

Nya regler för revisorer och revision

*Delbetänkande av Utredningen om EU:s
revisionspaket*

Stockholm 2015



STATENS OFFENTLIGA
UTREDNINGAR

SOU 2015:49

SOU och Ds kan köpas från Fritzes kundtjänst.
Beställningsadress: Fritzes kundtjänst, 106 47 Stockholm
Ordertelefon: 08-598 191 90
E-post: order.fritzes@nj.se
Webbplats: fritzes.se

För remissutsändningar av SOU och Ds svarar Fritzes Offentliga Publikationer på uppdrag av Regeringskansliets förvaltningsavdelning.

Svara på remiss – hur och varför.

Statsrådsberedningen, SB PM 2003:2 (reviderad 2009-05-02)

En kort handledning för dem som ska svara på remiss. Häftet är gratis och kan laddas ner som pdf från eller beställas på regeringen.se/remiss.

Layout: Kommittéservice, Regeringskansliet.

Omslag: Elanders Sverige AB.

Tryck: Elanders Sverige AB, Stockholm 2015.

ISBN 978-91-38-24299-5

ISSN 0375-250X

Till statsrådet och chefen för Justitiedepartementet

Regeringen beslutade den 13 mars 2014 att ge en särskild utredare i uppdrag att överväga vilka lagändringar som behövs för att anpassa svensk rätt till de nya EU-reglerna om revisorer och revision. Den 17 mars 2014 förordnade dåvarande chefen för Justitiedepartementet, statsrådet Beatrice Ask, justitierådet Kristina Ståhl till särskild utredare.

Som sakkunniga att biträda utredningen förordnades den 15 april 2014 ämnesrådet Jacob Aspegren, departementssekreteraren Gabriella Björnfort, departementssekreteraren Anna Kindberg och ämnessakkunniga Catarina Olsson. Anna Kindberg entledigades på grund av föräldraledighet den 23 juni 2014.

Som experter i utredningen förordnades från och med den 15 april 2014 chefsjuristen Helene Agélii (FAR), chefsrevisorn Bodil Björk (Revisorsnämnden), chefsjuristen Adam Diamant (Revisorsnämnden), auktoriserade revisorn Anna-Clara af Ekenstam (PwC), advokaten Björn Kristiansson (Kollegiet för svensk bolagsstyrning), avdelningsjuristen Elisabeth Lagerqvist (Bolagsverket), redovisningsexperten, adjungerade professorn Claes Norberg (Svenskt Näringsliv), seniora rådgivaren Charlotte Sandart (Finansinspektionen), professorn Daniel Stattin (Uppsala universitet) och seniora rådgivaren Mats Stenhammar (Svenska Bankföreningen).

Hovrättsassessorn Dina Gutrad anställdes som sekreterare i utredningen från och med den 1 maj 2014. Juristen Björn Claesson anställdes som sekreterare i utredningen från och med den 13 maj 2014. Björn Claesson entledigades den 2 april 2015.

Regeringen beslutade om tilläggsdirektiv till utredningen den 12 februari 2015 (dir. 2015:13).

Utredningen, som antagit namnet Utredningen om EU:s revisionspaket, överlämnar härmed delbetänkandet *Nya regler för revisorer och revision* (SOU 2015:49).

Betänkandet har formulerats i vi-form. Det innebär dock inte att alla experter och sakkunniga står bakom samtliga förslag i betänkandet. Till betänkandet bifogas särskilt yttrande av experterna Helene Agélii, Anna-Clara af Ekenstam, Charlotte Sandart och Mats Stenhammar.

Arbetet fortsätter i enlighet med direktiven.

Stockholm i maj 2015

Kristina Ståhl

/Dina Gutrad
Björn Claesson

Innehåll

Förkortningar	17
Sammanfattning	29
Summary	39
1 Författningsförslag	49
1.1 Förslag till lag om ändring i revisorslagen (2001:883).....	49
1.2 Förslag till lag om ändring i aktiebolagslagen (2005:551).....	70
1.3 Förslag till lag om ändring i lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar	82
1.4 Förslag till lag om ändring i sparbankslagen (1987:619)	96
1.5 Förslag till lag om ändring i lagen (1995:1570) om medlemsbanker	106
1.6 Förslag till lag om ändring i revisionslagen (1999:1079)	116
1.7 Förslag till förordning om ändring i förordningen (1995:665) om revisorer	121
1.8 Förslag till förordning om ändring i förordningen (2007:1077) med instruktion för Revisorsnämnden.....	130
2 Uppdraget och utredningens arbete	135
2.1 Uppdraget.....	135
2.2 Utredningens arbete	137

2.3	Betänkandets disposition	137
3	Bakgrund	139
3.1	Inledning	139
3.2	Den svenska regleringen av revisorer och revision.....	139
3.3	Den hittillsvarande EU-rättsliga regleringen.....	140
3.4	De nya EU-reglerna om revisorer och revision.....	142
4	Allmänna utgångspunkter	145
4.1	Inledning	145
4.2	Genomförande av EU:s revisionspaket.....	146
4.2.1	Ändringsdirektivet	146
4.2.2	Revisorsförordningen	149
4.2.3	Tolkningsanvisningar i förarbetena	149
4.3	Minimireglering och den svenska modellen.....	150
5	Tillämpningsområde, definitioner och terminologi	153
5.1	Inledning	153
5.2	Vilka företag omfattas av EU-rättens bestämmelser om revision?	153
5.2.1	EU-rätt före ändringar.....	154
5.2.2	Gällande svensk rätt.....	154
5.2.3	Ändringsdirektivet	155
5.2.4	Revisorsförordningen	159
5.2.5	Överväganden.....	160
5.3	Bestämmelsernas geografiska tillämpningsområde	167
5.3.1	EU-rätt före ändringar.....	167
5.3.2	Gällande svensk rätt.....	167
5.3.3	Ändringsdirektivet	168
5.3.4	Revisorsförordningen	168
5.3.5	Överväganden.....	168
5.4	Företag av allmänt intresse	168
5.4.1	EU-rätt före ändringar.....	169

5.4.2	Gällande svensk rätt	169
5.4.3	Ändringsdirektivet	170
5.4.4	Revisorsförordningen.....	170
5.4.5	Överväganden	170
5.5	Definitioner och terminologi i övrigt.....	180
5.5.1	EU-rätt före ändringar	180
5.5.2	Gällande svensk rätt	180
5.5.3	Ändringsdirektivet	180
5.5.4	Revisorsförordningen.....	182
5.5.5	Överväganden	182
5.5.6	Vissa övriga terminologiska frågor	184
6	Godkännande, erkännande, registrering och fortbildning.....	189
6.1	Inledning.....	189
6.2	Godkännande av revisorer och revisionsföretag.....	189
6.2.1	EU-rätt före ändringar	190
6.2.2	Gällande svensk rätt	191
6.2.3	Ändringsdirektivet	192
6.2.4	Överväganden	193
6.3	Godkännande av revisorer från andra medlemsstater.....	195
6.3.1	EU-rätt före ändringar	196
6.3.2	Gällande svensk rätt	196
6.3.3	Ändringsdirektivet	197
6.3.4	Överväganden	198
6.4	Erkännande och registrering av revisionsföretag från andra medlemsstater	201
6.4.1	EU-rätt före ändringar	202
6.4.2	Gällande svensk rätt	202
6.4.3	Ändringsdirektivet	203
6.4.4	Överväganden	204
6.5	Upphävande av godkännande och registrering	208
6.5.1	EU-rätt före ändringar	209
6.5.2	Gällande svensk rätt	209
6.5.3	Ändringsdirektivet	209
6.5.4	Överväganden	209

7	Opportiskhet och självständighet samt därmed sammanhängande frågor.....	211
7.1	Inledning.....	211
7.2	Yrkesetik och professionell skepticism.....	211
7.2.1	EU-rätt före ändringar.....	212
7.2.2	Gällande svensk rätt.....	212
7.2.3	Ändringsdirektivet.....	213
7.2.4	Överväganden.....	214
7.3	Opportiskhet och självständighet.....	215
7.3.1	EU-rätt före ändringar.....	217
7.3.2	Gällande svensk rätt.....	218
7.3.3	Ändringsdirektivet.....	220
7.3.4	Överväganden.....	222
7.4	Revisionsarvoden och tillhandahållande av icke-revisionstjänster.....	231
7.4.1	EU-rätt före ändringar.....	232
7.4.2	Gällande svensk rätt.....	232
7.4.3	Ändringsdirektivet.....	233
7.4.4	Revisorsförordningen.....	233
7.4.5	Överväganden.....	238
7.5	Förbud för revisorer att tillträda vissa befattningar hos det granskade företaget.....	241
7.5.1	EU-rätt före ändringar.....	242
7.5.2	Gällande svensk rätt.....	242
7.5.3	Ändringsdirektivet.....	243
7.5.4	Överväganden.....	244
7.6	Förberedelse av ett revisionsuppdrag samt bedömning av hot mot oportiskhet och självständighet.....	247
7.6.1	EU-rätt före ändringar.....	248
7.6.2	Gällande svensk rätt.....	249
7.6.3	Ändringsdirektivet.....	249
7.6.4	Revisorsförordningen.....	250
7.6.5	Överväganden.....	251
7.7	Tystnadsplikt och upplysningsplikt.....	252
7.7.1	EU-rätt före ändringar.....	252

7.7.2	Gällande svensk rätt	253
7.7.3	Ändringsdirektivet	254
7.7.4	Överväganden	254
7.8	Intern organisation	255
7.8.1	EU-rätt före ändringar	256
7.8.2	Gällande svensk rätt	256
7.8.3	Ändringsdirektivet	257
7.8.4	Överväganden	260
7.9	Organisation av revisionsarbetet.....	261
7.9.1	EU-rätt före ändringar	261
7.9.2	Gällande svensk rätt	261
7.9.3	Ändringsdirektivet	262
7.9.4	Överväganden	264
7.10	Kvalitetskontroll vid revision av företag av allmänt intresse.....	266
7.10.1	EU-rätt före ändringar	266
7.10.2	Gällande svensk rätt	267
7.10.3	Revisorsförordningen.....	267
7.10.4	Överväganden	269
7.11	Rapporteringskyldighet med mera vid revision av företag av allmänt intresse	269
7.11.1	EU-rätt före ändringar	270
7.11.2	Gällande svensk rätt	271
7.11.3	Ändringsdirektivet	272
7.11.4	Revisorsförordningen.....	272
7.11.5	Överväganden	278
8	Revisionsstandarder och revisionsrapportering	283
8.1	Inledning.....	283
8.2	Tillämpliga revisionsstandarder.....	283
8.2.1	EU-rätt före ändringar	284
8.2.2	Gällande svensk rätt	285
8.2.3	Ändringsdirektivet	286
8.2.4	Revisorsförordningen.....	287
8.2.5	Överväganden	288

8.3	Koncernrevision.....	289
8.3.1	EU-rätt före ändringar.....	289
8.3.2	Gällande svensk rätt.....	290
8.3.3	Ändringsdirektivet.....	292
8.3.4	Överväganden.....	293
8.4	Revisionsberättelsen.....	296
8.4.1	EU-rätt före ändringar.....	297
8.4.2	Gällande svensk rätt.....	298
8.4.3	Ändringsdirektivet.....	301
8.4.4	Revisorsförordningen.....	302
8.4.5	Överväganden.....	303
8.5	Rapport till revisionsutskottet.....	308
8.5.1	EU-rätt före ändringar.....	309
8.5.2	Gällande svensk rätt.....	309
8.5.3	Ändringsdirektivet.....	310
8.5.4	Revisorsförordningen.....	310
8.5.5	Överväganden.....	314
9	Tillsyn av revisorer och registrerade revisionsbolag	315
9.1	Inledning.....	315
9.2	Behörig myndighet för tillsyn av revisorer och registrerade revisionsbolag.....	316
9.2.1	EU-rätt före ändringar.....	316
9.2.2	Gällande svensk rätt.....	317
9.2.3	Ändringsdirektivet.....	319
9.2.4	Revisorsförordningen.....	321
9.2.5	Överväganden.....	323
9.3	Befogenheter vid tillsyn av revisorer och registrerade revisionsbolag.....	329
9.3.1	EU-rätt före ändringar.....	330
9.3.2	Gällande svensk rätt.....	330
9.3.3	Revisorsförordningen.....	331
9.3.4	Överväganden.....	332
9.4	Kvalitetskontroller.....	342
9.4.1	EU-rätt före ändringar.....	342
9.4.2	Gällande svensk rätt.....	344

9.4.3	Ändringsdirektivet	346
9.4.4	Revisorsförordningen.....	348
9.4.5	Överväganden	351
9.5	Medlemsstaternas ömsesidiga erkännande av regleringar ..	354
9.5.1	EU-rätt före ändringar	354
9.5.2	Gällande svensk rätt	355
9.5.3	Ändringsdirektivet	356
9.5.4	Överväganden	356
9.6	Rapportering av överträdelser	357
9.6.1	EU-rätt före ändringar	358
9.6.2	Gällande svensk rätt	358
9.6.3	Ändringsdirektivet	359
9.6.4	Överväganden	360
9.7	Övervakning av kvalitet och konkurrens på marknaden....	365
9.7.1	EU-rätt före ändringar	366
9.7.2	Gällande svensk rätt	366
9.7.3	Revisorsförordningen.....	366
9.7.4	Överväganden	367
9.8	Tystnadsplikt och skydd av personuppgifter	367
9.8.1	EU-rätt före ändringar	368
9.8.2	Gällande svensk rätt	368
9.8.3	Ändringsdirektivet	368
9.8.4	Revisorsförordningen.....	369
9.8.5	Överväganden	369
10	Disciplinära åtgärder	371
10.1	Inledning.....	371
10.2	Administrativa sanktioner och Europakonventionen	372
10.2.1	Inledning	372
10.2.2	Straff enligt Europakonventionen	375
10.2.3	Rätten att inte belasta sig själv.....	379
10.2.4	Förbudet mot dubbla förfaranden.....	382
10.2.5	Juridiska personer.....	385
10.2.6	Administrativa sanktioner på andra rättsområden.....	387

10.2.7	Alternativ för genomförande av de nya sanktionerna i revisorsdirektivet.....	397
10.2.8	Alternativ till utredningens förslag.....	409
10.3	Systemet för utredningar och sanktioner.....	410
10.3.1	EU-rätt före ändringar.....	410
10.3.2	Gällande svensk rätt.....	410
10.3.3	Ändringsdirektivet.....	413
10.3.4	Överväganden.....	413
10.4	De nya sanktionerna.....	414
10.4.1	EU-rätt före ändringar.....	415
10.4.2	Gällande svensk rätt.....	415
10.4.3	Ändringsdirektivet.....	416
10.4.4	Revisorsförordningen.....	417
10.4.5	Överväganden.....	417
10.5	Omständigheter som ska beaktas vid beslut om disciplinära åtgärder.....	436
10.5.1	EU-rätt före ändringar.....	436
10.5.2	Gällande svensk rätt.....	437
10.5.3	Ändringsdirektivet.....	437
10.5.4	Överväganden.....	438
10.6	Offentliggörande av disciplinära åtgärder.....	440
10.6.1	EU-rätt före ändringar.....	440
10.6.2	Gällande svensk rätt.....	440
10.6.3	Ändringsdirektivet.....	441
10.6.4	Överväganden.....	442
10.7	Överklagande av sanktionsbeslut.....	443
10.7.1	EU-rätt före ändringar.....	443
10.7.2	Gällande svensk rätt.....	444
10.7.3	Ändringsdirektivet.....	444
10.7.4	Överväganden.....	444
10.8	Information till CEAOB.....	445
10.8.1	EU-rätt före ändringar.....	445
10.8.2	Gällande svensk rätt.....	445
10.8.3	Ändringsdirektivet.....	445
10.8.4	Överväganden.....	445

11	Myndighetssamarbete	447
11.1	Inledning.....	447
11.2	Samarbete mellan svenska behöriga myndigheter.....	447
11.2.1	EU-rätt före ändringar	447
11.2.2	Gällande svensk rätt	448
11.2.3	Revisorsförordningen.....	448
11.2.4	Överväganden	449
11.3	Samarbete med och delegering av uppgifter till behöriga myndigheter i andra medlemsstater	449
11.3.1	EU-rätt före ändringar	449
11.3.2	Gällande svensk rätt	451
11.3.3	Ändringsdirektivet	452
11.3.4	Revisorsförordningen.....	453
11.3.5	Överväganden	455
11.4	Inrättande av CEAOB och av kollegier av behöriga myndigheter	456
11.4.1	EU-rätt före ändringar	456
11.4.2	Gällande svensk rätt	456
11.4.3	Revisorsförordningen.....	457
11.4.4	Överväganden	457
11.5	Tystnadsplikt i samarbetet mellan medlemsstaterna	457
11.5.1	EU-rätt före ändringar	458
11.5.2	Gällande svensk rätt	458
11.5.3	Ändringsdirektivet	459
11.5.4	Revisorsförordningen.....	460
11.5.5	Överväganden	460
12	Internationella aspekter	463
12.1	Inledning.....	463
12.2	Registrering och tillsyn av revisorer och revisionsföretag från tredjeländer	463
12.2.1	EU-rätt före ändringar	464
12.2.2	Gällande svensk rätt	466
12.2.3	Ändringsdirektivet	467
12.2.4	Överväganden	468

12.3	Samarbete med myndigheter i tredjeländer och med internationella organisationer och organ	470
12.3.1	EU-rätt före ändringar.....	470
12.3.2	Gällande svensk rätt.....	471
12.3.3	Ändringsdirektivet	472
12.3.4	Revisorsförordningen	473
12.3.5	Överväganden.....	474
13	Det granskade företaget.....	477
13.1	Inledning.....	477
13.2	Tillsyn och sanktioner.....	477
13.2.1	Inledning.....	478
13.2.2	Dagens regler om tillsyn av granskade företag....	478
13.2.3	Krävs generella regler om tillsyn och sanktioner?	479
13.2.4	Behörig myndighet.....	484
13.2.5	Alternativ till utredningens förslag.....	485
13.3	Revisionsutskott.....	485
13.3.1	EU-rätt före ändringar.....	486
13.3.2	Gällande svensk rätt.....	488
13.3.3	Ändringsdirektivet	489
13.3.4	Överväganden.....	492
13.4	Val av revisor.....	506
13.4.1	EU-rätt före ändringar.....	507
13.4.2	Gällande svensk rätt.....	507
13.4.3	Ändringsdirektivet	508
13.4.4	Revisorsförordningen	509
13.4.5	Överväganden.....	512
13.5	Revisionsuppdragets varaktighet.....	517
13.5.1	EU-rätt före ändringar.....	519
13.5.2	Gällande svensk rätt.....	519
13.5.3	Ändringsdirektivet	520
13.5.4	Revisorsförordningen	521
13.5.5	Överväganden.....	523
13.6	Revisorers entledigande och avgång.....	535
13.6.1	EU-rätt före ändringar.....	536

13.6.2	Gällande svensk rätt	536
13.6.3	Ändringsdirektivet	537
13.6.4	Revisorsförordningen.....	537
13.6.5	Överväganden	538
14	Ikraftträdande och övergångsbestämmelser	543
14.1	De föreslagna författningsändringarna.....	543
14.1.1	Ändringsdirektivet	543
14.1.2	Utredningens författningsförslag.....	545
14.1.3	Om en framskjuten starttidpunkt anses möjlig...	546
14.2	Revisorsförordningen	548
15	Konsekvensbeskrivning	551
15.1	Inledning.....	551
15.2	Övergripande inriktning på förslagen samt alternativa lösningar till utredningens förslag	552
15.3	Överensstämmelse med EU-rätten.....	553
15.4	Ikraftträdande	553
15.5	Konsekvenser för företag och enskilda	554
15.5.1	Revisorer och registrerade revisionsbolag.....	554
15.5.2	De granskade företagen.....	557
15.6	Konsekvenser för staten	559
15.6.1	Revisorsnämnden	559
15.6.2	Finansinspektionen	565
15.6.3	Bolagsverket.....	565
15.6.4	Konkurrensverket.....	567
15.6.5	Sveriges domstolar.....	568
15.7	Övriga konsekvenser	568
16	Författningskommentar	569
16.1	Förslaget till lag om ändring i revisorslagen (2001:883)	569
16.2	Förslaget till lag om ändring i aktiebolagslagen (2005:551).....	585

16.3	Förslaget till lag om ändring lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar.....	594
16.4	Förslaget till lag om ändring sparbankslagen (1987:619) ..	599
16.5	Förslaget till lag om ändring lagen (1995:1570) om medlemsbanker	601
16.6	Förslaget till lag om ändring revisionslagen (1999:1079) ..	603

Särskilda yttranden 605

Bilagor

Bilaga 1	Kommittédirektiv 2014:36.....	623
Bilaga 2	Revisorsdirektivet.....	631
Bilaga 3	Ändringsdirektivet	653
Bilaga 4	Konsoliderad version av revisorsdirektivet.....	685
Bilaga 5	Revisorsförordningen	739
Bilaga 6	Rättsutlåtande.....	775
Bilaga 7	Alternativ till utredningens förslag	807

Förkortningar

EBA	European Banking Authority
EGAOB	European Group of Auditors Oversight Bodies
Eiopa	European Insurance and Occupational Pensions Authority
ESRB	European Systemic Risk Board
CEAOB	Committee of European Auditing Oversight Bodies
IAASB	The International Auditing and Assurance Standards Board
Ifac	International Federation of Accountants
ISA	International Standards on Auditing
ISAE	International Standard on Assurance Engagements
ISRE	International Standard on Review Engagements
ISQC	International Standard on Quality Control

SNT	Standarder för närliggande tjänster
Författningar	
ABL	Aktiebolagslagen (2005:551)
OSL	Offentlighets- och sekretesslagen (2009:400)
ÅRL	Årsredovisningslagen (1995:1554)
ÅRKL	Lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag
ÅRFL	Lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag
EU-förordningar	
Förordning (EG) nr 45/2001	Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 45/2001 av den 18 december 2000 om skydd för enskilda då gemenskapsinstitutionerna och gemenskapsorganen behandlar personuppgifter och om den fria rörligheten för sådana uppgifter (EGT L 8, 12.1.2001, s. 1)
Förordning (EG) nr 1082/2006	Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1082/2006 av den 5 juli 2006 om en europeisk gruppering för territoriellt samarbete (EGTS) (EUT L 2010, 31.7.2006, s. 19)

Förordning (EG) nr 723/2009	Rådets förordning (EG) nr 723/2009 av den 25 juni 2009 om gemenskapens rättsliga ram för ett konsortium för europeisk forskningsinfrastruktur (Eric-konsortium) (EUT L 206, 8.8.2009, s. 1)
IAS-förordningen	Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder (EGT L 243, 11.9.2002, s. 1)
Marknadsmisbruksförordningen	Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 596/2014 av den 16 april 2014 om marknadsmisbruk (marknadsmisbruksförordning) och om upphävande av Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/6/EG och kommissionens direktiv 2003/124/EG, 2003/125/EG och 2004/72/EG (EUT L 173, 12.6.2014 s. 1)
MiFIR	Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 600/2014 av den 15 maj 2014 om marknader för finansiella instrument och om ändring av förordning (EU) nr 648/2012 (EUT L 173, 12.6.2014, s. 84.)

Prospektförordningen	Kommissionens förordning (EG) nr 809/2004 av den 29 april 2004 om genomförande av Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/71/EG i fråga om informationen i prospekt, utformningen av dessa, införlivande genom hänvisning samt offentliggörande av prospekt och spridning av annonser (EUT L 149, 30.4.2004, s. 3).
Revisorsförordningen	Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 537/2014 av den 16 april 2014 om särskilda krav avseende lagstadgad revision av företag av allmänt intresse och om upphävande av kommissionens beslut 2005/909/EG (EUT L 158, 27.5.2014 s. 77)
Tillsynsförordningen	Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 575/2013 av den 26 juni 2013 om tillsynskrav för kreditinstitut och värdepappersföretag och om ändring av förordning (EU) nr 648/2012 (EUT L 176, 27.6.2013, s. 1)
EU-direktiv	
Direktiv 78/660/EEG (Det fjärde bolagsrättsliga direktivet)	Rådets fjärde direktiv 78/660/EEG av den 25 juli 1978 grundat på artikel 54 g i fördraget om årsbokslut i vissa typer av bolag (EGT L 222, 14.8.1978, s. 11)

Direktiv 83/349/EEG (Det sjunde bolagsrättsliga direktivet)	Rådets sjunde direktiv 83/349/EEG av den 13 juni 1983 grundat på artikel 54.3 g i fördraget om sammanställd redovisning (EGT L 193, 18.7.1983, s. 1)
Direktiv 84/253/EEG (Det åttonde bolagsrättsliga direktivet)	Rådets åttonde direktiv 84/253/EEG av den 10 april 1984 grundat på artikel 54.3 g i fördraget, om godkännande av personer som har ansvar för lagstadgad revision av räkenskaper (EGT L 126, 12.5.1984, s. 20)
Direktiv 86/635/EEG (Bankredovisningsdirektivet)	Rådets direktiv 86/635/EEG av den 8 december 1986 om årsbokslut och sammanställd redovisning för banker och andra finansiella institut (EGT L 372, 31.12.1986, s. 1)
Direktiv 89/48/EEG	Rådets direktiv 89/48/EEG av den 21 december 1988 om en generell ordning för erkännande av examensbevis över behörighetsgivande högre utbildning som omfattar minst tre års studier (EGT L 19, 24.1.1989, s. 16)
Direktiv 91/674/EEG (Försäkringsredovisningsdirektivet)	Rådets direktiv 91/674/EEG av den 19 december 1991 om årsbokslut och sammanställd redovisning för försäkringsföretag (EGT L 374, 31.12.1991, s. 1)

Direktiv 95/26/EG
(BCCI-direktivet)

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 (EGT L 168, 18.7.95 s. 7)

Direktiv 95/46/EG
(Dataskyddsdirektivet)

Europaparlamentets och rådets direktiv 95/46/EG av den 24 oktober 1995 om skydd för enskilda personer med avseende på behandling av personuppgifter och om det fria flödet av sådana uppgifter (EUT L 281, 23.11.1995 s. 31)

Direktiv 2000/12/EG

Europaparlamentets och rådets direktiv 2000/12/EG av den 20 mars 2000 om rätten att starta och driva verksamhet i kreditinstitut (EGT L 126, 26.5.2000 s. 1)

- Direktiv 2003/71/EG
(Prospektdirektivet)
- Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/71/EG av den 4 november 2003 om de prospekt som skall offentliggöras när värdepapper erbjuds till allmänheten eller tas upp till handel och om ändring av direktiv 2001/34/EG (EUT L 345, 31.12.2003, s. 64)
- Direktiv 2004/39/EG (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 (EUT L 145, 21.4.2004, s. 1)
- Direktiv 2004/72/EG
- Kommissionens direktiv 2004/72/EG av den 29 april 2004 om genomförande av Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/6/EG när det gäller godtagan marknadspraxis, definition av insiderinformation rörande råvaruderivat, upprättande av förteckningar över personer som har tillgång till insiderinformation, anmälan av transaktioner som utförs av personer i ledande ställning och rapportering av misstänkta transaktioner (EUT L 162, 30.4.2004, s. 70)

Direktiv 2004/109/EG (Öppenhetsdirektivet)		Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/109/EG av den 15 december 2004 om harmonisering av insynskraven angående upplysningar om emittenter vars värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad och om ändring av direktiv 2001/34/EG (EUT L 390, 31.12.2004, s. 38)
Direktiv 2005/06/EG (Det tredje penningtvättsdirektivet)	tredje	Europaparlamentets och rådets direktiv 2005/06/EG av den 26 oktober 2005 om åtgärder för att förhindra att det finansiella systemet används för penningtvätt och finansiering av terrorism (EUT L 309, 25.11.2005, s. 15)
Direktiv 2005/36/EG (Yrkeskvalifikationsdirektivet)		Europaparlamentets och rådets direktiv 2005/36/EG av den 7 september 2005 om erkännande av yrkeskvalifikationer (EUT L 255, 30.9.2005, s. 22)
Direktiv 2005/60/EG		Europaparlamentets och rådets direktiv 2005/60/EG av den 26 oktober 2005 om åtgärder för att förhindra att det finansiella systemet används för penningtvätt och finansiering av terrorism (EUT L 309, 25.11.2005, s. 15)

Direktiv 2006/43/EG (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 samt om upphävande av rådets direktiv 84/253/EEG (EUT L 157, 9.6.2006, s. 87)
Direktiv 2006/48/EG	Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/48/EG av den 14 juni 2006 om rätten att starta och driva verksamhet i kreditinstitut (EUT L 177, 30.6.2006, s. 1)
Direktiv 2006/123/EG (Tjänstedirektivet)	Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/123/EG av den 12 december 2006 om tjänster på den inre marknaden (EUT L 376, 27.12.2006, s. 36)
Direktiv 2007/64/EG (Betaltjänstdirektivet)	Europaparlamentets och rådets direktiv 2007/64/EG av den 13 november 2007 om betaltjänster på den inre marknaden och om ändring av direktiven 97/7/EG, 2002/65/EG, 2005/60/EG och 2006/48/EG samt upphävande av direktiv 97/5/EG (EUT L 319, 5.12.2007 s. 1)

Direktiv 2009/65/EG
(UCITS IV)

Europaparlamentets och rådets direktiv 2009/65/EG av den 13 juli 2009 om samordning av lagar och andra författningar som avser företag för kollektiva investeringar i överlåtbara värdepapper (fondföretag) (omarbetning) (EUT L 302, 17.11.2009, s. 32)

Direktiv 2009/110/EG

Europaparlamentets och rådets direktiv 2009/110/EG av den 16 september 2009 om rätten att starta och driva affärsverksamhet i institut för elektroniska pengar samt om tillsyn av sådan verksamhet, om ändring av direktiven 2005/60/EG och 2006/48/EG och om upphävande av direktiv 2000/46/EG (EUT L 267, 10.10.2009, s. 7)

Direktiv 2009/138/EG
(Solvens II-direktivet)

Europaparlamentets och rådets direktiv 2009/138/EG av den 25 november 2009 om upptagande och utövande av försäkrings- och återförsäkringsverksamhet (Solvens II) (EUT L 335, 17.12.2009, s. 1)

Direktiv 2011/61/EU	Europaparlamentets och rådets direktiv 2011/61/EU av den 8 juni 2011 om förvaltare av alternativa investeringsfonder samt om ändring av direktiv 2003/41/EG och 2009/65/EG och förordningarna (EG) nr 1060/2009 och (EU) nr 1095/2010 (EUT L 174, 1.7.2011, s. 1)
Direktiv 2013/34/EU (Redovisningsdirektivet)	Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU av den 26 juni 2013 om årsbokslut, koncernredovisning och rapporter i vissa typer av företag, om ändring av Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG och om upphävande av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG (EUT L 182, 29.6.2013 s. 19)
Direktiv 2013/36/EU (Kapitaltäckningsdirektivet)	Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/36/EU av den 26 juni 2013 om behörighet att utöva verksamhet i kreditinstitut och om tillsyn av kreditinstitut och värdepappersföretag, om ändring av direktiv 2002/87/EG och om upphävande av direktiv 2006/48/EG och 2006/49/EG (EUT L 176, 27.6.2013, s. 338)

Direktiv 2014/56/EU (Ändringsdirektivet)	Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/56/EU av den 16 april 2014 om ändring av direktiv 2006/43/EG om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning (EUT L 158, 27.5.2014, s. 196)
Direktiv 2014/57/EU (Marknadsmisbruksdirektivet)	Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/57/EU av den 16 april 2014 om straffrättsliga påföljder för marknadsmisbruk (marknadsmisbruksdirektiv) (EUT L 173, 12.6.2014, s. 179)
Direktiv 2014/65/EU (MiFID II)	Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/65/EU av den 15 maj 2014 om marknader för finansiella instrument och om ändring av direktiv 2002/92/EG och av direktiv 2011/61/EU (EUT L 173, 12.6.2014, s. 349)

Sammanfattning

Bakgrund

I juli 2006 antog Europaparlamentet och rådet ett direktiv om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning, det så kallade revisorsdirektivet. Revisorsdirektivet, som ersatte det tidigare, mindre omfattande, åttonde bolagsrättsliga direktivet, genomfördes i svensk rätt genom bestämmelser i bland annat revisorslagen och aktiebolagslagen.¹

Den 16 april 2014 antogs nya regler om revisorer och revision (EU:s revisionspaket). De nya reglerna innefattar dels en förordning med särskilda krav avseende lagstadgad revision av företag av allmänt intresse (revisorsförordningen), dels ett direktiv om ändring av revisorsdirektivet (ändringsdirektivet).

I revisorsförordningen regleras vissa frågor som rör revision av företag av allmänt intresse. Med företag av allmänt intresse avses börsnoterade företag och vissa finansiella företag. Flera av reglerna avseende revision av företag av allmänt intresse har lyfts ut från revisorsdirektivet och placerats i förordningen. Vidare har det genom förordningen tillkommit en omfattande ny reglering av sådan revision. Eftersom en förordning är direkt tillämplig i medlemsstaterna och utesluter motsvarande nationell reglering innebär detta att utgångspunkten är en full harmonisering i fråga om revision av sådana företag som omfattas av förordningen.

Revisorsdirektivet innehåller efter ändringarna alltså regler som gäller för all revision som omfattas av unionsrätten. Direktivet innehåller vidare fortfarande vissa bestämmelser som gäller endast för företag av allmänt intresse. Även i direktivet har regelmassan utökats avsevärt.

¹ Se prop. 2008/09:135 Revisionsutskott m.m.

Utredningens huvuduppgift har varit att analysera vilka ändringar som krävs i den nuvarande svenska regleringen för att genomföra de nya rättsakterna. De flesta av de nya bestämmelserna i revisorsförordningen är av sådant slag att särskilda genomföranderegler i nationell rätt varken är nödvändiga eller möjliga. I några fall innebär bestämmelserna i revisorsförordningen dock att den svenska regleringen måste upphävas eftersom frågan framöver kommer att regleras direkt av förordningen. Revisorsförordningen innehåller också bestämmelser som är av sådant slag att de liksom reglerna i revisorsdirektivet kräver genomförande genom föreskrifter i nationell rätt. Nedan redogörs för några av de viktigaste ändringarna och utredningens förslag.

Allmänna utgångspunkter

Det övergripande syftet med de nya bestämmelserna om revisorer och revision är dels att höja revisionskvaliteten, dels att revisionsreglerna ytterligare ska bidra till den finansiella stabiliteten. Regelverket ska därutöver bidra till en mindre sårbar marknad för revisionstjänster.

En allmän utgångspunkt för utredningens arbete har varit att så långt möjligt undvika att utforma förslagen så att företagens administrativa börda ökar mer än vad som nödvändigt följer av den ändrade EU-regleringen. Beträffande de finansiella företagen har dock beaktats att det i vissa fall kan finnas skäl till stängare regler, även om dessa leder till en ökad administrativ börda. Vid utformningen av de förslag som gäller företag av allmänt intresse, bland annat bestämmelserna om revisionsutskott och val av revisorer, har utredningen så långt möjligt utgått ifrån och försökt att värna den svenska modellen för bolagsstyrning.

Definitionen av företag av allmänt intresse

Vid revision av företag av allmänt intresse gäller strängare bestämmelser än vid revision av andra företag. Revisorer och registrerade revisionsbolag som utför revision av sådana företag är vidare underkastade en mer långtgående tillsyn och för företagen gäller särskilda krav bland annat avseende revisionsutskott och val av revisorer.

Utredningen anser inte att det finns skäl att låta andra företag än de som enligt unionsrätten obligatoriskt ska anses utgöra företag av allmänt intresse omfattas av den strängare regleringen. Utredningen föreslår därför att med företag av allmänt intresse i Sverige ska, i enlighet med vad som föreskrivs i unionsregleringen, avses företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad och finansiella företag. Till den sistnämnda kategorin hör företag som har tillstånd att bedriva bank- och finansieringsrörelse, vissa värdepappersbolag och vissa försäkringsföretag.

Revisionsföretag från andra medlemsstater

De nya EU-reglerna innebär att det ska vara möjligt för revisionsföretag som har godkänts i en medlemsstat att registreras och utföra lagstadgad revision även i andra medlemsstater. Förutom att det utländska revisionsföretaget måste vara godkänt i sin hemmedlemsstat krävs att den huvudansvarige revisorn som utför revisionen på uppdrag av företaget är godkänd i den medlemsstat där revisionen utförs.

Redan i dag behandlas ett utländskt företag som godkänts för att utföra revision i en annan EES-stat som ett revisionsföretag enligt revisorslagen, under förutsättning att den revisor som utövar revisionen är auktoriserad eller godkänd här i landet. Ett sådant revisionsföretag kan dock inte enligt gällande nationella bestämmelser registreras som ett revisionsbolag i Sverige. Därmed kan ett utländskt revisionsföretag inte enligt gällande rätt vara vald revisor enligt bland annat aktiebolagslagen.

För genomförande av de nya unionsreglerna föreslår utredningen att det införs bestämmelser om att ett revisionsföretag som har godkänts inom EES ska kunna registreras i Sverige. För att markera att registreringen av de nu aktuella revisionsföretagen sker på särskild grund, dvs. på andra villkor än de som gäller för svenska registrerade revisionsbolag, föreslår utredningen att sådana företag ska benämnas registrerade EES-revisionsföretag. För att EES-revisionsföretaget ska få utföra lagstadgad revision i Sverige krävs att företaget utser en i Sverige auktoriserad eller godkänd revisor som huvudansvarig för de revisionsuppdrag som företaget åtar sig. Registrerade EES-revisionsföretag som utför revision i Sverige ska

stå under Revisorsnämndens tillsyn när det gäller den svenska revisionsverksamheten.

Revisorers opartiskhet och självständighet

Flera av de bestämmelser som rör revisorers oberoende i förhållande till revisionsklienten har ändrats genom de nya rättsakterna. Genom revisorsförordningen införs bland annat detaljerade bestämmelser om revisionsarvoden och tillhandahållande av andra tjänster än revisionstjänster. I förordningen finns en katalog med så kallade förbjudna icke-revisionstjänster. Medlemsstaterna får i vissa avseenden avvika från förbudskatalogen genom nationella bestämmelser i såväl skärpande som mildrande riktning. Utredningen har inte ansett att det finns skäl att införa förbud avseende ytterligare icke-revisionstjänster. Däremot föreslår utredningen att vissa skatte- och värderingstjänster ska kunna tillhandahållas under förutsättning att utförandet av tjänsterna inte påverkar revisorns opartiskhet och självständighet enligt särskilt angivna kriterier.

Ändringarna i revisorsdirektivet innebär att förbudet för revisorer att inom viss tid tillträda vissa befattningar hos det granskade företaget gäller generellt och inte som tidigare bara för revisorer som utför revision av företag av allmänt intresse. Utredningen föreslår att den nationella regleringen ändras i enlighet med detta. Utredningen föreslår vidare att revisorer som överträder förbudet ska kunna åläggas en administrativ sanktionsavgift. Revisorer som tagit anställning hos en revisionsklient avsäger sig i normalfallet sin auktorisation eller sitt godkännande och omfattas inte längre av Revisorsnämndens tillsyn. Disciplinära åtgärder såsom upphävande av auktorisation eller godkännande, varning eller erinran blir därmed utan effekt i dessa fall. En sanktionsavgift kan däremot fungera som ett mer effektivt medel att upprätthålla förbudet.

Revisionsberättelsens utformning

Genom ändringsdirektivet har gjorts vissa ändringar avseende revisionsberättelsens utformning. Det är fråga om såväl formella som materiella krav. För att nationella bestämmelser om revisionsberättelsens innehåll ska vara förenliga med direktivet föreslår ut-

redningen att det i dessa bestämmelser föreskrivs bland annat att berättelsen ska innehålla ett uttalande om eventuella väsentliga osäkerhetsfaktorer som avser händelser eller förhållanden som kan medföra betydande tvivel rörande företagets kapacitet till fortsatt drift. Dock får inte, i vidare mån än vad som är nödvändigt för att bedöma om sådant tvivel föreligger, göras uttalanden om det granskade företagets framtida lönsamhet eller om hur effektivt och ändamålsenligt företagets lednings- eller förvaltningsorgan har bedrivit eller kommer att bedriva företagets verksamhet.

Vid revision av företag av allmänt intresse finns ytterligare föreskrifter om revisionsberättelsens utformning i revisorsförordningen. Dessa bestämmelser innebär att det i flera avseenden införs nya krav på revisionsberättelsens innehåll när det gäller revision av företag av allmänt intresse. Förordningen gäller direkt och föranleder inga genomförandeåtgärder. Det finns utrymme för medlemsstaterna att meddela ytterligare föreskrifter om revisionsberättelsens utformning än de som följer förordningen. Utredningen konstaterar att nationell rätt i vissa avseenden redan går längre än vad direktivet och förordningen kräver. Det finns enligt utredningens mening inte skäl att föreslå fler krav på revisionsberättelsen som går utöver vad som föreskrivs i unionsrätten.

Tillsyn av revisorer och registrerade revisionsbolag

Revisorsförordningen innehåller bestämmelser som ålägger medlemsstaterna att ge tillsynsmyndigheten vissa i förordningen angivna befogenheter. Utredningen föreslår att Revisorsnämnden ska få utökade befogenheter vid tillsyn av revisorer och registrerade revisionsbolag som utför revision av företag av allmänt intresse, i den del tillsynen avser sådan revision. De nya befogenheterna innebär bland annat att ett granskat företag av allmänt intresse, på begäran och vid äventyr av vite, är skyldigt att lämna upplysningar till Revisorsnämnden om revisionen. Revisorsnämnden föreslås också, när det är nödvändigt, få genomföra en undersökning på plats hos en revisor eller ett registrerat revisionsbolag.

I syfte att uppmuntra anställdas rapportering av överträdelser av revisorsdirektivet och revisorsförordningen införs genom ändringsdirektivet bestämmelser om system för rapportering av överträdel-

ser (så kallade system för visselblåsare). Utredningen föreslår att registrerade revisionsbolag ska vara skyldiga att tillhandahålla ändamålsenliga system för rapportering vid misstänkta överträdelser av de bestämmelser som gäller för bolagets verksamhet.

Disciplinära åtgärder

Genom ändringsdirektivet införs en reglering av administrativa åtgärder och sanktioner i revisorsdirektivet. Bestämmelserna är nya och saknar motsvarighet i det tidigare regelverket. Utredningen föreslår att de nya disciplinära åtgärderna inordnas bland de befintliga åtgärder som föreskrivs i revisorslagen. Bland annat införs en möjlighet för Revisorsnämnden att besluta om tillfälligt förbud under högst tre år att utöva revisionsverksamhet, underteckna revisionsberättelser eller att utöva uppdrag som styrelseledamot, suppleant, verkställande direktör, vice verkställande direktör, firmatecknare eller prokurist i ett revisionsföretag. Ett tillfälligt förbud ska få meddelas om förutsättningarna för upphävande av auktorisation, godkännande respektive registrering är uppfyllda men det finns särskilda skäl som motiverar att den disciplinära åtgärden i stället begränsas till ett tillfälligt förbud. Ett tillfälligt förbud ska också få meddelas om det finns grund för varning och omständigheterna är försvårande men inte så graverande att det föreligger grund för upphävande.

En annan ny sanktion är den administrativa sanktionsavgiften. Enligt utredningens bedömning är det mycket som talar för att denna sanktionsavgift är av straffrättslig karaktär enligt Europakonventionen och att därmed ett förfarande som innefattar påförande av en sanktionsavgift anses utgöra anklagelse för brott. Revisorer har en lagreglerad uppgiftsskyldighet. Uppgiftsskyldigheten är sanktionerad på så sätt att revisorer som inte medverkar i Revisorsnämndens utredningar kan bli föremål för disciplinära åtgärder. Ett åläggande av en sanktion som är av straffrättslig karaktär kan med hänsyn till revisorers uppgiftsskyldighet komma i konflikt med Europakonventionens skydd mot att lämna självbelastande uppgifter (passivitetsrätten). För att tillgodose Europakonventionens skydd i detta avseende föreslår utredningen att sanktionsavgiften endast ska få åläggas vid överträdelse av reglerna om förbud för revisorer att inom viss

tid tillträda vissa befattningar hos det granskade företaget. I dessa fall föreskrivs också undantag från den uppgiftsskyldighet för revisorn som annars gäller.

Revisionsutskott

Ändringarna i revisorsdirektivet innebär att bestämmelserna om revisionsutskott ändrats. Möjligheten att generellt undanta andra företag av allmänt intresse än noterade företag från skyldigheten att ha revisionsutskott har tagits bort. Utredningen föreslår att de nationella bestämmelserna om vilka företag som är skyldiga att ha ett revisionsutskott ändras i enlighet härmed. Liksom tidigare är det möjligt för företagen att låta styrelsen i dess helhet fullgöra utskottets uppgifter. Utredningen föreslår därför att den möjligheten behålls.

Revisorsdirektivet medger vidare att en viss krets av företag av allmänt intresse undantas från skyldigheten att ha ett revisionsutskott. Mot bakgrund av att revisionsutskott främst får anses vara av värde för stora företag och att kostnaderna för inrättande av sådana utskott inte är försumbara föreslår utredningen att möjligheten att undanta vissa företag från skyldigheten att ha revisionsutskott utnyttjas. Det är fråga om dotterföretag, fondföretag, alternativa investeringsfonder, företag vars enda uppgift är att utfärda vissa värdepapper och onoterade kreditinstitut.

Genom de nya bestämmelserna har vidare revisionsutskottets uppgifter ändrats. Det är framför allt fråga om en precisering av utskottets uppgifter men också om en del nya uppgifter. Revisionsutskottets roll är fortfarande att bereda ärenden och informera styrelsen i sådana frågor som omfattas av utskottets uppgifter. Det fulla ansvaret för bolagets organisation och förvaltningen av bolagets angelägenheter åvilar alltså styrelsen. Utredningen förslår att de associationsrättsliga reglerna om revisionsutskottets uppgifter ändras i enlighet med föreskrifterna i ändringsdirektivet.

Bland de nya föreskrifterna kan nämnas att revisionsutskottet ska informera styrelsen om resultatet av den lagstadgade revisionen och på vilket sätt revisionen bidrog till den finansiella rapporteringens tillförlitlighet och vilken roll utskottet haft i den processen. Vidare ska revisionsutskottet hålla sig informerat om resul-

tatet av Revisorsnämndens kvalitetskontroll av företagets revisor. Enligt en ny föreskrift ska revisionsutskottet också ansvara för ett särskilt urvalsförfarande vid val av revisor och lämna rekommendationer om vilken revisor eller vilka revisorer som bör utses.

Revisorsval

Revisorsförordningen innehåller särskilda bestämmelser om val av revisorer i företag av allmänt intresse. Huvudregeln är att revisorsvalet i sådana företag ska föregås av ett särskilt urvalsförfarande. Bestämmelserna om det särskilda urvalsförfarandet finns i revisorsförordningen och kräver inte genomförandeåtgärder i nationell rätt. Anordnandet av urvalsförfarandet ingår som nämnts i revisionsutskottets uppgifter. Utredningen föreslår dock att företag av allmänt intresse som har en valberedning i vilken aktieägarna eller medlemmarna har betydande inflytande ska ha rätt att låta denna valberedning sköta utskottets uppgifter vid revisorsvalet.

Genom ändringsdirektivet införs ett förbud för avtalsklausuler som begränsar stämmans valfrihet vid revisorsvalet till vissa kategorier eller förteckningar över revisorer. Alla sådana befintliga avtalsklausuler ska vara ogiltiga. Utredningen har uppfattat att bestämmelserna tar sikte på såväl villkor med sådant innehåll i bolagsordningen som villkor som avtalats med tredje man i till exempel ett låneavtal. Utredningen föreslår att bestämmelser om förbjudna villkor införs i den associationsrättsliga lagstiftningen. För företag av allmänt intresse gäller en skyldighet att utan dröjsmål anmäla till Konkurrensverket om en tredje part försöker införa ett avtalsvillkor av nu aktuellt innehåll.

Revisionsuppdragets varaktighet

I syfte att stärka revisorers oberoende innehåller revisorsförordningen nya föreskrifter om revisionsuppdragets varaktighet i företag av allmänt intresse. Bestämmelserna är tillämpliga på alla företag av allmänt intresse och någon möjlighet att begränsa deras tillämpningsområde till börsnoterade företag föreligger inte. Reglerna innebär bland annat att det införs krav på inte bara personrotation utan också byrårotation. Ett revisionsuppdrag i ett företag av all-

mänt intresse ska gälla i minst i ett år och varken det första uppdraget eller detta i kombination med förnyade uppdrag får gälla längre än tio år. Därefter får revisorn eller revisionsbolaget åter utföra revision av det granskade företaget först efter utgången av en karenperiod om fyra år.

Eftersom föreskrifter om revisionsuppdragets varaktighet regleras i revisorsförordningen ska motsvarande nationella bestämmelser upphävas. Förordningen möjliggör dock för medlemsstaterna att i vissa avseenden föreskriva undantag från förordningens bestämmelser i detta avseende. Utredningen föreslår att vissa av dessa möjligheter utnyttjas.

Utredningen föreslår att det i nationell rätt införs regler som möjliggör för företag av allmänt intresse att förlänga uppdraget till sammanlagt tjugo år under förutsättning att det anordnas ett nytt urvalsförfarande när uppdraget pågått i tio år. Under förutsättning att ytterligare en revisor anlitas när uppdraget pågått i tio år får vidare revisionsuppdraget förlängas till sammanlagt tjugofyra år. Bestämmelserna om förlängning av revisionsuppdragets varaktighet utgör undantag till förordningens regler om byrårotation och är inte tillämpliga när en fysisk person utsetts till revisor för ett företag. Finansiella företag av allmänt intresse ska enligt utredningens förslag inte omfattas av möjligheten att med stöd av de angivna undantagsbestämmelserna förlänga revisionsuppdragets varaktighet utöver tioårsperioden.

Revisorsförordningens regler om personrotation innebär att huvudansvariga revisorer ska avsluta sin medverkan i revisionsuppdraget senast sju år efter datumet för deras utnämning. De får därefter inte åter delta i revisionen av det granskade företaget förrän en karenstid om tre år har förflutit. Eftersom skälen för personrotation gör sig i än högre grad gällande när en fysisk person är vald som revisor föreslår utredningen att det beträffande personliga revisionsuppdrag införs bestämmelser i nationell rätt om att ett sådant uppdrag i ett företag av allmänt intresse får gälla i högst sju år. Direkt av revisorsförordningen följer att det därefter gäller en karenstiden om fyra år innan revisorn åter kan åta sig revisionsuppdrag i företaget. Någon möjlighet att med avsteg från förordningen föreskriva en annan karenstid finns inte.

Entledigande av revisor efter talan vid domstol

Enligt gällande svensk rätt får revisorer entledigas i förtid endast om det finns saklig grund. Dessa bestämmelser infördes till följd av regler i revisorsdirektivet. Genom ändringsdirektivet har tillkommit ytterligare regler om entledigande av revisorer i revisorsdirektivet. Reglerna gäller bara för revisorer med uppdrag i företag av allmänt intresse och innebär att det ska finnas en möjlighet för en aktieägarminoritet som representerar fem procent eller mer av rösterna eller kapitalet i ett företag av allmänt intresse, organ inom det granskade företaget och viss myndighet att inleda förfarande om entledigande av företagets revisor vid en nationell domstol om det finns saklig grund för det.

Utredningen föreslår att det i den associationsrättsliga lagstiftningen tas in bestämmelser om möjlighet att väcka talan vid allmän domstol om en revisors entledigande i förtid. Utöver en aktieägarminoritet ska styrelsen och Finansinspektionen ha rätt att väcka talan om en revisors entledigande.

Summary

Background

In July 2006, the European Parliament and the Council adopted a directive on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts (the ‘Audit Directive’). The Audit Directive, which replaced the previous, less comprehensive, Eighth Company Law Directive, was implemented in Swedish law through provisions in the Auditors Act, the Swedish Companies Act and other statutes.¹

On 16 April 2014, new rules were adopted on auditors and auditing (the EU auditing package). The new rules comprise a regulation containing specific requirements regarding statutory audits of public-interest entities (the ‘Audit Regulation’) and a directive amending the Audit Directive (the ‘Amending Directive’).

The Audit Regulation regulates certain matters pertaining to the audits of public-interest entities. The term ‘public-interest entities’ refers to listed companies and certain financial undertakings. Several of the rules regarding audits of public-interest entities have been transferred from the Audit Directive to the Audit Regulation. In addition, the Regulation has introduced comprehensive new rules for such audits. Since an EU regulation is directly applicable in the Member States and precludes equivalent national legislation, the basic assumption is full harmonisation of statutory audits of the types of entities covered by the Regulation.

The Audit Directive still contains rules that apply to all audits that fall under EU law. Moreover, there are still certain rules in the Directive that apply only to public-interest entities. The number of rules in the Directive has also increased considerably.

¹ See Government Bill 2008/09:135 Audit committees etc.

The Inquiry's main task has been to analyse the amendments required in Swedish law in order to implement the new legal instruments. Most of the new provisions in the Audit Regulation do not require any implementing measures. In some cases, however, the provisions of the Audit Regulation require certain Swedish provisions to be annulled, as the matter will be regulated directly by the Regulation. Further, the Audit Regulation contains some provisions that have to be transposed into national law, as is the case with the rules in the Audit Directive. Some of the major amendments are presented below, together with the Inquiry's proposals.

General principles

The general purpose of the new provisions on auditors and statutory audits is, firstly, to improve the quality of audits and, secondly, to ensure that the auditing rules make a greater contribution to financial stability. The regulatory framework is also intended to promote a less vulnerable market for auditing services.

One general principle of the Inquiry's work has been to avoid increasing the administrative burden on companies beyond what is required by EU law. Regarding financial enterprises, however, account has been taken of the fact that stricter rules may be warranted in some cases, even if this leads to an increased administrative burden. When formulating proposals for public-interest entities, including provisions on audit committees and appointment of auditors, the Inquiry has as far as possible proceeded from and attempted to preserve the Swedish model of corporate governance.

Definition of 'public-interest entity'

Stricter provisions apply to audits of public-interest entities than to audits of other entities. Furthermore, auditors and registered audit firms conducting audits of such entities are subject to more far-reaching supervision. These entities are also subject to special requirements regarding audit committees, the appointment of auditors and other matters. The Inquiry does not consider that there is any reason for the stricter regulations to apply to entities other

than those that under EU law must be regarded as public-interest entities. The Inquiry therefore proposes that the term ‘public-interest entity’ shall cover undertakings whose transferable securities are admitted to trading on a regulated market and financial undertakings. The latter category includes companies that are authorised to conduct banking and financing business, certain securities companies and certain insurance companies.

Audit firms from other Member States

The new EU legislation makes it possible for audit firms that have been approved in one Member State to be registered and conduct statutory audits in other Member States as well. One condition is that the key audit partner responsible for conducting the audit on behalf of the firm must be approved in the Member State where the audit is being conducted.

A foreign firm that has been approved to conduct statutory audits in another EEA State is already treated as an audit firm under the Swedish Auditors Act, provided that the auditor conducting the audit is authorised or approved in Sweden. However, current national provisions do not allow such an audit firm to be registered as an audit firm in Sweden. Consequently, under current law, a foreign audit firm cannot be appointed auditor in accordance with the Swedish Companies Act and other provisions.

To implement the new EU legislation, the Inquiry proposes that an audit firm that has been approved elsewhere in the EEA shall have the right to be registered in Sweden. Since the registration is based on special grounds, i.e. on conditions other than those that apply to Swedish registered audit firms, the Inquiry proposes that such firms shall be called ‘registered EEA audit firms’. To conduct statutory audits in Sweden, an EEA audit firm will be required to entrust the principal responsibility for the audits it takes on to an auditor who is authorised or approved in Sweden. Registered EEA audit firms conducting statutory audits will be subject to the supervision of the Supervisory Board of Public Accountants (*Revisorsnämnden*) to the extent relevant to audits carried out in Sweden.

The independence of auditors

Several of the provisions concerning the independence of auditors in relation to their audit clients have been changed by the new legal instruments. The Audit Regulation introduces detailed rules on audit fees and the provision of non-audit services. The Regulation includes a catalogue of prohibited non-audit services. The Member States have some latitude to deviate from the catalogue by enacting stricter or more lenient national provisions. The Inquiry has found no reason to introduce prohibitions regarding additional non-audit services. However, the Inquiry proposes that it should be permissible to provide certain tax and valuation services to an audit client as long as the performance of these services does not affect the auditor's independence according to specially designated criteria.

As a result of the changes in the Audit Directive, the prohibition against auditors taking up certain positions in the audited entity will apply to all auditors and not just to auditors conducting audits of public-interest entities, as was previously the case. The Inquiry proposes that the national provisions are amended accordingly. The Inquiry also proposes that auditors who violate this prohibition may be subject to an administrative pecuniary sanction. Auditors who have taken up a position with a client normally relinquish their authorisation or approval and are no longer subject to supervision by the Supervisory Board of Public Accountants. Consequently, in these cases disciplinary measures such as the withdrawal of authorisation or approval, a disciplinary reprimand or a disciplinary reminder have no effect. A pecuniary sanction, on the other hand, may serve as a more effective means of maintaining the prohibition.

Design of the audit report

The Amending Directive makes certain changes in the design of the audit report. These changes concern both formal and substantive requirements. To bring national provisions in line with the Directive, the Inquiry proposes that these provisions should prescribe that the report is to provide a statement on any material uncertainty relating to events or conditions that may cast significant doubt on the entity's ability to continue as a going concern.

However, beyond what is necessary to assess whether any such doubt exists, the scope of the statutory audit shall not include assurance on the future viability of the audited entity or the efficiency or effectiveness with which the management or administrative body has conducted or will conduct the affairs of the entity.

The Audit Regulation contains additional requirements on the design of the audit report in the case of statutory audits of public-interest entities. These provisions introduce several new requirements regarding the content of the audit report. The Regulation is directly applicable and does not require any implementing measures. There is scope for the Member States to issue additional requirements regarding the design of the audit report. The Inquiry notes that in certain respects national requirements already goes further than the Directive and the Regulation. The Inquiry finds no reason to propose any new requirements regarding the audit report beyond what is prescribed in EU law.

Supervision of auditors and registered audit firms

The Audit Regulation contains provisions requiring the Member States to give the supervisory authority certain powers specified in the Regulation. The Inquiry proposes that the Supervisory Board of Public Accountants be given increased powers for the supervision of auditors and registered audit firms conducting audits of public-interest entities, where the supervision concerns such audits. For example, an audited public-interest entity will be obliged to provide information regarding the audit to the Supervisory Board of Public Accountants upon request and on pain of a financial penalty. It is also proposed that the Supervisory Board of Public Accountants be allowed to conduct an on-site investigation of an auditor or a registered audit firm when necessary.

To encourage employees to report infringements of the Audit Directive and the Audit Regulation, the Amending Directive introduces provisions on systems for reporting infringements (systems for ‘whistleblowers’). The Inquiry proposes that registered audit firms be obliged to provide effective systems for reporting suspected infringements of the provisions that apply to the firm’s activities.

Disciplinary measures

The Amending Directive introduces provisions on administrative measures and sanctions in the Audit Directive. These provisions are new and have no equivalent in the previous legal acts. The Inquiry proposes that the new disciplinary measures be placed among the existing measures prescribed in the Auditors Act. For example, a possibility will be introduced for the Supervisory Board of Public Accountants to order a temporary prohibition, for a maximum of three years, against engaging in auditing activities, signing audit reports or exercising the office of board member, substitute, managing director, deputy managing director, authorised signatory or senior clerk in an audit firm. A temporary prohibition can be used if the criteria for withdrawing authorisation, approval or registration are met but special grounds justify limiting the disciplinary measure to a temporary prohibition instead. A temporary prohibition can also be used if there is reason to issue a disciplinary reprimand and there are aggravating circumstances, but these circumstances are not so serious as to warrant a withdrawal of authorisation, approval or registration.

Another new sanction is the administrative pecuniary sanction. In the Inquiry's opinion, this sanction is probably a criminal law sanction under the European Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms. This means that a procedure including imposition of a pecuniary sanction must be considered to constitute an accusation of a crime. Auditors have a statutory obligation to provide information. This obligation is subject to sanction in that auditors who do not cooperate in investigations by the Supervisory Board of Public Accountants may be subject to disciplinary measures. In view of the obligation of auditors to provide information, the imposition of a criminal law sanction may come into conflict with the protection provided in the European Convention against providing self-incriminating information (the right to remain silent). To meet the protection provided by the Convention in this regard, the Inquiry proposes that the pecuniary sanction shall only be used in the event of infringement of the rules prohibiting auditors from taking up positions in the audited entity within a certain time period. In these cases, exceptions are also

proposed to the obligation to provide information that otherwise applies to auditors.

Audit committees

The amendments to the Audit Directive involve changes in the rules on audit committees. The possibility of a general exemption for public-interest entities other than listed companies from the obligation to have an audit committee has been removed. The Inquiry proposes that the national provisions on which companies are required to have an audit committee be amended accordingly. As previously, it is possible for companies to allow the governing board in its entirety to perform the duties of the audit committee. The Inquiry therefore proposes that this option be retained.

The Audit Directive also allows the exemption of certain types of public-interest entities from the obligation to have an audit committee. Given that an audit committee may be considered of value primarily in large entities and that the costs of establishing such committees are not negligible, the Inquiry proposes that the possibility of exempting certain entities from the obligation to have an audit committee should be used. The entities concerned are subsidiaries, undertakings for collective investments in transferable securities (UCITS), alternative investment funds, companies whose only business is to issue certain types of securities, and non-listed credit institutions.

There are also some new provisions regarding the duties of the audit committee. Mainly, the committee's duties have been defined more precisely, but some new duties are also introduced. The audit committee still has the role of preparing matters of business and informing the governing board in matters covered by the committee's responsibilities. The governing board remains fully responsible for the organisation of the company and the management of its affairs. The Inquiry proposes that the provisions of company law relating to the duties of the audit committee be amended in accordance with the Amending Directive.

According to the proposed legislation, the audit committee is required to inform the governing board of the outcome of the statutory audit. It shall also explain how the audit contributed to

the integrity of the financial reporting and the role of the audit committee in that process. In addition, the audit committee is obliged to keep itself informed of the outcome of the quality control of the entity's auditor carried out by the Supervisory Board of Public Accountants. The audit committee is also responsible for the procedure of selecting the auditor and recommending the auditor to be appointed.

Appointment of auditors

The Audit Regulation contains special provisions on the appointment of auditors in public-interest entities. The general rule is that the appointment of auditors in such entities must be preceded by a special selection procedure. The provisions on the special selection procedure are contained in the Audit Regulation and do not require implementation measures in national law. As mentioned, the organisation of the selection procedure is one of the duties of the audit committee. However, the Inquiry proposes that public-interest entities that have a nomination committee in which the shareholders or members have considerable influence shall have the right to let this committee perform the duties of the audit committee regarding the appointment of auditors.

The Amending Directive introduces a prohibition against contractual clauses limiting the general meeting's choice of auditor to certain categories or lists of auditors. Any such existing clauses shall be null and void. As the Inquiry understands it, these provisions target for example conditions to this effect in the articles of association and conditions in contracts with third parties, such as loan agreements. The Inquiry proposes that provisions on prohibited conditions be introduced in the company law legislation. Public-interest entities will have a statutory obligation to inform the Swedish Competition Authority (*Konkurrensverket*) without delay if a third party attempts to introduce a contractual condition to this effect.

Duration of the audit engagement

In order to strengthen the independence of auditors, the Audit Regulation contains new rules on the duration of the audit engagement in public-interest entities. The provisions apply to all public-interest entities and allow no possibility of limiting their scope to listed companies. One dimension of the rules is the introduction of mandatory rotation not just of individual auditors but also of audit firms. An audit engagement in a public-interest entity must last for at least one year and neither the first engagement nor this engagement combined with renewed engagements may have a duration exceeding ten years. After this, the auditor or audit firm may only conduct an audit of the audited entity after a cooling-off period of four years.

As the rules on the duration of the audit engagement are given in the Audit Regulation, equivalent national provisions must be annulled. However, the Regulation does allow the Member States to prescribe certain exemptions from the rules of the Regulation in this respect. The Inquiry proposes that some of these possibilities should be used.

The Inquiry proposes the introduction in national law of rules permitting public-interest entities to extend the engagement to a total of twenty years, provided that a new selection procedure is organised when the engagement has lasted for ten years. Moreover, provided that an additional auditor is engaged when the engagement has lasted for ten years, the audit engagement may be extended to a total of twenty-four years. The proposed provisions on extension of the duration of the audit engagement are derogations from the Regulation's rules regarding the rotation of audit firms and do not apply when a natural person has been appointed as a company's auditor. Under the Inquiry's proposal, the possibility of extending the duration of the audit engagement beyond ten years by virtue of the provisions on derogations referred to will not apply to financial public-interest entities.

The rules of the Audit Regulation on rotation of auditors require the key audit partners to cease their participation in the audit engagement no later than seven years after the date of their appointment. After that, they may not participate in the auditing of the audited entity until a cooling-off period of three years has

elapsed. As the reasons for rotation are even more compelling when a natural person has been appointed auditor, the Inquiry proposes the introduction in national law of provisions regarding personal audit engagements stating that engagements in public-interest entities may not last for more than seven years. It follows directly from the Audit Regulation that a cooling-off period of four years is then required before the auditor can again take on an audit engagement in the entity. There is no possibility of prescribing any other waiting period by derogation from the Regulation.

Dismissal of auditor after a court action

Under current Swedish law, auditors may only be dismissed prematurely on objective grounds. These provisions were introduced as a result of the rules in the Audit Directive. The Amending Directive has brought in additional rules on the dismissal of auditors in the Audit Directive. The rules apply only to auditors with engagements in public-interest entities. They state that it must be possible for a minority of shareholders representing five per cent or more of the votes or capital in a public-interest entity, a body in the audited entity or a specific public authority to bring a claim before a national court for the dismissal of the entity's auditor if objective grounds exist for doing so.

The Inquiry proposes the introduction in company law of rules on the possibility of bringing a claim before a court for the premature dismissal of an auditor. In addition to a minority of shareholders, the governing board and the Swedish Financial Supervisory Authority (*Finansinspektionen*) shall have the right to bring a claim for the dismissal of an auditor.

1 Författningsförslag

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

Härigenom föreskrivs¹ i fråga om revisorslagen (2001:883)²
dels att 22 a § ska upphöra att gälla,
dels att 1–3, 5, 16 a, 17, 21, 22, 23, 24, 27 a, 27 b, 27 c, 34, 35 och 36 §§ ska ha följande lydelse,
dels att det ska införas tretton nya paragrafer, 16, 21 a, 21 b, 21 c, 22 a 25 a, 26 a, 28 b, 28 c, 32 a, 32 b, 32 c och 32 d §§, av följande lydelse,
dels att det närmast före de nya 16, 25 a och 26 a §§ ska införas nya rubriker av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 §³

Denna lag innehåller bestämmelser om

1. Revisorsnämnden (3 §),
2. auktorisation av revisorer (4 och 5 §§),
3. godkända revisorer (6 §),

¹ Jfr 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 (EUT L 157, 9.6.2006 s. 87, Celex 32006L0043), senast ändrat genom Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/56/EU av den 16 april 2014 om ändring av direktiv 2006/43/EG om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning (EUT L 158, 27.5.2014, s. 196, Celex 32014L0056) och Europaparlamentets samt rådets förordning (EU) nr 537/2014 av den 16 april 2014 om särskilda krav avseende lagstadgad revision av företag av allmänt intresse och om upphävande av kommissionens beslut 2005/909/EG, i den ursprungliga lydelsen (EUT L 158, 27.5.2014, s. 77, Celex 32014R0537).

² Senaste lydelsen av 22 a § 2009:564.

³ Senaste lydelse 2013:217.

4. revisionsföretag (8–12 §§),
5. registrering av revisionsbolag och revisorer från tredje-land (13–16 b §§),
5. registrering av revisionsbolag, *EES-revisionsföretag* och revisorer från tredjeländ (13–16 b §§),
6. huvudansvarig i revisionsverksamhet (17 §),
7. giltighetstid för auktorisation, godkännande och registrering (18 §),
8. revisorns skyldigheter (19–27 §§),
9. kvalitetskontroll (27 a §),
10. uppgiftslämnande m.m. (27 b–31 a §§),
11. disciplinära åtgärder m.m. (32–35 §§), och
12. överklagande, straffansvar m.m. (36–41 §§).

Bestämmelser som gäller vid revision av företag av allmänt intresse och för revisorer som utför sådan revision finns även i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 537/2014 av den 16 april 2014 om särskilda krav avseende lagstadgad revision av företag av allmänt intresse och om upphävande av kommissionens beslut 2005/909/EG.

2 §⁴

I denna lag avses med

1. *revisor*: en auktoriserad eller godkänd revisor,
2. *auktoriserad revisor*: en revisor som har auktoriserats enligt 4 §,
3. *godkänd revisor*: en revisor som ursprungligen har godkänts enligt äldre bestämmelser utan att ha avlagt revisorsexamen,
4. *revisionsföretag*:
 - a. en revisor som utövar revisionsverksamhet som enskild näringsidkare,
 - b. ett enkelt bolag med annan revisor, ett handelsbolag eller ett aktiebolag som en revisor utövar revisionsverksamhet i, eller

⁴ Senaste lydelse 2013:217.

c. ett företag som av en behörig myndighet i en annan stat inom EES än Sverige har godkänts att utföra lagstadgad revision och som en revisor utövar revisionsverksamhet i,

5. *registrerat revisionsbolag*: ett revisionsföretag som har registrerats enligt 13 eller 14 §,

5 a. registrerat EES-revisionsföretag: ett revisionsföretag som har registrerats enligt 16 §,

6. *revisor från tredjeland*: någon som har registrerats enligt 16 b §,

7. *nätverk*: en struktur för samarbete i vilken minst ett revisionsföretag ingår och som

a. tydligt syftar till vinstdelning eller kostnadsdelning,

b. har ett gemensamt ägande eller en gemensam kontroll eller ledning,

c. har gemensamma system för kvalitetssäkring,

d. har en gemensam affärsstrategi,

e. använder ett gemensamt namn, eller

f. i betydande omfattning har gemensam personal,

8. *revisionsverksamhet*:

a. verksamhet som består i sådan granskning av förvaltning eller ekonomisk information som utmynnar i en rapport eller någon annan handling som är avsedd att utgöra bedömningsunderlag även för någon annan än uppdragsgivaren, samt

b. rådgivning eller annat biträde som föranleds av iakttagelser vid granskning enligt a,

9. *EES*: Europeiska ekonomiska samarbetsområdet,

10. *tredjeland*: en stat utanför EES.

11. företag av allmänt intresse:

a. företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad,

b. företag som har tillstånd att bedriva rörelse enligt lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse,

c. värdepappersbolag som har tillstånd enligt 2 kap. 2 § första stycket 2 och 8 lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden, och

d. företag som har tillstånd att bedriva rörelse enligt försäkringsrörelselagen (2010:2043), utom sådana företag som medgetts undantag enligt 1 kap. 19 och 20 §§ i den lagen.

3 §⁵

Revisorsnämnden ska

1. pröva frågor om auktorisation, godkännande och registrering enligt denna lag,

2. utöva tillsyn över revisionsverksamhet samt över revisorer, registrerade revisionsbolag och revisorer från tredjeland,

3. pröva frågor om disciplinära och andra åtgärder mot revisorer, registrerade revisionsbolag och revisorer från tredjeland, samt

3. pröva frågor om disciplinära och andra åtgärder mot revisorer, registrerade revisionsbolag, revisorer från tredjeland och, i den omfattning som framgår av 25 a och 32 c §§, före detta revisorer, samt

4. ansvara för att god revisorssed och god revisionsmed utvecklas på ett ändamålsenligt sätt.

Regeringen meddelar närmare föreskrifter om Revisorsnämnden.

5 §⁶

Det krav på revisorsexamen som ställs upp i 4 § första stycket 5 ska anses uppfyllt också av den som

1. innehar ett sådant utländskt examensbevis som krävs för att få utföra lagstadgad revision i

a. någon stat inom EES eller i Schweiz, eller

a. någon stat inom EES, eller

b. ett annat tredjeland än Schweiz, om den staten tillåter att revisorer som har auktoriserats enligt denna lag på motsvarande villkor utövar revisions-

b. ett tredjeland, om den staten tillåter att revisorer som har auktoriserats enligt denna lag på motsvarande villkor utövar revisionsverksamhet där, och

⁵ Senaste lydelse 2013:217.

⁶ Senaste lydelse 2013:217.

verksamhet där, och

2. hos Revisorsnämnden har genomgått ett särskilt lämplighetsprov.

Kravet på revisorsexamen ska vidare anses uppfyllt även av den som innehar ett sådant utländskt examensbevis som krävs för att få utföra lagstadgad revision i någon stat inom EES och som efter beslut av Revisorsnämnden har genomgått en anpassningsperiod med godkänt resultat.

Registrering av EES-revisionsföretag

16 §⁷

Ett företag som av en behörig myndighet i en annan stat inom EES än Sverige har godkänts att utföra lagstadgad revision och som en revisor utövar revisionsverksamhet i får registreras som EES-revisionsföretag. Revisorsnämnden ska underrätta behörig myndighet i den stat där företaget godkänts om registreringen.

Bestämmelserna i denna lag om registrerade revisionsbolag ska, med undantag för bestämmelserna i 27 och 27 a §§, i tillämpliga delar gälla även registrerade EES-revisionsföretag.

⁷ Tidigare 16 § upphävd genom 2013:735.

16 a §⁸

Vid tillämpningen av 11 § första stycket 2 och 3 samt andra stycket, 13 § andra stycket, 14 § andra stycket samt 15 § ska med revisor jämföras en annan fysisk person som har godkänts att utföra lagstadgad revision i en annan stat inom EES än Sverige.

Vid tillämpningen av 11 § första stycket 2 och andra stycket 1, 13 § andra stycket och 14 § andra stycket 1 ska med registrerat revisionsbolag jämföras ett företag som har godkänts att utföra lagstadgad revision i en annan stat inom EES än Sverige.

Vid tillämpningen av 11 § första stycket 2 och 3 samt andra stycket, 13 § andra stycket, 14 § andra stycket samt 15 och 16 §§ ska med revisor jämföras en annan fysisk person som har godkänts att utföra lagstadgad revision i en annan stat inom EES än Sverige.

17 §⁹

Ett handelsbolag eller aktiebolag som utövar revisionsverksamhet ska för varje uppdrag som det åtar sig och som utgör revisionsverksamhet utse en av de yrkesverksamma revisorerna i *bolaget* att vara huvudansvarig. Den huvudansvarige ska vara auktoriserad revisor, om det behövs för att uppfylla föreskrifter i lag eller annan författning. *Bolaget* ska utan dröjsmål underrätta uppdragsgivaren om vem som är huvudansvarig.

Den huvudansvarige ska underteckna revisionsberättelser och andra utlåtanden. Om en berättelse eller ett utlåtande undertecknas av flera revisorer, ska det anges vem som är huvudansvarig.

Ett handelsbolag, aktiebolag eller registrerat EES-revisionsföretag som utövar revisionsverksamhet ska för varje uppdrag som det åtar sig och som utgör revisionsverksamhet utse en av de yrkesverksamma revisorerna i *företaget* att vara huvudansvarig. Den huvudansvarige ska vara auktoriserad revisor, om det behövs för att uppfylla föreskrifter i lag eller annan författning. *Företaget* ska utan dröjsmål underrätta uppdragsgivaren om vem som är huvudansvarig.

⁸ Senaste lydelse 2013:735.

⁹ Senaste lydelse 2013:217.

21 §¹⁰

En revisor ska för varje uppdrag i revisionsverksamheten pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. Revisorn ska avböja eller avsäga sig ett sådant uppdrag,

1. om han eller hon *eller* någon annan i det nätverk där han eller hon är verksam

- a. har ett direkt eller indirekt ekonomiskt intresse i uppdragsgivarens verksamhet,
- b. vid rådgivning som inte utgör revisionsverksamhet har lämnat råd i en fråga som till någon del omfattas av granskningsuppdraget,
- c. uppträder eller har uppträtt till stöd för eller mot uppdragsgivarens ståndpunkt i någon rättslig eller ekonomisk angelägenhet,
- d. har nära personliga relationer till uppdragsgivaren eller till någon person i dennes ledning,
- e. utsätts för hot eller någon annan påtryckning som är ägnad att inge obehag, eller

2. om det föreligger något annat förhållande av sådan art att det kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet.

Revisorn behöver dock inte avböja eller avsäga sig uppdraget, om det i det enskilda fallet föreligger sådana särskilda omständigheter eller har vidtagits sådana åtgärder som medför att det inte finns anledning att ifrågasätta hans eller hennes opartiskhet eller självständighet.

En revisor ska för varje uppdrag i revisionsverksamheten pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. *Prövningen ska ta sikte på åtminstone omständigheter som föreligger under den period som granskningen avser och den period som revisionen utförs.* Revisorn ska avböja eller avsäga sig ett sådant uppdrag,

1. om han eller hon, någon annan i det nätverk där han eller hon är verksam *eller någon annan fysisk person som direkt eller indirekt kan påverka resultatet av revisionen*

¹⁰ Senaste lydelse 2009:564.

21 a §

En revisor ska avböja eller avsäga sig ett uppdrag i revisionsverksamheten om han eller hon eller någon annan fysisk person som är anställd av, har ställt tjänster till förfogande för eller står under kontroll av revisorn och som direkt medverkar i revisionsuppdraget, eller någon närstående till någon av dessa personer,

1. äger finansiella instrument i det granskade företaget,

2. annars har ett väsentligt och direkt vinstintresse i det granskade företaget, eller

3. har inlett någon annan transaktion med ett finansiellt instrument som emitterats, garanterats eller på annat sätt varit föremål för insatser från det granskade företaget.

Revisorn ska också avböja eller avsäga sig revisionsuppdraget om

1. någon av de personer som avses i första stycket

a. äger finansiella instrument i ett företag som är anknutet till det granskade företaget, eller

b. har varit anställd av eller haft någon annan relation med det granskade företaget under den tid som avses i 21 § första stycket, och

2. detta orsakar, eller allmänt kan uppfattas orsaka, en intressekonflikt.

Första och andra styckena gäller dock inte finansiella instrument

som ägs indirekt genom fonder och liknande, inbegripet förvaltade medel såsom pensionsfonder eller livförsäkringar.

21 b §

Vid tillämpningen av 21 a § avses med närstående

- 1. make eller sambo,*
- 2. omyndiga barn som personen i fråga har vårdnaden om,*
- 3. andra närstående än sådana som avses i 1 och 2 om de har gemensamt hushåll med personen i fråga sedan minst ett år,*
- 4. juridiska personer vilkas ledningsuppgifter utförs av, eller som direkt eller indirekt kontrolleras av, personen i fråga eller någon närstående som avses i 1–3, och*
- 5. juridiska personer som upprättats till förmån för personen i fråga eller för någon närstående som avses i 1–4, eller för en person vars ekonomiska intressen huvudsakligen motsvarar intresset hos någon av dessa personer.*

21 c §

Genom undantag från bestämmelserna i artikel 5.1 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 537/2014 av den 16 april 2014 om särskilda krav avseende lagstadgad revision av företag av allmänt intresse och om upphävande av kommissionens beslut 2005/909/EG, i den ursprungliga lydelsen, föreskrivs

följande. Revisorer som har revisionsuppdrag i ett företag av allmänt intresse får, trots bestämmelserna i artikel 5.1 i den nämnda förordningen, tillhandahålla företaget och dess moder- och dotterföretag följande tjänster:

- 1. skattetjänster i samband med
 - a. upprättande av deklaration avseende skatt,*
 - b. identifiering av offentliga bidrag och skatteincitament,*
 - c. stöd när det gäller skattekontroller,*
 - d. beräkning av skatt, och*
 - e. tillhandahållande av skatterådgivning, samt**

- 2. värderingstjänster, inklusive värderingar i samband med aktuarietjänster eller stödtjänster för tvistlösning.*

Som förutsättning för att de tjänster som avses i första stycket ska få tillhandahållas gäller att

- 1. tjänsterna, var för sig eller sammantaget, inte har någon eller har endast en obetydlig effekt på de granskade finansiella rapporterna,*

- 2. uppskattningen av effekten på de granskade finansiella rapporterna dokumenteras i den rapport till revisionsutskottet som avses i artikel 11 i den nämnda förordningen, och*

- 3. tillhandahållandet är förenligt med bestämmelserna om revisorns opartiskhet och självständighet.*

22 §

Revisorsnämnden *skall* på ansökan av en revisor meddela förhandsbesked om huruvida en viss särskild omständighet är sådan som avses i 21 § första stycket och, om så är fallet, huruvida omständigheter i det enskilda fallet eller vidtagna åtgärder medför att revisorn ändå inte behöver avböja eller avsäga sig uppdraget.

Revisorsnämnden *ska* på ansökan av en revisor meddela förhandsbesked om huruvida

1. en viss särskild omständighet är sådan som avses i 21 § första stycket och, om så är fallet, huruvida omständigheter i det enskilda fallet eller vidtagna åtgärder medför att revisorn ändå inte behöver avböja eller avsäga sig uppdraget,

2. *förhållandena är sådana att revisorn enligt 21 a § är skyldig att avböja eller avsäga sig uppdraget, eller*

3. *en viss tjänst får tillhållas enligt 21 c §.*

När ett förhandsbesked har vunnit laga kraft, är det bindande för nämnden i förhållande till revisorn. Förhandsbeskedet upphör att gälla vid förändrade förutsättningar eller vid författningsändringar som påverkar den fråga som beskedet avser.

22 a §

Revisorsnämnden får på ansökan av en revisor bevilja undantag från bestämmelserna om revisionsarvoden i artikel 4.2 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 537/2014 av den 16 april 2014 om särskilda krav avseende lagstadgad revision av företag av allmänt intresse och om upphävande av kommissionens beslut 2005/909/EG, i den ursprungliga lydelsen. Undantag får medges för en period om högst två räkenskapsår och endast om det finns särskilda skäl.

23 §¹¹

Bestämmelserna i 20–22 a §§ gäller i tillämpliga delar även ett registrerat revisionsbolag. *En rapport enligt 22 a § ska vara undertecknad av en behörig företrädare för revisionsbolaget.*

Bestämmelserna i 20–22 a §§ gäller i tillämpliga delar även ett registrerat revisionsbolag.

24 §

Revisorer och registrerade revisionsbolag *skall* dokumentera sina uppdrag i revisionsverksamheten. Dokumentationen *skall* innehålla sådan information som är väsentlig för att revisorns arbete samt hans eller hennes opartiskhet och självständighet skall kunna bedömas i efterhand.

Dokumentationen *skall* ha färdigställts när revisionsberättelsen eller annat utlåtande avges.

Revisorer och registrerade revisionsbolag *ska* dokumentera sina uppdrag i revisionsverksamheten. Dokumentationen *ska* innehålla sådan information som är väsentlig för att revisorns arbete samt hans eller hennes opartiskhet och självständighet skall kunna bedömas i efterhand.

Dokumentationen *ska* ha färdigställts när revisionsberättelsen eller annat utlåtande avges.

Revisorer och registrerade revisionsbolag ska vidare dokumentera överträdelser av de bestämmelser som gäller för verksamheten samt de åtgärder som vidtagits i anledning av sådana överträdelser. Överträdelser som är av mindre betydelse behöver dock inte dokumenteras.

Tillträdande av befattning hos en tidigare uppdragsgivare

25 a §

Den som i egenskap av revisor har deltagit i granskningen av ett

¹¹ Senaste lydelse 2009:564.

företag får inte, om inte minst ett år har förflutit sedan han eller hon senast medverkade i revisionsuppdraget, vara styrelseledamot, ledamot av revisionsutskottet, verkställande direktör eller annan ledande befattningshavare i

1. det granskade företaget,
2. moderföretaget till det granskade företaget, eller
3. ett dotterföretag till det granskade företaget.

För den som varit vald revisor i ett företag av allmänt intresse gäller det som sägs i första stycket till dess två år har förflutit sedan han eller hon lämnade revisionsuppdraget. Detsamma gäller för den som enligt 17 § varit huvudansvarig för revisionen av ett sådant företag.

System för rapportering av överträdelser

26 a §

Ett registrerat revisionsbolag ska tillhandahålla ändamålsenliga rapporteringssystem för anställda som vill göra anmälningar om misstänkta överträdelser av de bestämmelser som gäller för bolagets verksamhet.

Personuppgiftslagen (1998:204) gäller vid behandling av personuppgifter inom ramen för sådana rapporteringssystem som avses i första stycket.

27 a §¹²

Revisorer och registrerade revisionsbolag ska *minst vart sjätte år* vara föremål för en oberoende *kvalitetskontroll*. En revisor eller ett registrerat revisionsbolag *som har revisionsuppdrag i ett eller flera företag, vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad eller på en motsvarande marknad utanför EES, ska dock vara föremål för kontroll minst vart tredje år.*

En revisor från tredjeländ ska vara föremål för sådan kontroll som sägs i första stycket, om *revisorn inte* redan har varit föremål för likvärdig kontroll i hemlandet.

Revisorer och registrerade revisionsbolag ska vara föremål för oberoende *kvalitetskontroller. Kontrollerna ska genomföras så ofta som det på grundval av en riskbedömning är motiverat.* En revisor eller ett registrerat revisionsbolag *ska dock vara föremål för kvalitetskontroll minst vart sjätte år om revisorn eller bolaget har revisionsuppdrag i ett eller flera sådana bolag som avses i*

1. 9 kap. 1 § tredje eller fjärde stycket *aktiebolagslagen (2005:551), eller*

2. 2 § *andra eller tredje stycket revisionslagen (1999:1079).*

En revisor från tredjeländ ska vara föremål för sådan kontroll som sägs i första stycket, om *inte*

1. *Europeiska kommissionen, i enlighet med artikel 46.2 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG av den 17 maj 2006 om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning och om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG samt om upphävande av rådets direktiv 84/253/EEG, i lydelsen enligt Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/56/EU, har beslutat att det system för kvalitetskontroll som tillämpas i revisorns hem-*

¹² Senaste lydelse 2009:564.

land är likvärdigt med det som föreskrivs i det nämnda direktivet, eller

2. revisorn under något av de tre senaste åren har varit föremål för en likvärdig kontroll i hemlandet.

27 b §¹³

Revisorsnämnden får på begäran lämna ut uppgifter till behöriga myndigheter i andra stater inom EES *eller i Schweiz*, om uppgifterna behövs där för verksamhet som motsvarar den verksamhet som Revisorsnämnden bedriver enligt denna lag.

Uppgifterna får inte lämnas ut, om den sak som begäran avser redan prövas eller har prövats av Revisorsnämnden. *De får inte lämnas till behörig myndighet i Schweiz, såvida inte sådana garantier som avses i 27 c § första stycket 2 har lämnats*

Revisorsnämnden får på begäran lämna ut uppgifter till behöriga myndigheter i andra stater inom EES, om uppgifterna behövs där för verksamhet som motsvarar den verksamhet som Revisorsnämnden bedriver enligt denna lag.

Uppgifterna får inte lämnas ut, om den sak som begäran avser redan prövas eller har prövats av Revisorsnämnden.

27 c §

Revisorsnämnden får på begäran lämna ut uppgifter till en behörig myndighet i ett *annat* tredjeland *än Schweiz*, om utlämnandet är förenligt med personuppgiftslagen (1998:204) och om

1. uppgifterna har samband med revision av ett företag som har sitt säte inom EES och som har emitterat värdepapper upptagna till handel i tredjelandet eller ingår i en koncern, för vilken koncernredovisning upprättas i tredjelandet,

Revisorsnämnden får på begäran lämna ut uppgifter till en behörig myndighet i ett tredjeland, om utlämnandet är förenligt med personuppgiftslagen (1998:204) och om

¹³ Senaste lydelse 2009:564.

2. tillräckliga garantier har lämnats för att uppgifterna inte kommer att utnyttjas för annat ändamål än verksamhet som motsvarar den som Revisorsnämnden bedriver enligt denna lag,

3. ett utlämnande inte skadar det granskade företagens affärsintressen,

3. Europeiska kommissionen har beslutat att myndigheten uppfyller tillräckliga krav i enlighet med artikel 47.3 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG av den 17 maj 2006 om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning och om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG samt om upphävande av rådets direktiv 84/253/EEG, och

4. Revisorsnämnden har träffat ett samarbetsavtal med myndigheten.

Uppgifterna får inte lämnas ut, om den sak som begäran avser redan prövas eller har prövats av Revisorsnämnden.

4. Europeiska kommissionen har beslutat att myndigheten uppfyller tillräckliga krav i enlighet med artikel 47.3 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG av den 17 maj 2006 om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning och om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG samt om upphävande av rådets direktiv 84/253/EEG, och

5. Revisorsnämnden har träffat ett samarbetsavtal med myndigheten.

28 b §

Revisorsnämnden får när det är nödvändigt genomföra en undersökning på plats hos en revisor eller ett registrerat revisionsbolag. En sådan undersökning får endast omfatta handlingar och annan information som behövs för tillsyn, inklusive kvalitetskontroll, av den del av revisorns eller bolagets verksamhet som avser revision av företag av allmänt intresse.

28 c §

Upplysningar om en revision av ett företag av allmänt intresse ska, efter föreläggande från Revisorsnämnden, lämnas av

1. personer som medverkar i verksamheten hos den revisor eller det registrerade revisionsbolag som genomfört revisionen,

2. personer som utfört uppgifter med anknytning till revisionen på uppdrag av revisorn eller det registrerade revisionsbolaget,

3. personer som på annat sätt har samband med eller är knutna till revisorn eller det registrerade revisionsbolaget, och

4. det granskade företaget av allmänt intresse, dess dotterföretag och närstående tredje parter till företaget.

Ett föreläggande enligt första stycket får förenas med vite.

32 a §

I stället för att upphäva en auktorisation eller ett godkännande enligt 32 § får Revisorsnämnden, om det finns särskilda skäl, besluta om tillfälligt förbud under högst tre år för revisorn att

1. utöva revisionsverksamhet,

2. underteckna

revisionsberättelser, eller

3. utöva ett sådant uppdrag i ett revisionsföretag som avses i 11 § första stycket 3.

Ett tillfälligt förbud enligt första stycket får också meddelas om det

finns grund för varning enligt 32 § andra stycket och omständigheterna är försvarande men ändå inte så graverande att det finns skäl att upphäva auktorisationen eller godkännandet.

En revisor som har meddelats ett förbud enligt första stycket 3 får inte utses att utöva ett sådant uppdrag som anges där.

32 b §

Vid val av disciplinär åtgärd enligt 32 och 32 a §§ ska Revisorsnämnden beakta alla relevanta omständigheter, däribland hur allvarlig överträdelsen är och hur länge den pågått, graden av ansvar, eventuella tidigare överträdelser och om revisorn i väsentlig mån genom ett aktivt samarbete underlättat Revisorsnämndens utredning.

32 c §

Revisorsnämnden ska besluta att en sanktionsavgift om högst tio miljoner kronor ska tas ut av den som i strid med bestämmelserna i 25 a § tillträder en befattning hos ett sådant företag som anges där.

När sanktionsavgiftens storlek fastställs ska särskild hänsyn tas till sådana omständigheter som anges i 32 b § samt till personens finansiella ställning och den inkomst som han eller hon erhåller på grund av den tillträdda befattningen.

Vid utredning av om sanktionsavgift ska beslutas gäller inte 28 § för en revisor som är föremål för utredningen.

Sanktionsavgiften tillfaller staten.

32 d §

Sanktionsavgift enligt 32 c § ska betalas till Revisorsnämnden inom trettio dagar efter det att beslutet om den fått laga kraft eller den längre tid som anges i beslutet.

Revisorsnämndens beslut att påföra sanktionsavgift får verkställas utan föregående dom eller utslag om avgiften inte har betalats inom den tid som anges i första stycket.

Om sanktionsavgiften inte betalas inom den tid som anges i första stycket, ska Revisorsnämnden lämna den obetalda avgiften för indrivning. Bestämmelser om indrivning av statliga fordringar finns i lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m.

En sanktionsavgift som påförts faller bort i den utsträckning verkställighet inte har skett inom fem år från det att beslutet fick laga kraft.

34 §¹⁴

Föreskrifterna i 32 § gäller även för registrerade revisionsbolag och revisorer från tredjeländ. Det som sägs där om upphävande av auktorisation eller godkännande ska i stället avse upphävande av registrering.

Föreskrifterna i 32 §, 32 a § första stycket 1 och andra stycket samt 32 b § gäller även för registrerade revisionsbolag och revisorer från tredjeländ. För revisorer från tredjeländ som är fysiska personer gäller vidare även föreskrifterna i 32 a § första stycket 2 och 3. Det som sägs i 32 och 32 a §§ om upphävande av auktorisation eller godkännande ska i stället avse upphävande av registrering.

Om ett registrerat revisionsbolag inte längre uppfyller de för bolaget gällande kraven i 10, 11, 13 och 14 §§, ska registreringen upphävas. Detsamma gäller i fråga om en revisor från tredjeländ, om kraven för registrering enligt 16 b § inte längre är uppfyllda.

Om det för ett registrerat revisionsbolag inträder någon omständighet som innebär hinder för registrering, ska bolaget genast anmäla detta till Revisorsnämnden. Detsamma gäller för en revisor från tredjeländ.

35 §¹⁵

I stället för att upphäva en auktorisation, ett godkännande eller en registrering får Revisorsnämnden förelägga revisorn, det registrerade revisionsbolaget eller revisorn från tredjeländ att inom viss tid vidta rättelse. Om föreläggandet inte följs, ska Revisorsnämnden pröva enligt 32–34 §§ om auktorisationen, godkännandet eller registreringen ska upphävas.

Revisorsnämnden eller, efter överklagande, en domstol får vid sin prövning av frågor om åtgärder enligt 32–34 §§ bestämma att ett beslut att upphäva auktorisation, godkännande eller regi-

Revisorsnämnden eller, efter överklagande, en domstol får vid sin prövning av frågor om åtgärder enligt 32–34 §§ bestämma att ett beslut att upphäva auktorisation, godkännande eller registre-

¹⁴ Senaste lydelse 2013:217.

¹⁵ Senaste lydelse 2013:217.

strering ska gälla omedelbart. ring eller ett beslut om tillfälligt
förbud ska gälla omedelbart.

36 §¹⁶

Revisorsnämndens beslut enligt denna lag får överklagas till allmän förvaltningsdomstol.

<p>Beslut som rör examination enligt 4 § första stycket 5 eller <i>särskild lämplighetsprövning</i> enligt 5 § får dock inte överklagas.</p>	<p>Beslut som rör examination enligt 4 § första stycket 5 eller <i>godkännande av särskilt lämplighetsprov eller anpassningsperiod</i> enligt 5 § får dock inte överklagas.</p>
--	---

Prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätten.

-
1. Denna lag träder i kraft den 17 juni 2016.
 2. Bestämmelserna i 32 a § andra stycket tillämpas inte på överträdelser som skett före ikraftträdandet.

¹⁶ Senaste lydelse 2013:217.

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

Härigenom föreskrivs¹⁷ i fråga om aktiebolagslagen (2005:551)¹⁸ dels att 8 kap. 50 a § samt 9 kap. 6 a, 6 b och 21 a §§ ska upphöra att gälla,

dels att rubrikerna närmast före 8 kap. 50 a § och 9 kap. 38 § ska utgå,

dels att nuvarande 8 kap. 49 b § ska betecknas 8 kap. 49 c §,

dels att 8 kap. 49 a och 49 c §§, 9 kap. 3, 8, 9, 19, 21, 29, 38 och 47 §§ samt rubriken närmast före 9 kap. 19 § ska ha följande lydelse,

dels att det ska införas åtta nya paragrafer, 8 kap. 49 b och 49 d §§ samt 9 kap. 21 a, 22 a, 28 a, 31 a, 37 a och 49 §§, av följande lydelse,

dels att det närmast före de nya 8 kap. 49 d § och 9 kap. 37 a § ska införas nya rubriker av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

8 kap.

49 a §¹⁹

I ett aktiebolag, vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad, ska styrelsen ha ett revisionsutskott. Utskottets ledamöter

I ett aktiebolag, som enligt 2 § 11 revisorslagen (2001:883) är ett företag av allmänt intresse, ska styrelsen ha ett revisionsutskott. Utskottets ledamöter får inte

¹⁷ Jfr 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 (EUT L 157, 9.6.2006 s. 87, Celex 32006L0043), senast ändrat genom Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/56/EU av den 16 april 2014 om ändring av direktiv 2006/43/EG om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning (EUT L 158, 27.5.2014, s. 196, Celex 32014L0056) och Europaparlamentets samt rådets förordning (EU) nr 537/2014 av den 16 april 2014 om särskilda krav avseende lagstadgad revision av företag av allmänt intresse och om upphävande av kommissionens beslut 2005/909/EG, i den ursprungliga lydelsen (EUT L 158, 27.5.2014, s. 77, Celex 32014R0537).

¹⁸ Senaste lydelse av

8 kap. 50 a § 2009:565

9 kap. 6 a § 2009:565

9 kap. 6 b § 2009:565

9 kap. 21 a § 2009:565

rubriken närmast före 8 kap. 50 a § 2009:565

rubriken närmast före 9 kap. 38 § 2005:551.

¹⁹ Senaste lydelse 2009:565.

får inte vara anställda av bolaget. Minst en ledamot ska vara oberoende och ha redovisnings- eller revisionskompetens.

vara anställda av bolaget. Minst en ledamot ska ha redovisnings- eller revisionskompetens.

Revisionsutskottet ska utse en av ledamöterna att vara ordförande.

Bolaget får besluta att styrelsen inte ska ha något revisionsutskott, förutsatt att styrelsen

1. fullgör de uppgifter som anges i 49 b §, och

1. fullgör de uppgifter som anges i 49 c §, och

2. uppfyller det krav som anges i första stycket tredje meningen.

49 b §

Från skyldigheten enligt 49 a § att ha ett revisionsutskott undantas bolag som

1. är ett dotterföretag enligt definitionen i artikel 39.3 första stycket led a i Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG av den 17 maj 2006 om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning och om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG samt om upphävande av rådets direktiv 84/253/EEG, i lydelsen enligt Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/56/EU,

2. är ett fondföretag eller en alternativ investeringsfond enligt definitionen i artikel 39.3 första stycket led b i direktiv 2006/43/EG,

3. har som enda uppgift att utfärda värdepapper med bakomliggande tillgångar som säkerhet och omfattas av definitionen i

artikel 39.3 första stycket led c i direktiv 2006/43/EG, eller

4. är ett kreditinstitut och omfattas av definitionen i artikel 39.3 första stycket led d i direktiv 2006/43/EG.

Bolag som avses i första stycket 3 ska offentliggöra skälen till att bolaget avstår från att låta antingen ett revisionsutskott eller styrelsen fullgöra de uppgifter som avses i 49 c §.

49 c §²⁰

Revisionsutskottet ska, utan att det påverkar styrelsens ansvar och uppgifter i övrigt,

1. övervaka bolagets finansiella rapportering,

1. övervaka bolagets finansiella rapportering samt lämna rekommendationer och förslag för att säkerställa rapporteringens integritet,

2. med avseende på den finansiella rapporteringen övervaka effektiviteten i bolagets interna kontroll, internrevision och riskhantering,

3. hålla sig informerat om revisionen av årsredovisningen och koncernredovisningen,

3. hålla sig informerat om revisionen av årsredovisningen och koncernredovisningen samt om resultatet av Revisorsnämndens kvalitetskontroll,

4. granska och övervaka revisorns opartiskhet och själv-

4. informera styrelsen om resultatet av revisionen och på vilket sätt revisionen bidrog till den finansiella rapporteringens tillförlitlighet samt vilken roll utskottet hade i den processen,

5. granska och övervaka revisorns opartiskhet och själv-

²⁰ Senaste lydelse av tidigare 8 kap. 49 b § 2009:565.

ständighet och därvid särskilt uppmärksamma om revisorn tillhandahåller bolaget andra tjänster än revisionstjänster, och

5. biträda vid upprättandet av förslag till bolagsstämmans beslut om revisorsval.

ständighet och därvid särskilt uppmärksamma om revisorn tillhandahåller bolaget andra tjänster än revisionstjänster, och

6. biträda vid upprättandet av förslag till bolagsstämmans beslut om revisorsval, *förutom i de fall som avses i 49 d §.*

Valberedning

49 d §

Ett aktiebolag, som enligt 2 § 11 revisorslagen (2001:883) är ett företag av allmänt intresse, och som har en valberedning i vilken aktieägarna har ett betydande inflytande, får besluta att de uppgifter som enligt artikel 16 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 537/2014 av den 16 april 2014 om särskilda krav avseende lagstadgad revision av företag av allmänt intresse och om upphävande av kommissionens beslut 2005/909/EG, i den ursprungliga lydelsen, ska fullgöras av revisionsutskottet i stället ska utföras av valberedningen.

9 kap.

3 §

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

Revisorn *ska* granska bolagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning. Granskningen *ska utföras med professionell skepticism* och vara så ingående och omfattande

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

8 §²¹

En revisor väljs av bolagsstämman.

En revisor väljs av bolagsstämman. *Bestämmelser i bolagsordningen och villkor i avtal som begränsar stämmans val till vissa kategorier av eller förteckningar över revisorer är ogiltiga.*

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, 9 a, 25 och 26 §§ finns bestämmelser om att Bolagsverket i vissa fall ska utse en revisor.

9 §²²

En aktieägare får föreslå att en revisor som utses av Bolagsverket ska delta i revisionen tillsammans med 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 företrädda vid stämman och om någon aktieägare ansöker om det hos Bolagsverket, ska Bolagsverket utse en revisor.

Bolagsverket ska ge bolagets styrelse tillfälle att yttra sig innan verket utser en revisor. Beslutet ska avse tiden till och med *nästa* Bolagsverket ska ge bolagets styrelse tillfälle att yttra sig innan verket utser en revisor. Beslutet ska avse tiden till och med

²¹ Senaste lydelse 2013:737.

²² Senaste lydelse 2013:737.

årsstämma.

årsstämman under nästa räkenskapsår.

Revisionsbolag

Revisionsbolag och EES-revisionsföretag

19 §²³

Till revisor får även ett registrerat revisionsbolag utses.

Till revisor får även ett registrerat revisionsbolag *eller ett registrerat EES-revisionsföretag* utses.

Bestämmelser om vem som får vara huvudansvarig för revisionen när ett revisionsbolag utses att vara revisor och om underrättelseskyldighet finns i 17 § revisorslagen (2001:883). Följande bestämmelser i detta kapitel ska tillämpas på den huvudansvarige:

Bestämmelser om vem som får vara huvudansvarig för revisionen när ett revisionsbolag *eller EES-revisionsföretag* utses att vara revisor och om underrättelseskyldighet finns i 17 § revisorslagen (2001:883). Följande bestämmelser i detta kapitel ska tillämpas på den huvudansvarige:

17 och 18 §§ om jäv,
21 a § om *uppdragets längd*
och förbud under viss tid att delta i revisionen,

40 § om närvaro vid bolagsstämma och
47 och 48 §§ om registrering.

21 §²⁴

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

I bolagsordningen får det anges att uppdraget som revisor ska gälla för en längre tid än som anges i första stycket. Uppdraget ska dock upphöra senast vid slutet av den årsstämma som

I bolagsordningen får det anges att uppdraget som revisor ska gälla för en längre tid än som anges i första stycket. *I bolagsordningen får vidare anges flera möjliga mandattider.* Uppdraget

²³ Senaste lydelse 2010:1516.

²⁴ Senaste lydelse 2010:834.

hålls under det fjärde räkenskapsåret efter det då revisorn utsågs.

ska dock upphöra senast vid slutet av den årsstämma som hålls under det fjärde räkenskapsåret efter det då revisorn utsågs. Om revisorn i ett bolag vars bolagsordning innehåller flera möjliga mandattider inte utses för viss angiven tid, ska revisorns uppdrag gälla för den kortaste av de tider som anges i bolagsordningen.

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

21 a §

Genom undantag från bestämmelserna i artikel 17.1 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 537/2014 av den 16 april 2014 om särskilda krav avseende lagstadgad revision av företag av allmänt intresse och om upphävande av kommissionens beslut 2005/909/EG, i den ursprungliga lydelsen, föreskrivs följande.

Uppdraget som revisor för ett bolag som enligt 2 § 11 revisorslagen (2001:883) är ett företag av allmänt intresse får

1. gälla högst sju år i följd om uppdraget innehas av annan än ett registrerat revisionsbolag eller ett registrerat EES-revisionsföretag,

2. på rekommendation av revisionsutskottet och efter förslag av styrelsen gälla högst tjugo år i följd om uppdraget innehas av ett registrerat revisionsbolag eller ett registrerat EES-revisionsföretag

och ett nytt urvalsförfarande enligt artikel 16.2–16.5 i förordningen genomförs när uppdraget har pågått i tio år,

3. på rekommendation av revisionsutskottet och efter förslag av styrelsen gälla högst tjugofyra år i följd om uppdraget innehas av ett registrerat revisionsbolag eller ett registrerat EES-revisionsföretag och ytterligare en revisor anlitas när uppdraget har pågått i tio år samt revisorerna lämnar en gemensam revisionsberättelse.

Bestämmelserna i andra stycket 2 och 3 gäller inte uppdrag som revisor i sådana företag av allmänt intresse som avses i 2 § 11 b–d revisorslagen.

22 a §

Talan mot ett bolag, som enligt 2 § 11 revisorslagen (2001:883) är ett företag av allmänt intresse, om entledigande av revisorn på saklig grund får föras vid allmän domstol av

1. ägare till aktier som representerar minst fem procent av aktiekapitalet eller rösterna i bolaget,
2. styrelsen, och
3. Finansinspektionen.

28 a §

Om fler än en revisor har utsetts ska de lämna en gemensam revisionsberättelse. Det som sägs i 28 § andra stycket gäller då samt-

liga utsedda revisorer.

Om revisorerna är oeniga om resultatet av revisionen ska varje revisor lämna ett eget sådant uttalande som avses i 31 § första stycket och ange skälen till oenigheten.

29 §

Revisionsberättelsens inledning *skall* innehålla uppgift om

1. bolagets firma och organisationsnummer,
2. vilken räkenskapsperiod som revisionsberättelsen avser, *samt*

3. vilket eller vilka normsystem för redovisning som bolaget har tillämpat.

Revisionsberättelsen *skall* vara undertecknad av revisorn och innehålla uppgift om vilken dag revisionen avslutades.

Revisionsberättelsens inledning *ska* innehålla uppgift om

2. vilken räkenskapsperiod som revisionsberättelsen avser,

3. vilket eller vilka normsystem för redovisning som bolaget har tillämpat, *och*

4. revisorns etableringsort.

Revisionsberättelsen *ska* vara undertecknad av revisorn och innehålla uppgift om vilken dag revisionen avslutades.

31 a §

Revisionsberättelsen ska innehålla ett uttalande om eventuella väsentliga osäkerhetsfaktorer som avser händelser eller förhållanden som kan medföra betydande tvivel rörande bolagets kapacitet till fortsatt drift.

Utöver vad som följer av bestämmelserna i första stycket och i 33 § får revisorn i revisionsberättelsen inte uttala sig om bolagets framtida lönsamhet eller om hur effektivt och ändamålsenligt styrelsen eller den verkställande direk-

tören har bedrivit eller kommer att bedriva verksamheten.

Koncernrevision

37 a §

Vid granskning av koncernredovisning ska revisorn

1. begära att han eller hon får tillgång till dokumentation av det revisionsarbete som utförts av andra revisorer och som är relevant för koncernrevisionens ändamål, och

2. granska detta revisionsarbete samt utvärdera typen av, tidpunkten för och omfattningen av arbetet.

Om revisorn inte får tillgång till den begärda dokumentationen ska han eller hon underrätta Revisorsnämnden om detta. Revisorn ska då också, själv eller genom någon annan, utföra kompletterande revisionsarbete hos dotterföretaget eller vidta andra lämpliga åtgärder.

38 §²⁵

I fråga om koncernrevisionsberättelsen gäller 28 § första stycket om tidpunkten för lämnande av revisionsberättelsen samt 29 § första stycket 2 och andra stycket, 30 §, 31 § första och andra styckena, 32 § första stycket 1, 35 och 36 §§ om

I fråga om koncernrevisionsberättelsen gäller 28 § första stycket om tidpunkten för lämnande av revisionsberättelsen, 28 a § första stycket första mening-
en och andra stycket om gemensam revisionsberättelse samt 29 § första stycket 2 och 4 och andra

²⁵ Senaste lydelse 2009:37.

revisionsberättelsens innehåll.

stycket, 30 §, 31 § första och andra styckena, 31 a §, 32 § första stycket 1, 35 och 36 §§ om revisionsberättelsens innehåll.

Koncernrevisionsberättelsens inledning ska innehålla uppgift om moderbolagets firma och organisationsnummer samt om vilket eller vilka normsystem för koncernredovisning som moderbolaget har tillämpat.

På koncernredovisningen ska *det göras* en hänvisning till koncernrevisionsberättelsen. Om revisorn anser att koncernbalansräkningen eller koncernresultaträkningen inte bör fastställas, ska också detta antecknas på koncernredovisningen.

På koncernredovisningen ska *revisorn göra* en hänvisning till koncernrevisionsberättelsen. Om revisorn anser att koncernbalansräkningen eller koncernresultaträkningen inte bör fastställas, ska också detta antecknas på koncernredovisningen. *Om fler än en revisor har utsetts gäller det som sägs i detta stycke samtliga utsedda revisorer.*

47 §²⁶

Bolaget ska för registrering i aktiebolagsregistret anmäla vem som har utsetts till revisor. Anmälan behöver inte göras om revisorn har utsetts av Bolagsverket.

Anmälan ska innehålla uppgift om revisorns postadress. Om postadressen avviker från revisorns hemvist, ska även hemvisten anges. Anmälan ska vidare innehålla uppgift om revisorns personnummer eller, om sådant saknas, födelsedatum. Om revisorn är ett registrerat revisionsbolag, ska anmälan även innehålla uppgift om bolagets organisationsnummer och om vem som är huvudansvarig för revisionen.

Anmälan ska innehålla uppgift om revisorns postadress. Om postadressen avviker från revisorns hemvist, ska även hemvisten anges. Anmälan ska vidare innehålla uppgift om revisorns personnummer eller, om sådant saknas, födelsedatum. Om revisorn är ett registrerat revisionsbolag *eller ett registrerat EES-revisionsföretag*, ska anmälan även innehålla uppgift om bolagets organisationsnummer *eller mot-*

²⁶ Senaste lydelse 2013:737.

svarande identifikationsnummer och om vem som är huvudansvarig för revisionen.

Rätt att göra anmälan har även den som anmälan gäller.

49 §

Bestämmelser som gäller vid revision av bolag som enligt 2 § 11 revisorslagen (2001:883) är företag av allmänt intresse finns även i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 537/2014 av den 16 april 2014 om särskilda krav avseende lagstadgad revision av företag av allmänt intresse och om upphävande av kommissionens beslut 2005/909/EG.

Denna lag träder i kraft den 17 juni 2016.

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

Härigenom föreskrivs²⁷ i fråga om lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar²⁸

dels att 6 kap. 4 a § samt 8 kap. 8 a, 10 a och 10 b §§ ska upphöra att gälla,

dels att nuvarande 6 kap. 7 a § ska betecknas 6 kap. 7 b § och att 8 kap. 13 a § ska betecknas 8 kap. 13 c §,

dels att 6 kap. 7 och 7 b §§ samt 8 kap. 1, 3, 5, 10, 13 och 18 §§ ska ha följande lydelse,

dels att det ska införas sju nya paragrafer, 6 kap. 7 a och 7 c §§ samt 8 kap. 8 a, 8 b, 13 a, 13 b och 19 §§, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

6 kap.

7 §²⁹

I en ekonomisk förening, *vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad*, ska styrelsen ha ett revisionsutskott. Utskottets ledamöter får inte vara anställda av

I en ekonomisk förening, *som enligt 2 § 11 revisorslagen (2001:883) är ett företag av allmänt intresse*, ska styrelsen ha ett revisionsutskott. Utskottets ledamöter får inte vara anställda

²⁷ Jfr 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 (EUT L 157, 9.6.2006 s. 87, Celex 32006L0043), senast ändrat genom Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/56/EU av den 16 april 2014 om ändring av direktiv 2006/43/EG om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning (EUT L 158, 27.5.2014, s. 196, Celex 32014L0056) och Europaparlamentets samt rådets förordning (EU) nr 537/2014 av den 16 april 2014 om särskilda krav avseende lagstadgad revision av företag av allmänt intresse och om upphävande av kommissionens beslut 2005/909/EG (EUT L 158, 27.5.2014, s. 77, Celex 32014R0537).

²⁸ Senaste lydelse av

6 kap. 4 a § 2009:566

8 kap. 8 a § 2009:566

8 kap. 10 a § 2009:566

8 kap. 10 b § 2009:566

tidigare 8 kap. 13 a § 2003:693.

²⁹ Senaste lydelse 2009:566.

föreningen. Minst en ledamot ska *vara oberoende och* ha redovisnings- eller revisionskompetens.

av föreningen. Minst en ledamot ska ha redovisnings- eller revisionskompetens.

Revisionsutskottet ska utse en av ledamöterna att vara ordförande.

Föreningen får besluta att styrelsen inte ska ha något revisionsutskott, förutsatt att styrelsen

1. fullgör de uppgifter som anges i 7 a §, och

1. fullgör de uppgifter som anges i 7 b §, och

2. uppfyller det krav som anges i första stycket tredje meningen.

7 a §

Från skyldigheten enligt 7 § att ha ett revisionsutskott undantas förening som

1. är ett dotterföretag enligt definitionen i artikel 39.3 första stycket led a i Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG av den 17 maj 2006 om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning och om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG samt om upphävande av rådets direktiv 84/253/EEG, i lydelsen enligt Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/56/EU,

2. är ett fondföretag eller en alternativ investeringsfond enligt definitionen i artikel 39.3 första stycket led b i direktiv 2006/43/EG,

3. har som enda uppgift att utfärda värdepapper med bakomliggande tillgångar som säkerhet och omfattas av definitionen i artikel 39.3 första stycket led c i

direktiv 2006/43/EG, eller

4. är ett kreditinstitut och omfattas av definitionen i artikel 39.3 första stycket led d i direktiv 2006/43/EG.

Förening som avses i första stycket 3 ska offentliggöra skälen till att föreningen avstår från att låta antingen ett revisionsutskott eller styrelsen fullgöra de uppgifter som avses i 7 b §.

7 b §³⁰

Revisionsutskottet ska, utan att det påverkar styrelsens ansvar och uppgifter i övrigt,

1. övervaka föreningens finansiella rapportering,

1. övervaka föreningens finansiella rapportering samt lämna rekommendationer och förslag för att säkerställa rapporteringens integritet,

2. med avseende på den finansiella rapporteringen övervaka effektiviteten i föreningens interna kontroll, internrevision och riskhantering,

3. hålla sig informerat om revisionen av årsredovisningen och koncernredovisningen,

3. hålla sig informerat om revisionen av årsredovisningen och koncernredovisningen samt om resultatet av Revisorsnämndens kvalitetskontroll,

4. informera styrelsen om resultatet av revisionen och på vilket sätt revisionen bidrog till den finansiella rapporteringens tillförlitlighet samt vilken roll utskottet hade i den processen,

4. granska och övervaka revisorns opartiskhet och självständighet och därvid särskilt

5. granska och övervaka revisorns opartiskhet och självständighet och därvid särskilt

³⁰ Senaste lydelse av tidigare 6 kap. 7 a § 2009:566.

uppmärksamma om revisorn tillhandahåller föreningen andra tjänster än revisionstjänster, och

5. biträda vid upprättandet av förslag till föreningsstämmans beslut om revisorsval.

uppmärksamma om revisorn tillhandahåller föreningen andra tjänster än revisionstjänster, och

6. biträda vid upprättandet av förslag till föreningsstämmans beslut om revisorsval, *förutom i de fall som avses i 7 c §.*

7 c §

En förening, som enligt 2 § 11 revisorslagen (2001:883) är ett företag av allmänt intresse, och som har en valberedning i vilken medlemmarna har ett betydande inflytande, får besluta att de uppgifter som enligt artikel 16 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 537/2014 av den 16 april 2014 om särskilda krav avseende lagstadgad revision av företag av allmänt intresse och om upphävande av kommissionens beslut 2005/909/EG, i den ursprungliga lydelsen, ska fullgöras av revisionsutskottet i stället ska utföras av valberedningen.

8 kap.

1 §

En ekonomisk förening *skall* ha minst en revisor. Revisorerna väljs av föreningsstämman, om det inte föreskrivs i stadgarna att en eller flera revisorer *skall* utses på annat sätt.

En ekonomisk förening *ska* ha minst en revisor. Revisorerna väljs av föreningsstämman, om det inte föreskrivs i stadgarna att en eller flera revisorer *ska* utses på annat sätt. *Bestämmelser i stadgarna och villkor i avtal som begränsar stämmans val till vissa kategorier av eller förteckningar över revisorer är ogiltiga.*

En revisors uppdrag gäller för den tid som anges i stadgarna. Om uppdraget inte *skall* gälla tills vidare, *skall* uppdragstiden bestämmas så att uppdraget upphör vid slutet av den ordinarie föreningsstämma på vilken revisorsval förrättas.

Den som har utsetts till revisor *skall* omedelbart underrättas om det. Har revisorn valts på föreningsstämma är styrelsen skyldig att sörja för underrättelsen. I annat fall ligger skyldigheten på den som har tillsatt revisorn.

Föreningsstämman kan utse en eller flera revisorssuppleanter. Bestämmelserna i denna lag om revisorer gäller i tillämpliga delar om revisorssuppleanter.

En revisors uppdrag gäller för den tid som anges i stadgarna. Om uppdraget inte *ska* gälla tills vidare, *ska* uppdragstiden bestämmas så att uppdraget upphör vid slutet av den ordinarie föreningsstämma på vilken revisorsval förrättas.

Den som har utsetts till revisor *ska* omedelbart underrättas om det. Har revisorn valts på föreningsstämma är styrelsen skyldig att sörja för underrättelsen. I annat fall ligger skyldigheten på den som har tillsatt revisorn.

3 §³¹

Revisorer som inte är *auktoriserade* eller *godkända* ska vara *bosatta* inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, om inte även en auktoriserad eller godkänd revisor deltar i revisionen. Om det finns särskilda skäl, får Bolagsverket i ett enskilt fall besluta om undantag från bosättningskravet. Den som är underårig eller i konkurs eller har näringsförbud eller som har förvaltare enligt 11 kap. 7 § föräldrabalken får inte vara revisor.

Revisorerna ska ha den insikt i och erfarenhet av redovisning

En revisor som inte är *auktoriserad* eller *godkänd* ska vara *bosatt* inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, om inte även en auktoriserad eller godkänd revisor deltar i revisionen. Om det finns särskilda skäl, får Bolagsverket i ett enskilt fall besluta om undantag från bosättningskravet. Den som är underårig eller i konkurs eller har näringsförbud eller som har förvaltare enligt 11 kap. 7 § föräldrabalken får inte vara revisor.

Revisorn ska ha den insikt i och erfarenhet av redovisning

³¹ Senaste lydelse 2014:541.

och ekonomiska förhållanden som med hänsyn till arten och omfånget av föreningens verksamhet fordras för uppdragets fullgörande.

Till revisor kan utses även ett registrerat revisionsbolag. Bestämmelser om vem som kan vara huvudansvarig för revisionen och om underrättelseskyldighet finns i 17 § revisorslagen (2001:883). Bestämmelserna i 7, 8 a och 15 §§ i detta kapitel tillämpas på den huvudansvarige.

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

och ekonomiska förhållanden som med hänsyn till arten och omfånget av föreningens verksamhet fordras för uppdragets fullgörande.

Till revisor kan utses även ett registrerat revisionsbolag *eller ett registrerat EES-revisionsföretag*. Bestämmelser om vem som kan vara huvudansvarig för revisionen och om underrättelseskyldighet finns i 17 § revisorslagen (2001:883). Bestämmelserna i 7 och 15 §§ i detta kapitel tillämpas på den huvudansvarige.

5 §³²

Minst en revisor ska vara auktoriserad revisor, 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 balansslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor,
3. föreningens redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor.

För en förening som omfattas av första stycket får Bolagsverket besluta att det i stället för en auktoriserad revisor får utses en viss godkänd revisor. Ett sådant beslut får meddelas om den godkända revisorn är revisor i föreningen och det finns särskilda skäl. Vid be-

³² Senaste lydelse 2014:541.

dömningen av om det finns särskilda skäl ska revisornas kompetens och erfarenhet av föreningen beaktas särskilt. Beslutet 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:

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 40 miljoner kronor,

3. koncernföretagens redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor.

Vid tillämpningen av tredje stycket 2 och 3 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 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.

8 a §

Genom undantag från bestämmelserna i artikel 17.1 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 537/2014 av den 16 april 2014 om särskilda krav avseende lagstadgad revision av företag av allmänt intresse och om upphävande av kommissionens beslut 2005/909/EG, i den ursprungliga lydelsen, föreskrivs följande.

Uppdraget som revisor för en förening som enligt 2 § 11 revisorslagen (2001:883) är ett företag av allmänt intresse får

1. gälla högst sju år i följd om

uppdraget innehas av annan än ett registrerat revisionsbolag eller ett registrerat EES-revisionsföretag,

2. på rekommendation av revisionsutskottet och efter förslag av styrelsen gälla högst tjugo år i följd om uppdraget innehas av ett registrerat revisionsbolag eller ett registrerat EES-revisionsföretag och ett nytt urvalsförfarande enligt artikel 16.2–16.5 i förordningen genomförs när uppdraget har pågått i tio år,

3. på rekommendation av revisionsutskottet och efter förslag av styrelsen gälla högst tjugofyra år i följd om uppdraget innehas av ett registrerat revisionsbolag eller ett registrerat EES-revisionsföretag och ytterligare en revisor anlitas när uppdraget har pågått i tio år samt revisorerna lämnar en gemensam revisionsberättelse.

Bestämmelserna i andra stycket 2 och 3 gäller inte uppdrag som revisor i sådana företag av allmänt intresse som avses i 2 § 11 b–d revisorslagen.

8 b §

Talan mot en förening, som enligt 2 § 11 revisorslagen (2001:883) är ett företag av allmänt intresse, om entledigande av revisorn på saklig grund får föras vid allmän domstol av

1. föreningsmedlemmar som representerar minst fem procent

av rösterna i föreningen,
 2. styrelsen, och
 3. Finansinspektionen.

10 §

*Revisorerna skall i den omfattning som följer av god revisions-
 sed granska föreningens årsredo-
 visning jämte räkenskaperna samt
 styrelsens och verkställande
 direktörens förvaltning.*

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

Revisorerna skall följa de sär-
 skilda föreskrifter som meddelas
 av föreningsstämman, om de inte
 strider mot lag, stadgarna eller
 god revisions-*sed*.

Revisorn ska granska för-
 eningens årsredovisning jämte
 räkenskaperna samt styrelsens
 och verkställande direktörens
 förvaltning. *Granskningen ska ut-
 föras med professionell skepticism
 och vara så ingående och omfattan-
 de som god revisions-*sed* kräver.*

Om föreningen är en moder-
 förening, *ska revisorn* även
 granska koncernredovisningen
 och koncernföretagens inbördes
 förhållanden i övrigt.

Revisorn ska följa de sär-
 skilda föreskrifter som meddelas
 av föreningsstämman, om de inte
 strider mot lag, stadgarna eller
 god revisions-*sed*.

13 §³³

Revisorerna ska för varje
 räkenskapsår avge en revisions-
 berättelse till föreningsstämman.
 Berättelsen ska överlämnas till
 föreningens styrelse senast två
 veckor före den ordinarie för-
 eningsstämman. *Revisorerna* ska
 inom samma tid till styrelsen
 återlämna de redovisningshand-
 lingar som har överlämnats till
dem.

Revisorn ska för varje
 räkenskapsår avge en revisions-
 berättelse till föreningsstämman.
 Berättelsen ska överlämnas till
 föreningens styrelse senast två
 veckor före den ordinarie för-
 eningsstämman. *Revisorn* ska
 inom samma tid till styrelsen
 återlämna de redovisningshand-
 lingar som har överlämnats till
honom eller henne.

Om fler än en revisor har

³³ Senaste lydelse 2011:1327.

utsetts ska de lämna en gemensam revisionsberättelse. Om revisorerna är oeniga om resultatet av revisionen ska varje revisor lämna ett eget sådant uttalande som avses i femte stycket och ange skälen till oenigheten.

Revisionsberättelsens inledning ska innehålla uppgift om

- 1. föreningens firma och organisationsnummer,*
- 2. vilken räkenskapsperiod som revisionsberättelsen avser,*
- 3. vilket eller vilka normsystem för redovisning som föreningen har tillämpat, och*
- 4. revisorns etableringsort.*

Revisionsberättelsen ska vara undertecknad av revisorn och innehålla uppgift om vilken dag revisionen avslutades.

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

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

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

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.

även innehålla ett uttalande i frågan om ansvarsfrihet för styrelseledamöterna och verkställande direktören. *Revisorn* kan även i övrigt i berättelsen anteckna de upplysningar som *han eller hon* önskar meddela medlemmarna.

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

I revisionsberättelsen ska också anmärkas om *revisorn* funnit att föreningen inte har fullgjort sin skyldighet

1. att göra skatteavdrag enligt skatteförfarandelagen (2011:1244),
2. att anmäla sig för registrering enligt 7 kap. 2 § skatteförfarandelagen,
3. att lämna skattedeklaration enligt 26 kap. 2 § eller 37 kap. 4 § skatteförfarandelagen, eller
4. att i rätt tid betala skatter och avgifter som omfattas av skatteförfarandelagen.

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–*tredje* och *femte* styckena tillämpas.

I en moderförening ska *revisorn* avge en särskild revisionsberättelse beträffande koncernen. Härvid ska första–*sjätte* och *åttonde* styckena tillämpas.

Om anmälan har gjorts enligt 8 § fjärde eller sjätte stycket, ska revisorn till revisionsberättelsen foga en avskrift av anmälningen. Även kopior av de underrättelser som revisorn och den som har utsett revisorn har lämnat enligt 8 § sjätte stycket ska fogas till revisionsberättelsen.

13 a §

I fråga om revisionsberättelsen för en förening som enligt 2 § 11 revisorslagen (2001:883) är ett företag av allmänt intresse gäller

följande.

I revisionsberättelsen ska det anges vilket eller vilka normsystem för revision som revisorn har tillämpat. I förekommande fall ska det även anges

1. om revisorn i en fråga som behandlas i revisionsberättelsen har en mening som avviker från styrelsens eller annan revisors,

2. om revisionens inriktning eller omfattning är begränsad, eller

3. om revisorn anser sig sakna tillräckligt underlag för att göra något uttalande enligt 13 §.

Revisionsberättelsen ska vidare innehålla ett uttalande om eventuella väsentliga osäkerhetsfaktorer som avser händelser eller förhållanden som kan medföra betydande tvivel rörande föreningens kapacitet till fortsatt drift.

Utöver vad som följer av bestämmelserna i tredje stycket och i 13 § får revisorn i revisionsberättelsen inte uttala sig om föreningens framtida lönsamhet eller om hur effektivt och ändamålsenligt styrelsen eller den verkställande direktören har bedrivit eller kommer att bedriva verksamheten.

Bestämmelserna i andra–fjärde styckena gäller även i fråga om koncernrevisionsberättelsen för en sådan förening som avses i första stycket.

13 b §

Vid granskning av koncernredovisning som avser en förening som enligt 2 § 11 revisorslagen (2001:883) är ett företag av allmänt intresse ska revisorn

1. begära att han eller hon får tillgång till dokumentation av det revisionsarbete som utförts av andra revisorer och som är relevant för koncernrevisionens ändamål, och

2. granska detta revisionsarbete samt utvärdera typen av, tidpunkten för och omfattningen av arbetet.

Om revisorn inte får tillgång till den begärda dokumentationen ska han eller hon underrätta Revisorsnämnden om detta. Revisorn ska då också, själv eller genom någon annan, utföra kompletterande revisionsarbete hos dotterföretaget eller vidta andra lämpliga åtgärder.

18 §³⁴

En förening som enligt 5 § första eller tredje stycket eller enligt Bolagsverkets beslut ska ha en auktoriserad eller en godkänd revisor, ska för registrering anmäla vem som har utsetts till revisor. Anmälan behöver inte göras om revisorn har utsetts av Bolagsverket.

Anmälan ska innehålla uppgift om revisorns postadress. Om postadressen avviker från revisorns hemvist, ska även hemvisten anges. Anmälan ska vidare innehålla uppgift om revisorns

Anmälan ska innehålla uppgift om revisorns postadress. Om postadressen avviker från revisorns hemvist, ska även hemvisten anges. Anmälan ska vidare innehålla uppgift om revisorns

³⁴ Senaste lydelse 2013:736.

personnummer eller, om sådant saknas, födelsedatum. Om revisorn är ett registrerat revisionsbolag, ska anmälan även innehålla uppgift om bolagets organisationsnummer och om vem som är huvudansvarig för revisionen.

personnummer eller, om sådant saknas, födelsedatum. Om revisorn är ett registrerat revisionsbolag *eller ett registrerat EES-revisionsföretag*, ska anmälan även innehålla uppgift om bolagets organisationsnummer *eller motsvarande identifikationsnummer* och om vem som är huvudansvarig för revisionen.

Anmälan ska göras första gången genast efter det att skyldighet för föreningen att ha en auktoriserad eller en godkänd revisor har uppkommit och därefter genast efter det att någon ändring har inträffat i ett förhållande som har anmälts eller ska anmälas för registrering. Om skyldigheten att ha en auktoriserad eller en godkänd revisor enligt 5 § första eller tredje stycket eller 6 § första stycket upphör, ska detta anmälas senast när föreningen har valt en ny revisor.

Rätt att göra anmälan har även den som anmälan gäller.

19 §

Bestämmelser som gäller vid revision av föreningar som enligt 2 § 11 revisorslagen (2001:883) är företag av allmänt intresse finns även i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 537/2014 av den 16 april 2014 om särskilda krav avseende lagstadgad revision av företag av allmänt intresse och om upphävande av kommissionens beslut 2005/909/EG.

Denna lag träder i kraft den 17 juni 2016.

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

Härigenom föreskrivs³⁵ i fråga om sparbankslagen (1987:619)³⁶ dels att 3 kap. 3 a § samt 4 a kap. 9 a och 9 b §§ ska upphöra att gälla,

dels att rubriken närmast före 4 a kap. 17 § ska utgå,

dels att nuvarande 3 kap. 4 b § ska betecknas 3 kap. 4 c §,

dels att 3 kap. 4 a och 4 c §§ samt 4 a kap. 1, 1 a, 3, 9, 12, 12 a och 22 §§ ska ha följande lydelse,

dels att det ska införas sex nya paragrafer, 3 kap. 4 b och 4 d §§ samt 4 a kap. 6 a, 13 a, 16 a och 24 §§, samt närmast före 4 a kap. 16 a § en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 kap.

4 a §³⁷

I en sparbank, vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad, ska styrelsen ha ett revisionsutskott. Utskottets ledamöter får inte vara anställda av banken. Minst en ledamot ska vara oberoende och ha redovisnings- eller

I en sparbank ska styrelsen ha ett revisionsutskott. Utskottets ledamöter får inte vara anställda av banken. Minst en ledamot ska ha redovisnings- eller revisionskompetens.

³⁵ Jfr 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 (EUT L 157, 9.6.2006 s. 87, Celex 32006L0043), senast ändrat genom Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/56/EU av den 16 april 2014 om ändring av direktiv 2006/43/EG om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning (EUT L 158, 27.5.2014, s. 196, Celex 32014L0056) och Europaparlamentets samt rådets förordning (EU) nr 537/2014 av den 16 april 2014 om särskilda krav avseende lagstadgad revision av företag av allmänt intresse och om upphävande av kommissionens beslut 2005/909/EG (EUT L 158, 27.5.2014, s. 77, Celex 32014R0537).

³⁶ Senaste lydelse av

3 kap. 3 a § 2009:570

4 a kap. 9 a § 2009:570

4 a kap. 9 b § 2009:570

rubriken närmast före 4 a kap. 17 § 2004:304.

³⁷ Senaste lydelse 2009:570.

revisionskompetens.

Revisionsutskottet ska utse en av ledamöterna att vara ordförande.

Banken får besluta att styrelsen inte ska ha något revisionsutskott, förutsatt att styrelsen

- | | |
|--|---|
| <p>1. fullgör de uppgifter som anges i 4 b §, och</p> <p>2. uppfyller det krav som anges i första stycket tredje meningen.</p> | <p>1. fullgör de uppgifter som anges i 4 c §, och</p> |
|--|---|

4 b §

Från skyldigheten enligt 4 a § att ha ett revisionsutskott undantas sparbank som omfattas av definitionen i artikel 39.3 första stycket led d i Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG av den 17 maj 2006 om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning och om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG samt om upphävande av rådets direktiv 84/253/EEG, i lydelsen enligt Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/56/EU.

4 c §³⁸

Revisionsutskottet ska, utan att det påverkar styrelsens ansvar och uppgifter i övrigt,

- | | |
|--|---|
| <p>1. övervaka bankens finansiella rapporter, och</p> <p>2. med avseende på den finansiella rapporteringen övervaka effektiviteten i bankens interna kontroll, internrevision och riskhantering,</p> | <p>1. övervaka bankens finansiella rapportering samt lämna rekommendationer och förslag för att säkerställa rapporteringens integritet,</p> |
|--|---|

³⁸ Senaste lydelse av tidigare 3 kap. 4 b 2009:570.

3. hålla sig informerat om revisionen av årsredovisningen och koncernredovisningen,

4. granska och övervaka revisornas opartiskhet och självständighet och därvid särskilt uppmärksamma om revisorn tillhandahåller banken andra tjänster än revisionstjänster, och

5. biträda vid upprättandet av förslag till sparbanksstämmans beslut om revisorsval

3. hålla sig informerat om revisionen av årsredovisningen och koncernredovisningen *samt om resultatet av Revisorsnämndens kvalitetskontroll,*

4. informera styrelsen om resultatet av revisionen och på vilket sätt revisionen bidrog till den finansiella rapporteringens tillförlitlighet samt vilken roll utskottet hade i den processen,

5. granska och övervaka revisornas opartiskhet och självständighet och därvid särskilt uppmärksamma om revisorn tillhandahåller banken andra tjänster än revisionstjänster, och

6. biträda vid upprättandet av förslag till sparbanksstämmans beslut om revisorsval, *förutom i de fall som avses i 4 d §.*

4 d §

En sparbank och som har en valberedning i vilken huvudmännen har ett betydande inflytande, får besluta att de uppgifter som enligt artikel 16 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 537/2014 av den 16 april 2014 om särskilda krav avseende lagstadgad revision av företag av allmänt intresse och om upphävande av kommissionens beslut 2005/909/EG, i den ursprungliga lydelsen, ska fullgöras av revisionsutskottet i stället ska utföras av valberedningen.

4 a kap.

1 §³⁹

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

Bestämmelser i reglementet och villkor i avtal som begränsar stämmans val till vissa kategorier av eller förteckningar över revisorer är ogiltiga.

Uppdraget som revisor upphör vid slutet av den första ordinarie stämma som hålls efter det år då revisorn utsågs.

I reglementet får det anges att uppdraget som revisor ska gälla för en längre tid än som anges i andra stycket. Uppdraget ska dock upphöra senast vid slutet av den ordinarie stämma som hålls under det fjärde räkenskapsåret efter det då revisorn utsågs.

Stämman får 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.

1 a §⁴⁰

Uppdraget som revisor för en sparbank, vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad, får gälla högst sju år i följd.

Genom undantag från bestämmelserna i artikel 17.1 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 537/2014 av den 16 april 2014 om särskilda krav avseende lagstadgad revision av företag av allmänt intresse och om upphävande av kommissionens beslut 2005/909/EG, i den ursprungliga lydelsen, gäller att uppdraget som revisor för en sparbank får gälla högst i sju år i följd om uppdraget innehas av annan

³⁹ Senaste lydelse 2010:839.

⁴⁰ Senaste lydelse 2009:570.

än ett registrerat revisionsbolag eller ett registrerat EES-revisionsföretag.

Den som har varit revisor i banken under sju år enligt första stycket får inte delta i revisionen, om inte minst två år har förflutit sedan han eller hon lämnade revisionsuppdraget.

3 §⁴¹

Den som är i konkurs eller har fått näringsförbud eller som har förvaltare enligt 11 kap. 7 § föräldrabalken får inte vara revisor i en sparbank.

Bara den som är auktoriserad eller godkänd revisor får vara revisor i en sparbank.

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

Till revisor får även ett registrerat revisionsbolag utses. Bestämmelser om vem som får vara huvudansvarig för revisionen när ett revisionsbolag utses att vara revisor och om under rättelseskyldighet finns i 17 § revisorslagen (2001:883). Bestämmelserna i 1 a § om uppdragets längd och förbud under viss tid att delta i revisionen, i 5 § om jäv, i 19 § om rätt att närvara på stämma och i 13 kap. 10 § lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse om rapporteringsskyldighet tillämpas på den huvudansvarige.

Till revisor får även ett registrerat revisionsbolag eller ett registrerat EES-revisionsföretag utses. Bestämmelser om vem som får vara huvudansvarig för revisionen när ett revisionsbolag eller EES-revisionsföretag utses att vara revisor och om under rättelseskyldighet finns i 17 § revisorslagen (2001:883). Bestämmelserna i 5 § om jäv, i 19 § om rätt att närvara på stämma och i 13 kap. 10 § lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse om rapporteringsskyldighet tillämpas på den huvudansvarige.

⁴¹ Senaste lydelse 2009:570.

6 a §

Talan mot en sparbank om entledigande av revisorn på saklig grund får föras vid allmän domstol av

1. huvudmän som representerar minst fem procent av rösterna i banken,
2. styrelsen, och
3. Finansinspektionen.

9 §⁴²

Revisorerna i en sparbank *skall* i den omfattning som följer av god revisionsredovisning 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 revisionsredovisning.

Revisorerna i en sparbank *ska* granska bankens årsredovisning jämte räkenskaperna samt styrelsens förvaltning. *Granskningen ska utföras med professionell skepticism och vara så ingående och omfattande som god revisionsredovisning kräver.*

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 revisionsredovisning.

⁴² Senaste lydelse 2004:304.

12 §⁴³

Revisorerna i en sparbank *skall* för varje räkenskapsår lämna en revisionsberättelse till stämman. Berättelsen *skall* överlämnas till bankens styrelse senast två veckor före den ordinarie stämman. Revisorerna *skall* inom samma tid till styrelsen återlämna de redovisningshandlingar som har överlämnats till dem.

Revisorerna i en sparbank *ska* för varje räkenskapsår lämna en revisionsberättelse till stämman. Berättelsen *ska* överlämnas till bankens styrelse senast två veckor före den ordinarie stämman. Revisorerna *ska* inom samma tid till styrelsen återlämna de redovisningshandlingar som har överlämnats till dem.

Om fler än en revisor har utsetts ska de lämna en gemensam revisionsberättelse. Det som sägs i 11 § gäller då samtliga utsedda revisorer. Om revisorerna är oeniga om resultatet av revisionen ska varje revisor lämna ett eget sådant uttalande som avses i 13 § första stycket och ange skälen till oenigheten.

12 a §⁴⁴

Revisionsberättelsens inledning *skall* innehålla uppgift om

1. bankens firma och organisationsnummer
2. vilken räkenskapsperiod som revisionsberättelsen avser, *samt*
3. vilket eller vilka normsystem för redovisning som banken har tillämpat.

Revisionsberättelsen *skall* vara undertecknad av revisorerna och innehålla uppgift om vilken dag revisionen avslutades.

Revisionsberättelsens inledning *ska* innehålla uppgift om

2. vilken räkenskapsperiod som revisionsberättelsen avser,
3. vilket eller vilka normsystem för redovisning som banken har tillämpat, *och*
4. *revisorers etableringsort.*

Revisionsberättelsen *ska* vara undertecknad av revisorerna och innehålla uppgift om vilken dag revisionen avslutades.

⁴³ Senaste lydelse 2004:304.

⁴⁴ Senaste lydelse i 2004:975.

13 a §

Revisionsberättelsen ska innehålla ett uttalande om eventuella väsentliga osäkerhetsfaktorer som avser händelser eller förhållanden som kan medföra betydande tvivel rörande sparbankens kapacitet till fortsatt drift.

Utöver vad som följer av bestämmelserna i första stycket och i 14 § får revisorn i revisionsberättelsen inte uttala sig om bankens framtida lönsamhet eller om hur effektivt och ändamålsenligt styrelsen eller den verkställande direktören har bedrivit eller kommer att bedriva verksamheten.

Koncernrevision*16 a §*

Vid granskning av koncernredovisning ska revisorn

1. begära att han eller hon får tillgång till dokumentation av det revisionsarbete som utförts av andra revisorer och som är relevant för koncernrevisionens ändamål, och

2. granska detta revisionsarbete samt utvärdera typen av, tidpunkten för och omfattningen av arbetet.

Om revisorn inte får tillgång till den begärda dokumentationen ska han eller hon underrätta Revisorsnämnden om detta. Re-

visorn ska då också, själv eller genom någon annan, utföra kompletterande revisionsarbete hos dotterföretaget eller vidta andra lämpliga åtgärder.

22 §

En sparbank *skall* för registrering anmäla vem som har utsetts till revisor och, om revisorn är ett registrerat revisionsbolag, vem som är huvudansvarig för revisionen.

Anmälan *skall* innehålla uppgift om revisorns postadress. Om postadressen avviker från revisorns hemvist, skall även hemvistet anges. Anmälan *skall* vidare innehålla uppgift om revisorns personnummer eller, om sådant saknas, födelsedatum. Om revisorn är ett registrerat revisionsbolag, *skall* bolagets organisationsnummer anges.

Anmälan *skall* göras första gången när banken enligt 2 kap. 11 § anmäls för registrering och därefter genast efter det att någon ändring har inträffat i ett förhållande som har anmälts eller *skall* anmälas för registrering.

Rätt att göra anmälan har även den som anmälan gäller

En sparbank *ska* för registrering anmäla vem som har utsetts till revisor och, om revisorn är ett registrerat revisionsbolag *eller ett registrerat EES-revisionsföretag*, vem som är huvudansvarig för revisionen.

Anmälan *ska* innehålla uppgift om revisorns postadress. Om postadressen avviker från revisorns hemvist, skall även hemvistet anges. Anmälan *ska* vidare innehålla uppgift om revisorns personnummer eller, om sådant saknas, födelsedatum. Om revisorn är ett registrerat revisionsbolag *eller ett registrerat EES-revisionsföretag*, *ska* bolagets organisationsnummer *eller motsvarande identifikationsnummer* anges.

Anmälan *ska* göras första gången när banken enligt 2 kap. 11 § anmäls för registrering och därefter genast efter det att någon ändring har inträffat i ett förhållande som har anmälts eller *ska* anmälas för registrering.

24 §

Bestämmelser som gäller vid revision av sparbanker finns även i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 537/2014 av den 16 april 2014 om särskilda krav avseende lagstadgad revision av företag av allmänt intresse och om upphävande av kommissionens beslut 2005/909/EG.

Denna lag träder i kraft den 17 juni 2016.

1.5 Förslag till lag om ändring i lagen (1995:1570) om medlemsbanker

Härigenom föreskrivs⁴⁵ i fråga om lagen (1995:1570) om medlemsbanker⁴⁶

dels att 6 kap. 3 a § samt 7 a kap. 9 a och 9 b §§ ska upphöra att gälla,

dels att rubriken närmast före 7 a kap. 17 § ska utgå,

dels att nuvarande 6 kap. 4 b § ska betecknas 6 kap. 4 c §,

dels att 6 kap. 4 a och 4 c §§ samt 7 a kap. 1, 1 a, 3, 9, 12, 12 a och 22 §§ ska ha följande lydelse,

dels att det i lagen ska införas sex nya paragrafer, 6 kap. 4 b och 4 d §§ samt 7 a kap. 6 a, 13 a, 16 a och 24 §§, samt närmast före 7 a kap. 16 a § en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

6 kap.

4 a §

I en medlemsbank, *vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad*, ska styrelsen ha ett revisionsutskott. Utskottets ledamöter får inte vara anställda av banken.

I en medlemsbank ska styrelsen ha ett revisionsutskott. Utskottets ledamöter får inte vara anställda av banken. Minst en ledamot ska ha redovisnings- eller revisionskompetens.

⁴⁵ Jfr 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 (EUT L 157, 9.6.2006 s. 87, Celex 32006L0043), senast ändrat genom Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/56/EU av den 16 april 2014 om ändring av direktiv 2006/43/EG om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning (EUT L 158, 27.5.2014, s. 196, Celex 32014L0056) och Europaparlamentets samt rådets förordning (EU) nr 537/2014 av den 16 april 2014 om särskilda krav avseende lagstadgad revision av företag av allmänt intresse och om upphävande av kommissionens beslut 2005/909/EG, i den ursprungliga lydelsen (EUT L 158, 27.5.2014, s. 77, Celex 32014R0537).

⁴⁶ Senaste lydelse av

6 kap. 3 a § 2009:571

7 a kap. 9 a § 2009:571

7 a kap. 9 b § 2009:571

rubriken närmast före 7 a kap. 17 § 2004:318.

Minst en ledamot ska *vara oberoende och* ha redovisnings- eller revisionskompetens.

Banken får besluta att styrelsen inte ska ha något revisionsutskott, förutsatt att styrelsen

1. fullgör de uppgifter som anges i 4 b §, och

2. uppfyller det krav som anges i första stycket tredje mening-
en.

Banken får besluta att styrelsen inte ska ha något revisionsutskott, förutsatt att styrelsen

1. fullgör de uppgifter som anges i 4 c §, och

2. uppfyller det krav som anges i första stycket tredje mening-
en

4 b §

Från skyldigheten enligt 4 a § att ha ett revisionsutskott undantas medlemsbank som omfattas av definitionen i artikel 39.3 första stycket led d i Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG av den 17 maj 2006 om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning och om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG samt om upphävande av rådets direktiv 84/253/EEG, i lydelsen enligt Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/56/EU.

4 c §⁴⁷

Revisionsutskottet ska, utan att det påverkar styrelsens ansvar och uppgifter i övrigt,

1. övervaka bankens finansiella rapporterering,

1. övervaka bankens finansiella rapporterering, samt lämna rekommendationer och förslag för att säkerställa rapportereringens integritet,

⁴⁷ Senaste lydelse av tidigare 6 kap. 4 b § 2009:571.

2. med avseende på den finansiella rapporteringen övervaka effektiviteten i bankens interna kontroll, internrevision och riskhantering,

3. hålla sig informerat om revisionen av årsredovisningen och koncernredovisningen,

3. hålla sig informerat om revisionen av årsredovisningen och koncernredovisningen *samt om resultatet av Revisorsnämndens kvalitetskontroll,*

4. informera styrelsen om resultatet av revisionen och på vilket sätt revisionen bidrog till den finansiella rapporteringens tillförlitlighet samt vilken roll utskottet hade i den processen,

4. granska och övervaka revisornas opartiskhet och självständighet och därvid särskilt uppmärksamma om revisorn tillhandahåller banken andra tjänster än revisionstjänster, och

5. granska och övervaka revisornas opartiskhet och självständighet och därvid särskilt uppmärksamma om revisorn tillhandahåller banken andra tjänster än revisionstjänster, och

5. biträda vid upprättandet av förslag till föreningsstämmans beslut om revisorsval.

6. biträda vid upprättandet av förslag till föreningsstämmans beslut om revisorsval, *förutom i de fall som avses i 4 d §.*

4 d §

En medlemsbank som har en valberedning i vilken medlemmarna har ett betydande inflytande, får besluta att de uppgifter som enligt artikel 16 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 537/2014 av den 16 april 2014 om särskilda krav avseende lagstadgad revision av företag av allmänt intresse och om upphävande av kommissionens beslut 2005/909/EG, i den ursprungliga lydelsen, ska fullgöras av revisionsutskottet i stället ska utföras av

valberedningen.

7 a kap.

1 §⁴⁸

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

Bestämmelser i stadgarna och villkor i avtal som begränsar stämans val till vissa kategorier av eller förteckningar över revisorer är ogiltiga.

Uppdraget som revisor upphör vid slutet av den första ordinarie stämma som hålls efter det år då revisorn utsågs.

I stadgarna får det anges att uppdraget som revisor ska gälla för en längre tid än som anges i andra stycket. Uppdraget ska dock upphöra senast vid slutet av den ordinarie stämma som hålls under det fjärde räkenskapsåret efter det då revisorn utsågs.

Stämman får 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.

1 a §⁴⁹

Uppdraget som revisor för en medlemsbank, vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad, får gälla högst sju år i följd.

Genom undantag från bestämmelserna i artikel 17.1 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 537/2014 av den 16 april 2014 om särskilda krav avseende lagstadgad revision av företag av allmänt intresse och om upphävande av kommissionens beslut 2005/909/EG, i den ursprungliga lydelsen, gäller att uppdraget som revisor för en med-

⁴⁸ Senaste lydelse 2010:840.

⁴⁹ Senaste lydelse 2009:571.

lemsbank får gälla högst i sju år i följd om uppdraget innehas av annan än ett registrerat revisionsbolag eller ett registrerat EES-revisionsföretag.

Den som har varit revisor i banken under sju år enligt första stycket får inte delta i revisionen, om inte minst två år har förflutit sedan han eller hon lämnade revisionsuppdraget.

3 §⁵⁰

Den som är i konkurs eller har fått näringsförbud eller som har förvaltare enligt 11 kap. 7 § föräldrabalken får inte vara revisor i en medlemsbank.

Bara den som är auktoriserad eller godkänd revisor får vara revisor i en medlemsbank.

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

Till revisor får även ett registrerat revisionsbolag utses. Bestämmelser om vem som får vara huvudansvarig för revisionen när ett revisionsbolag utses att vara revisor och om underrättelseskyldighet finns i 17 § revisorslagen (2001:883). Bestämmelserna i 1 a § om uppdragets längd och förbud under viss tid att delta i revisionen, 5 § om jäv, 19 § om rätt att närvara på stämma och 13 kap. 10 § lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse om rapporteringsskyldighet tillämpas på den huvudansvarige.

Till revisor får även ett registrerat revisionsbolag eller registrerat EES-revisionsföretag utses. Bestämmelser om vem som får vara huvudansvarig för revisionen när ett revisionsbolag eller EES-revisionsföretag utses att vara revisor och om underrättelseskyldighet finns i 17 § revisorslagen (2001:883). Bestämmelserna i 5 § om jäv, 19 § om rätt att närvara på stämma och 13 kap. 10 § lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse om rapporteringsskyldighet tillämpas på den huvudansvarige.

⁵⁰ Senaste lydelse 2009:571.

6 a §

Talan mot en medlemsbank om entledigande av revisorn på saklig grund får föras vid allmän domstol av

1. medlemmar som representerar minst fem procent av rösterna i banken,
2. styrelsen, och
3. Finansinspektionen.

9 §⁵¹

Revisorerna i en medlemsbank *skall i den omfattning som följer av god revisionsred* 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 revisionsred.

Revisorerna i en medlemsbank *ska* granska bankens årsredovisning jämte räkenskaperna samt styrelsens förvaltning. *Granskningen ska utföras med professionell skepticism och vara så ingående och omfattande som god revisionsred kräver.*

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 revisionsred.

⁵¹ Senaste lydelse 2004:318.

12 §⁵²

Revisorerna i en medlemsbank *skall* för varje räkenskapsår lämna en revisionsberättelse till stämman. Berättelsen skall överlämnas till bankens styrelse senast två veckor före den ordinarie stämman. Revisorerna *skall* inom samma tid till styrelsen återlämna de redovisningshandlingar som har överlämnats till dem.

Revisorerna i en medlemsbank *ska* för varje räkenskapsår lämna en revisionsberättelse till stämman. Berättelsen skall överlämnas till bankens styrelse senast två veckor före den ordinarie stämman. Revisorerna *ska* inom samma tid till styrelsen återlämna de redovisningshandlingar som har överlämnats till dem.

Om fler än en revisor har utsetts ska de lämna en gemensam revisionsberättelse. Det som sägs i 11 § gäller då samtliga utsedda revisorer. Om revisorerna är oeniga om resultatet av revisionen ska varje revisor lämna ett eget sådant uttalande som avses i 13 § första stycket och ange skälen till oenigheten.

12 a §⁵³

Revisionsberättelsens inledning *skall* innehålla uppgift om

1. bankens firma och organisationsnummer,
2. vilken räkenskapsperiod som revisionsberättelsen avser, *samt*
3. vilket eller vilka normsystem för redovisning som banken har tillämpat.

Revisionsberättelsen *skall* vara undertecknad av revisorerna och innehålla uppgift om vilken dag revisionen avslutades.

Revisionsberättelsens inledning *ska* innehålla uppgift om

2. vilken räkenskapsperiod som revisionsberättelsen avser,
3. vilket eller vilka normsystem för redovisning som banken har tillämpat, *och*
4. *revisorernas etableringsort.*

Revisionsberättelsen *ska* vara undertecknad av revisorerna och innehålla uppgift om vilken dag revisionen avslutades.

⁵² Senaste lydelse 2004:318.

⁵³ Senaste lydelse 2004:977.

13 a §

Revisionsberättelsen ska innehålla ett uttalande om eventuella väsentliga osäkerhetsfaktorer som avser händelser eller förhållanden som kan medföra betydande tvivel rörande medlemsbankens kapacitet till fortsatt drift.

Utöver vad som följer av bestämmelserna i första stycket och i 14 § får revisorn i revisionsberättelsen inte uttala sig om bankens framtida lönsamhet eller om hur effektivt och ändamålsenligt styrelsen eller den verkställande direktören har bedrivit eller kommer att bedriva verksamheten.

Koncernrevision*16 a §*

Vid granskning av koncernredovisning ska revisorn

1. begära att han eller hon får tillgång till dokumentation av det revisionsarbete som utförts av andra revisorer och som är relevant för koncernrevisionens ändamål, och

2. granska detta revisionsarbete samt utvärdera typen av, tidpunkten för och omfattningen av arbetet.

Om revisorn inte får tillgång till den begärda dokumentationen ska han eller hon underrätta Revisorsnämnden om detta. Revisorn ska då också, själv eller

genom någon annan, utföra kompletterande revisionsarbete hos dotterföretaget eller vidta andra lämpliga åtgärder.

22 §⁵⁴

En medlemsbank *skall* för registrering anmäla vem som har utsetts till revisor och, om revisorn är ett registrerat revisionsbolag, vem som är huvudansvarig för revisionen.

Anmälan *skall* innehålla uppgift om revisorns postadress. Om postadressen avviker från revisorns hemvist, skall även hemvistet anges. Anmälan *skall* vidare innehålla uppgift om revisorns personnummer eller, om sådant saknas, födelsedatum. Om revisorn är ett registrerat revisionsbolag, *skall* bolagets organisationsnummer anges.

Anmälan *skall* göras första gången när banken enligt 2 kap. 5 § anmäls för registrering och därefter genast efter det att någon ändring har inträffat i ett förhållande som har anmälts eller *skall* anmälas för registrering.

Rätt att göra anmälan har även

En medlemsbank *ska* för registrering anmäla vem som har utsetts till revisor och, om revisorn är ett registrerat revisionsbolag *eller ett registrerat EES-revisionsföretag*, vem som är huvudansvarig för revisionen.

Anmälan *ska* innehålla uppgift om revisorns postadress. Om postadressen avviker från revisorns hemvist, skall även hemvistet anges. Anmälan *ska* vidare innehålla uppgift om revisorns personnummer eller, om sådant saknas, födelsedatum. Om revisorn är ett registrerat revisionsbolag *eller ett registrerat EES-revisionsföretag*, *ska* bolagets organisationsnummer *eller motsvarande identifikationsnummer* anges.

Anmälan *ska* göras första gången när banken enligt 2 kap. 5 § anmäls för registrering och därefter genast efter det att någon ändring har inträffat i ett förhållande som har anmälts eller *ska* anmälas för registrering.

den som anmälan gäller.

⁵⁴ Senaste lydelse 2004:318.

24 §

Bestämmelser som gäller vid revision av medlemsbanker finns även i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 537/2014 av den 16 april 2014 om särskilda krav avseende lagstadgad revision av företag av allmänt intresse och om upphävande av kommissionens beslut 2005/909/EG.

Denna lag träder i kraft den 17 juni 2016.

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

Härigenom föreskrivs⁵⁵ i fråga om revisionslagen (1999:1079)⁵⁶ dels att rubriken närmast före 33 § ska utgå, dels att nuvarande 27 a § ska betecknas 27 b § och att nuvarande 27 b § ska betecknas 27 c §, dels att 5, 9, 19, 27 b och 33 §§ ska ha följande lydelse, dels att det i lagen ska införas tre nya paragrafer, 27 a, 27 d och 32 b §§, samt före 32 b § en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

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

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

Föreslagen lydelse

5 §

Revisorn *ska* granska företagets årsredovisning och bokföring samt företagsledningens förvaltning. Granskningen *ska utföras med professionell skepticism och* vara så ingående och omfattande som god revisionsred kräver.

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

⁵⁵ Jfr 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 (EUT L 157, 9.6.2006 s. 87, Celex 32006L0043), senast ändrat genom Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/56/EU av den 16 april 2014 om ändring av direktiv 2006/43/EG om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning (EUT L 158, 27.5.2014, s. 196, Celex 32014L0056).

⁵⁶ Senaste lydelse av rubriken närmast före 33 § 1999:1079.

9 §

En revisor utses av företaget.

En revisor utses av företaget.
Villkor i avtal som begränsar företags val till vissa kategorier av eller förteckningar över revisorer är ogiltiga.

Företaget får bestämma att någon annan *skall* utse revisor.

Företaget får bestämma att någon annan *ska* utse revisor.

I 25 § finns bestämmelser om att länsstyrelsen i vissa fall *skall* utse revisor.

I 25 § finns bestämmelser om att länsstyrelsen i vissa fall *ska* utse revisor.

19 §⁵⁷

Till revisor får även ett registrerat revisionsbolag utses.

Till revisor får även ett registrerat revisionsbolag *eller ett registrerat EES-revisionsföretag* utses.

Bestämmelser om vem som får vara huvudansvarig för revisionen när ett revisionsbolag utses att vara revisor och om undermåttsskyldighet finns i 17 § revisorslagen (2001:883). Följande bestämmelser i denna lag tillämpas på den huvudansvarige:

17 § om jäv, och

18 § om anlitande av biträde.

27 a §

Om fler än en revisor har utsetts ska de lämna en gemensam revisionsberättelse. Det som sägs i 27 § andra stycket gäller då samtliga utsedda revisorer.

Om revisorerna är oeniga om resultatet av revisionen ska varje revisor lämna ett eget sådant uttalande som avses i 28 § första stycket och ange skälen till oenigheten.

⁵⁷ Senaste lydelse 2001:888.

27 b §⁵⁸

Revisionsberättelsens inledning <i>skall</i> innehålla uppgift om	Revisionsberättelsens inledning <i>ska</i> innehålla uppgift om
---	---

1. företagets firma och organisationsnummer eller personnummer,	1. företagets firma och organisationsnummer eller personnummer,
---	---

2. vilken räkenskapsperiod som revisionsberättelsen avser, <i>samt</i>	2. vilken räkenskapsperiod som revisionsberättelsen avser,
--	--

3. vilket eller vilka normsystem för redovisning som företaget har tillämpat.	3. vilket eller vilka normsystem för redovisning som företaget har tillämpat <i>och</i>
---	---

4. *revisorns etableringsort.*

Revisionsberättelsen <i>skall</i> vara undertecknad av revisorn och innehålla uppgift om vilken dag revisionen avslutades.	Revisionsberättelsen <i>ska</i> vara undertecknad av revisorn och innehålla uppgift om vilken dag revisionen avslutades.
--	--

27 d §

Revisionsberättelsen ska innehålla ett uttalande om eventuella väsentliga osäkerhetsfaktorer som avser händelser eller förhållanden som kan medföra betydande tvivel rörande företagets kapacitet till fortsatt drift.

Utöver vad som följer av bestämmelserna i första stycket och i 29 § får revisorn i revisionsberättelsen inte uttala sig om företagets framtida lönsamhet eller om hur effektivt och ändamålsenligt företagsledningen har bedrivit eller kommer att bedriva verksamheten.

⁵⁸ Senaste lydelse av tidigare 27 a § 2004:978.

*Koncernrevision**32 b §*

Vid granskning av koncernredovisning ska revisorn

1. begära att han eller hon får tillgång till dokumentation av det revisionsarbete som utförts av andra revisorer och som är relevant för koncernrevisionens ändamål, och

2. granska detta revisionsarbete samt utvärdera typen av, tidpunkten för och omfattningen av arbetet.

Om revisorn inte får tillgång till den begärda dokumentationen ska han eller hon underrätta Revisorsnämnden om detta. Revisorn ska då också, själv eller genom någon annan, utföra kompletterande revisionsarbete hos dotterföretaget eller vidta andra lämpliga åtgärder.

33 §⁵⁹

I fråga om koncernrevisionsberättelsen gäller 27 § första stycket om tidpunkten för lämnande av revisionsberättelsen samt 27 a § första stycket 2 och andra stycket, 27 b, 28, 31 och 32 §§ om revisionsberättelsens innehåll.

I fråga om koncernrevisionsberättelsen gäller 27 § första stycket om tidpunkten för lämnande av revisionsberättelsen, 27 a § första stycket första meningen och andra stycket om gemensam revisionsberättelse samt 27 b § första stycket 2 och 4 och andra stycket, 27 c, 27 d, 28, 31 och 32 §§ om revisionsberättelsens innehåll.

⁵⁹ Senaste lydelse 2004:978.

Revisorn *skall* på koncernredovisningen teckna en hänvisning till koncernrevisionsberättelsen.

Koncernrevisionsberättelsens inledning *skall* innehålla uppgift om moderföretagets firma och organisationsnummer eller personnummer samt om vilket eller vilka normsystem för koncernredovisning som moderföretaget har tillämpat.

Revisorn *ska* på koncernredovisningen teckna en hänvisning till koncernrevisionsberättelsen. *Om fler än en revisor har utsetts gäller detta samtliga utsedda revisorer.*

Koncernrevisionsberättelsens inledning *ska* innehålla uppgift om moderföretagets firma och organisationsnummer eller personnummer samt om vilket eller vilka normsystem för koncernredovisning som moderföretaget har tillämpat.

Denna lag träder i kraft den 17 juni 2016.

1.7 Förslag till förordning om ändring i förordningen (1995:665) om revisorer

Härmed föreskrivs i fråga om förordningen (1995:665) om revisorer⁶⁰

dels att 18 § ska upphöra att gälla,

dels att rubriken närmast före 18 § ska utgå,

dels att 1–3, 9, 11, 15, 19, 20, 22, 24, 25, 26 och 29 §§ ska ha följande lydelse,

dels att det ska införas två nya paragrafer, 18 och 22 a §§, av följande lydelse,

dels att det närmast före de nya 18 och 22 a §§ ska införas nya rubriker av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 §⁶¹

Denna förordning innehåller närmare bestämmelser för tillämpningen av revisorslagen (2001:883). De termer och begrepp som används i denna förordning har samma betydelse som i revisorslagen.

Bestämmelserna i denna förordning om registrerade revisionsbolag ska, med undantag för bestämmelserna i 22 och 28 §§, i tillämpliga delar gälla även registrerade EES-revisionsföretag.

2 §⁶²

Prov för revisorsexamen och lämplighetsprov som avses i 4 och 5 §§ revisorslagen (2001:883) anordnas av Revisorsnämnden. Prov för revisorsexamen ska innehålla minst ett skriftligt moment.

Prov för revisorsexamen och lämplighetsprov som avses i 4 och 5 §§ revisorslagen (2001:883) anordnas av Revisorsnämnden. *Nämnden utför också utvärdering av genomförd anpassningsperiod*

⁶⁰ Senaste lydelsen av 18 § 2009:574 och rubriken närmast före 18 § 2009:574.

⁶¹ Senaste lydelse 2001:958.

⁶² Senaste lydelse 2013:226.

enligt 5 § revisorslagen. Provet för revisorsexamen ska innehålla minst ett skriftligt moment.

Revisorsnämnden ska för varje sökande som innehar ett sådant utländskt examensbevis som avses i 5 § revisorslagen besluta om han eller hon ska genomgå ett lämplighetsprov eller en anpassningsperiod.

3 §⁶³

Revisorsexamen ska säkerställa att revisorn har tillräckliga teoretiska kunskaper för att utföra lagstadgad revision i företag av olika storlek och med olika slags verksamhet samt förmåga att i praktiken tillämpa sådana kunskaper i revisionsarbetet.

Lämplighetsprov ska säkerställa att en utländsk revisor har de kunskaper i svensk rätt som behövs för att utföra lagstadgad revision i Sverige som auktoriserad revisor. Provet ska *vara anpassat* till den utländska revisorns utbildning och yrkeserfarenhet.

Lämplighetsprovet och anpassningsperioden ska säkerställa att en utländsk revisor har de kunskaper i svensk rätt som behövs för att utföra lagstadgad revision i Sverige som auktoriserad revisor. Provet *och perioden* ska *anpassas* till den utländska revisorns utbildning och yrkeserfarenhet. *Anpassningsperioden får vara högst tre år lång.*

9 §⁶⁴

En ansökan om registrering som revisionsbolag ska innehålla de uppgifter som avses i 15 § andra och tredje styckena.

En ansökan om registrering som revisionsbolag *eller EES-revisionsföretag* ska innehålla de uppgifter som avses i 15 § andra och tredje styckena.

Till en ansökan om att ett aktieföretag ska registreras som revisionsbolag ska fogas bolagsordning, utdrag ur aktieföretagsregistret ut-

⁶³ Senaste lydelse 2013:226.

⁶⁴ Senaste lydelse 2009:574.

visande bolagsledningens sammansättning och avskrift av bolagets aktiebok. Revisorsnämnden får tillåta att bolaget i stället för att ge in en avskrift av aktieboken anger var aktieboken hålls tillgänglig.

Till en ansökan om att ett företag från en annan stat inom EES än Sverige ska registreras som EES-revisionsföretag ska fogas ett intyg om att företaget har godkänts att utföra lagstadgad revision i hemstaten. Revisorsnämnden får begära att intyget ska vara högst tre månader gammalt.

11 §⁶⁵

Revisorsnämnden ska med hjälp av automatiserad behandling föra ett register över revisorer, registrerade revisionsbolag och revisorer från tredjeland.

Revisorsnämnden ska med hjälp av automatiserad behandling föra ett register över revisorer, registrerade revisionsbolag och *EES-revisionsföretag* samt revisorer från tredjeland.

I fråga om personuppgifter ska registret ha till ändamål att tillhandahålla uppgifter för

1. allmän eller enskild verksamhet där revisorsanknuten information utgör underlag för prövningar eller beslut,
2. aktualisering, komplettering eller kontroll av revisorsanknuten information som finns i medlemsregister eller liknande register, och
3. verksamhet för vilken staten eller en kommun ansvarar enligt lag eller annan författning och
 - a. som avser revisorer, registrerade revisionsbolag eller revisorer från tredjeland, eller
 - b. som för att kunna utföras förutsätter tillgång till revisorsanknuten information.

⁶⁵ Senaste lydelse 2009:574.

15 §⁶⁶

Registret ska för varje revisor innehålla uppgift om

1. namn, registernummer och personnummer eller, om sådant saknas, födelsedatum,
2. bostadsadress och tjänsteadress, samt
3. i förekommande fall firma, organisationsnummer, postadress och webbplats för det registrerade revisionsbolag som revisorn utövar verksamhet i.

Registret ska för varje registrerat revisionsbolag innehålla uppgift om

1. firma, organisationsnummer och *bolagsform*,

2. kontaktperson, postadress och webbplats,

3. adresser till bolagets samtliga verksamhetsställen i Sverige,

4. namn och registernummer för samtliga auktoriserade eller godkända revisorer i bolaget,

5. namn och tjänsteadress för varje styrelseledamot,

6. namn och tjänsteadress eller adress till verksamhetsställe för varje ägare samt registernummer för de ägare som är revisorer, eller uppgift om var denna information finns tillgänglig, och

7. firma och postadress för de revisionsföretag som ingår i samma nätverk som det registrerade revisionsbolaget eller uppgift om var denna information finns tillgänglig.

Om en revisor är registrerad eller ett registrerat revisionsbolag är registrerat i ett motsvarande register i en annan stat, ska Revisorsnämndens register innehålla uppgift om vilken utländsk myndighet som ansvarar för registreringen samt, i förekommande fall, om revisorns eller det registrerade revisionsbolagets

Registret ska för varje registrerat revisionsbolag och *EES-revisionsföretag* innehålla uppgift om

1. firma, organisationsnummer eller motsvarande identifikationsnummer och *företagsform*,

och, i förekommande fall, webb-

plats,

3. adresser till bolagets samtliga verksamhetsställen i Sverige,

4. namn och registernummer för samtliga auktoriserade eller godkända revisorer i bolaget,

5. namn och tjänsteadress för varje styrelseledamot,

6. namn och tjänsteadress eller adress till verksamhetsställe för varje ägare samt registernummer för de ägare som är revisorer, eller uppgift om var denna information finns tillgänglig, och

7. firma och postadress för de revisionsföretag som ingår i samma nätverk som det registrerade revisionsbolaget eller uppgift om var denna information finns tillgänglig.

Om registrering har gjorts med stöd av bestämmelserna i 16 § revisorslagen (2001:883) ska registret innehålla uppgift om detta. Om en revisor är registrerad eller ett registrerat revisionsbolag är registrerat i ett motsvarande register i en annan stat, ska Revisorsnämndens register innehålla uppgift om vilken ut-

⁶⁶ Senaste lydelse 2013:226.

utländska registernummer.

ländsk myndighet som ansvarar för registreringen samt, i förekommande fall, om revisorns eller det registrerade revisionsbolagets utländska registernummer.

Första–tredje styckena tillämpas på motsvarande sätt när det gäller uppgifter om revisorer från tredjeländ.

Rapport angående överträdelser

18 §

Revisorer och registrerade revisionsbolag ska årligen upprätta en rapport med en översikt över de åtgärder som vidtagits i anledning av inträffade överträdelser av de bestämmelser som gäller för verksamheten. Rapporten ska distribueras internt.

19 §⁶⁷

De personer som utför periodiskt återkommande kvalitetskontroller utses av Revisorsnämnden eller i den ordning som Revisorsnämnden bestämmer. Kontrollanterna ska ha den utbildning och yrkeserfarenhet som är nödvändig för att kunna utföra kontrollerna.

De personer som utför periodiskt återkommande kvalitetskontroller utses av Revisorsnämnden eller i den ordning som Revisorsnämnden bestämmer. För kontrollanterna gäller att de

1. ska ha den utbildning och yrkeserfarenhet som är nödvändig för att kunna utföra kontrollerna,

2. inte under de tre senaste åren får ha varit delägare i, anställda hos eller på annat liknande sätt knutna till den som är föremål för granskningen, och

⁶⁷ Senaste lydelse 2009:574.

3. ska intyga att det inte föreligger någon intressekonflikt mellan dem och den som är föremål för granskningen.

20 §⁶⁸

En periodiskt återkommande kvalitetskontroll ska innefatta en granskning av ett lämpligt urval revisionshandlingar. Vid kontrollen ska minst bedömas

1. efterlevnaden av tillämpliga revisionsstandarder,
2. hur kraven på revisorers och registrerade revisionsbolags opartiskhet och självständighet tillämpas,
3. omfattningen av och kvaliteten på de resurser som har lagts ned på revisionsuppdragen,
4. ersättningarna för revisionsuppdragen, och
5. det interna kvalitetssäkringsarbetet, om kontrollen avser ett registrerat revisionsbolag.

Kontrollen ska anpassas efter hur omfattande och komplicerad verksamheten är hos den som är föremål för granskningen.

Efter varje kontroll ska en rapport med de huvudsakliga slutsatserna från kontrollen upprättas.

Revisorsnämnden ska varje år sammanfatta och offentliggöra de övergripande iakttagelser som har gjorts vid kontrollerna under året dessförinnan.

22 §⁶⁹

Om den som har auktoriserats eller godkänts som revisor har en motsvarande auktorisation eller ett motsvarande godkännande i ett annat land inom EES, ska Revisorsnämnden underrätta behörig myndighet eller organisation i den staten om nämnden

Om en revisor eller ett registrerat revisionsbolag har en motsvarande registrering som lagstadgad revisor eller revisionsbolag i en annan stat inom EES, ska Revisorsnämnden underrätta behörig myndighet eller organisation i den staten om nämnden

⁶⁸ Senaste lydelse 2009:574.

⁶⁹ Senaste lydelse 2013:226.

har meddelat beslut om upphävande av auktorisation *eller* godkännande eller beslut om varning. Av underrättelsen ska skälen för beslutet framgå. Underrättelsen ska ske sedan beslutet vunnit laga kraft.

har meddelat beslut om upphävande av auktorisation, godkännande *eller registrering, beslut om tillfälligt förbud enligt 32 a § revisorslagen (2001:883)* eller beslut om varning. Av underrättelsen ska skälen för beslutet framgå. Underrättelsen ska ske sedan beslutet vunnit laga kraft.

Publicering av beslut

22 a §

Revisorsnämnden ska publicera alla beslut om disciplinära åtgärder på myndighetens webbplats. Besluten ska publiceras i anonymiserad form om de rör

- 1. en fysisk person,*
- 2. en juridisk person och ett offentliggörande av den juridiska personens identitet skulle*
 - a. äventyra de finansiella marknadernas stabilitet,*
 - b. äventyra en pågående brottsutredning, eller*
 - c. orsaka den juridiska personen oproportionerlig skada.*

Publicerade beslut ska åtföljas av information om ett eventuellt överklagande. Besluten ska ligga kvar på webbplatsen under minst fem år.

24 §⁷⁰

För prövning av frågor enligt följande bestämmelser ska sökanden betala en avgift: 4 § andra stycket, 6 § andra stycket, 8 § andra stycket, 12 § andra stycket, 13 § andra stycket, 22 §, 25 § andra stycket och 27 § andra stycket revisorslagen (2001:883). I fråga om avgiftens storlek m.m. gäller bestämmelserna i 9–14 §§ avgiftsförordningen (1992:191), varvid avgiftsklass 2 ska tillämpas.

För prövning av frågor enligt följande bestämmelser ska sökanden betala en avgift: 4 § andra stycket, 6 § andra stycket, 8 § andra stycket, 12 § andra stycket, 13 § andra stycket, 22 §, 22 a §, 25 § andra stycket och 27 § andra stycket revisorslagen (2001:883). I fråga om avgiftens storlek m.m. gäller bestämmelserna i 9–14 §§ avgiftsförordningen (1992:191), varvid avgiftsklass 2 ska tillämpas.

25 §⁷¹

Revisorsnämnden ska ta ut en avgift av sökanden för avläggande av revisorsexamen *och* lämplighetsprov. Revisorsnämnden bestämmer storleken på avgifterna.

Revisorsnämnden ska ta ut en avgift av sökanden för

1. avläggande av revisorsexamen,

2. *ansökan om att få genomgå ett lämplighetsprov eller en anpassningsperiod, samt*

3. *genomförande av lämplighetsprov och utvärdering av anpassningsperiod.*

Revisorsnämnden bestämmer storleken på avgifterna.

26 §⁷²

Revisorsnämnden ska ta ut en avgift för sådan periodiskt återkommande kvalitetskontroll som utförs av nämnden. Avgiften ska betalas av de revisorer som ska vara föremål för kontroller.

Revisorer som har revisionsuppdrag i företag, *vars överlåt-*

Revisorer som har revisionsuppdrag i företag *av allmänt*

⁷⁰ Senaste lydelse 2013:739.

⁷¹ Senaste lydelse 2013:226.

⁷² Senaste lydelse 2009:574.

bara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför EES, ska betala avgiften i form av en särskild årsavgift. Denna ska bestämmas med hänsyn till det antal revisionsuppdrag som varje revisor den 1 november varje år har i sådana företag samt till hur stora dessa företag är.

intresse ska betala avgiften i form av en särskild årsavgift. Denna ska bestämmas med hänsyn till det antal revisionsuppdrag som varje revisor den 1 november varje år har i sådana företag samt till hur stora dessa företag är.

Revisorsnämnden får meddela föreskrifter om avgifter enligt denna paragraf.

29 §⁷³

Revisorsnämnden får meddela ytterligare föreskrifter om teoretisk och praktisk utbildning, revisorsexamen *och* lämplighetsprov.

Revisorsnämnden får meddela ytterligare föreskrifter om teoretisk och praktisk utbildning, revisorsexamen *samt* lämplighetsprov *och anpassningsperiod*.

Revisorsnämnden får meddela ytterligare föreskrifter även om auktorisation, godkännande och registrering, kvalitetskontroll samt villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet. Föreskrifterna får innehålla undantag från bestämmelserna i 24 § revisorslagen (2001:883).

Denna förordning träder i kraft den 17 juni 2016.

⁷³ Senaste lydelse 2013:226.

1.8 Förslag till förordning om ändring i förordningen (2007:1077) med instruktion för Revisorsnämnden

Härmed föreskrivs att 1, 3, 4, 6 och 8 §§ i förordningen (2007:1077) med instruktion för Revisorsnämnden ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 §⁷⁴

Revisorsnämndens verksamhet syftar till att upprätthålla förtroendet för revisorers verksamhet och för auktorisationssystemet för att på så sätt bidra till att olika intressenter har tillgång till trovärdig ekonomisk information om företags redovisning och förvaltning.

Revisorsnämnden ska

1. handlägga frågor om auktorisation och godkännande av revisorer samt registrering av revisionsbolag i syfte att tillgodose samhällets behov av kvalificerade och oberoende externa revisorer,

2. utöva tillsyn i syfte att säkerställa att auktoriserade och godkända revisorer samt registrerade revisionsbolag driver revisionsverksamhet som är av hög kvalitet och uppfyller höga etiska krav,

1. handlägga frågor om auktorisation och godkännande av revisorer samt registrering av revisionsbolag *och EES-revisionsföretag* i syfte att tillgodose samhällets behov av kvalificerade och oberoende externa revisorer,

2. utöva tillsyn i syfte att säkerställa att auktoriserade och godkända revisorer samt registrerade revisionsbolag *och EES-revisionsföretag* driver revisionsverksamhet som är av hög kvalitet och uppfyller höga etiska krav,

2 a. ha effektiva och tillförlitliga rutiner för att uppmuntra rapportering och för att ta emot rapporter om överträdelser av de

⁷⁴ Senaste lydelse 2013:223.

bestämmelser som gäller för auktoriserade och godkända revisorer samt för registrerade revisionsbolag och EES-revisionsföretag,

3. pröva frågor om disciplinära åtgärder,
 - 3 a. *besluta om undantag enligt 22 a § revisorslagen (2001:883),*
4. anordna examina och lämplighetsprov,
 4. anordna examina och lämplighetsprov *samt pröva frågor om anpassningsperiod,*
5. föra ett register över auktoriserade och godkända revisorer samt registrerade revisionsbolag,
 5. föra ett register över auktoriserade och godkända revisorer samt registrerade revisionsbolag *och EES-revisionsföretag,*
6. lämna information och uppgifter i frågor om auktorisation, godkännande, registrering och tillsyn,
7. följa utvecklingen inom revisorsområdet och särskilt beakta nya nationella och internationella förhållanden som har eller kan få betydelse för tillsynen över revisorer och revisionsbolag samt för tolkningen och utvecklingen av god revisors- och revisionssed, *samt*
 7. följa utvecklingen inom revisorsområdet och särskilt beakta nya nationella och internationella förhållanden som har eller kan få betydelse för tillsynen över revisorer och revisionsbolag samt för tolkningen och utvecklingen av god revisors- och revisionssed,
8. vara representerad i samordningsorganet för tillsyn enligt förordningen (2009:92) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism,
 8. vara representerad i samordningsorganet för tillsyn enligt förordningen (2009:92) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism,
9. *vara behörig myndighet enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 537/2014 av den 16 april 2014 om särskilda krav avseende lagstadgad revision av företag av allmänt intresse och om upphävande av kommissionens beslut 2005/909/EG, i den del*

förordningen avser tillsyn av revisorer samt registrerade revisionsbolag och EES-revisionsföretag,

10. vara representerad i kommittén för europeiska tillsynsorgan för revisorer (CEAOB),

11. omedelbart meddela CEOB när beslut har fattats enligt 32 a § revisorslagen, och

12. årligen till CEOB lämna en sammanställning av de beslut om disciplinära åtgärder som fattats.

Det är särskilt viktigt att Revisorsnämnden i sin verksamhet ingriper mot revisorer som medverkar till eller underlättar för ekonomisk brottslighet.

3 §⁷⁵

Inom Revisorsnämnden finns ett särskilt beslutsorgan som benämns Tillsynsnämnden. Tillsynsnämnden har till uppgift att besluta om *föreskrifter och disciplinära åtgärder*, avge förhandsbesked samt i övrigt avgöra ärenden av principiell karaktär som rör myndighetsutövning mot enskilda. Tillsynsnämnden får i särskilda beslut lämna över till ordföranden, vice ordföranden *eller direktören* att avgöra ärenden som är brådskande eller som är av det slaget att de inte behöver prövas av Tillsynsnämnden. I den utsträckning Tillsynsnämnden beslutar ska sådana

Inom Revisorsnämnden finns ett särskilt beslutsorgan som benämns Tillsynsnämnden *för revisorer*. Tillsynsnämnden har till uppgift att besluta om disciplinära åtgärder, avge förhandsbesked samt i övrigt avgöra ärenden av principiell karaktär som rör myndighetsutövning mot enskilda. Tillsynsnämnden får i särskilda beslut lämna över till ordföranden *eller* vice ordföranden att avgöra ärenden som är brådskande eller som är av det slaget att de inte behöver prövas av Tillsynsnämnden. I den utsträckning Tillsynsnämnden beslutar ska sådana beslut

⁷⁵ Senaste lydelse 2014:202.

beslut anmälas vid nästa sammanträde med Tillsynsnämnden.

anmälas vid nästa sammanträde med Tillsynsnämnden.

Tillsynsnämnden fattar beslut i eget namn.

4 §

Tillsynsnämnden består av en ordförande och åtta andra ledamöter. En av ledamöterna ska vara vice ordförande. För andra ledamöter än ordföranden ska det finnas ersättare.

Tillsynsnämnden *för revisorer* består av en ordförande och åtta andra ledamöter. En av ledamöterna ska vara vice ordförande. För andra ledamöter än ordföranden ska det finnas ersättare.

6 §

Tillsynsnämnden är beslutför när ordföranden eller vice ordföranden och minst hälften av de andra ledamöterna är närvarande.

Tillsynsnämnden *för revisorer* är beslutför när ordföranden eller vice ordföranden och minst hälften av de andra ledamöterna är närvarande.

8 §

Ordförande, ledamöter och ersättare i Tillsynsnämnden utses av regeringen för en bestämd tid.

Ordförande, ledamöter och ersättare i Tillsynsnämnden *för revisorer* utses av regeringen för en bestämd tid.

Denna förordning träder i kraft den 17 juni 2016.

2 Uppdraget och utredningens arbete

2.1 Uppdraget

I april 2014 antogs Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/56/EU om ändring av direktiv 2006/43/EG om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning (ändringsdirektivet).¹ Samtidigt antogs också Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 537/2014 om särskilda krav på lagstadgad revision av företag av allmänt intresse (revisorsförordningen).² Det övergripande syftet med det ändrade revisorsdirektivet och revisorsförordningen (EU:s revisionspaket) är att regelverket ska bidra till den finansiella stabiliteten. Genom ökad harmonisering ska skapas större öppenhet och förutsebarhet i de krav som ställs på revisorer vid lagstadgad revision. De nya reglerna avser att ytterligare stärka revisorers opartiskhet, självständighet och objektivitet. En högre revisionskvalitet eftersträvas också. Genom att den offentliga tillsynen av revisorer och registrerade revisionsbolag stärks ska investerarskyddet förbättras. Förhoppningen är vidare att konkurrensen i fråga om uppdrag som revisor i stora företag ska öka och att revisionsmarknaden ska bli mindre sårbar.

Regeringen beslutade den 13 mars 2014 att ge en särskild utredare i uppdrag att föreslå de författningsändringar som de ovan nämnda instrumenten (ändringsdirektivet och revisorsförordningen)

¹ Direktiv 2006/43/EG, det så kallade revisorsdirektivet, respektive ändringsdirektivet finns intagna som *bilaga 2 och 3* till detta betänkande. Båda direktiven är publicerade i EU:s officiella tidning, EUT L, 9.6.2006, s. 87 och EUT L, 27.5.2014, s. 196. Det finns en publicerad konsoliderad version av revisorsdirektivet. Den konsoliderade versionen är inte officiell utan är endast avsedd som hjälpmedel. EU-institutionerna ansvarar inte för innehållet. Den konsoliderade versionen av revisorsdirektivet finns intagen som *bilaga 4* till detta betänkande.

² Revisorsförordningen finns intagen som *bilaga 5* till detta betänkande. Revisorsförordningen är publicerad i EU:s officiella tidning, EUT L, 27.5.2014, s. 77.

ger anledning till.³ I uppdraget ligger att utarbeta nödvändiga lagförslag för att genomföra ändringsdirektivet. Utredaren ska också utarbeta nödvändiga författningsförslag för att anpassa svensk rätt till reglerna i den direkt tillämpliga revisorsförordningen. Det övergripande målet med de ändrade bestämmelserna om revisorer och revision ska enligt utredningsdirektiven vara dels att revisionskvaliteten höjs, dels att revisionsreglerna ska bidra ytterligare till den finansiella stabiliteten. Om möjligt ska regelverket därutöver bidra till en mindre sårbar marknad för revisionstjänster. Revisorns skattekontrollerande och brottsförebyggande funktion ska också värnas.

Förslagen ska enligt direktiven utformas på ett sådant sätt att företagens administrativa börda inte ökar mer än nödvändigt. Utredaren ska, bland annat vid utformningen av reglerna om revisionsutskott och val av revisor, utgå ifrån och värna den svenska modellen för bolagsstyrning. Mer ingripande eller strängare regler än vad EU-reglerna kräver ska om möjligt undvikas. För revision av finansiella företag kan det dock enligt direktiven i vissa fall finnas anledning till en strängare reglering än vad som krävs, även om detta leder till en ökad administrativ börda.

När det gäller den sistnämnda frågan framhålls i utredningsdirektiven att ett grundmurat förtroende för de finansiella företagen är avgörande för den finansiella stabiliteten. För att den finansiella informationen som ett finansiellt företag lämnar ifrån sig ska vara användbar för företagets intressenter, däribland tillsynsmyndigheten, krävs att den är tillförlitlig. En revision med starkt och synbart oberoende bidrar till att stärka förtroendet för informationens riktighet. Mot bakgrund av det anförda ska utredaren enligt direktiven särskilt beakta att det kan finnas skäl att utforma kraven på byrårotation så att revisorn i ett finansiellt företag byts ut oftare än vad EU-reglerna kräver.

När det gäller administrativa åtgärder och sanktioner gentemot revisorer och revisionsklienter ska utredaren belysa hur EU-reglerna påverkar tillsynen.

Delegerade akter och genomförandeakter till EU:s revisionspaket ska beaktas.

Utredaren får i mån av tid ta upp andra närliggande frågor om revisorer och revision som aktualiseras under utredningsarbetet.

³ Kommittédirektiven, dir 2014:36, bifogas som *bilaga 1* till betänkandet.

Förslagets konsekvenser för näringslivet, det allmänna och andra intressenter ska belysas grundligt. Om förslagen medför ökade kostnader för staten, ska finansiering föreslås.

I uppdraget ingår också att överväga om ansvarsfördelningen mellan bolagets revisor, styrelse och verkställande direktör bör förtydligas. Den delen av uppdraget har fått förlängd utredningstid och kommer att redovisas i ett slutbetänkande senare i år.⁴

2.2 Utredningens arbete

Utredningens arbete inleddes i maj 2014. Under arbetet med delbetänkandet har utredningen hållit åtta sammanträden med experter och sakkunniga. Därutöver har utredningen fört en dialog med och inhämtat synpunkter från myndigheter och andra berörda intressenter. Utredningen har haft återkommande kontakter med företrädare för dels berörda myndigheter, dvs. Revisorsnämnden, Finansinspektionen och Bolagsverket, dels FAR. Representanter för nämnda myndigheter och FAR har även deltagit som experter i utredningen. Arbetstagarorganisationer för revisorer har bjudits in till ett samrådsmöte. Utredningen har vidare sammanträffat med företrädare för Konkurrensverket.

Utredningen har hämtat in ett rättsutlåtande angående förhållandet mellan sanktionerna i revisorsdirektivet och Europakonventionen från professorerna Torbjörn Andersson och Iain Cameron, båda vid Juridiska fakulteten, Uppsala universitet. Utlåtandet finns i *bilaga 6* till betänkandet.

För bedömning av förslagets påverkan på företagets kostnader har utredningen haft kontakt med Tillväxtverket.

2.3 Betänkandets disposition

Betänkandet är indelat i 16 kapitel. De inledande kapitlen omfattar utredningens författningsförslag (kapitel 1), utredningens uppdrag och arbete (kapitel 2), ett avsnitt om den gällande regleringen

⁴ Se tilläggsdirektiv till utredningen om EU:s revisionspaket, dir 2015:13.

(kapitel 3), allmänna utgångspunkter (kapitel 4) och frågor om tillämpningsområde, definitioner och terminologi (kapitel 5).

Därefter presenteras de nya EU-reglerna och utredningens överväganden för genomförande av de regler i EU:s revisionspaket som rör godkännande, erkännande, registrering och fortbildning av revisorer (kapitel 6), revisorns opartiskhet och självständighet samt därmed sammanhängande frågor (kapitel 7) samt revisionsstandarder och revisionsrapportering (kapitel 8).

En presentation av och utredningens överväganden om genomförande av de nya EU-reglerna om tillsyn av och disciplinära åtgärder gentemot revisorer behandlas i kapitel 9 respektive kapitel 10. Frågor om myndighetssamarbete och vissa internationella aspekter behandlas i kapitlen 11 och 12.

De regler som främst riktar sig till det granskade företaget, dvs. revisionsklienten, och utredningens överväganden i dessa frågor behandlas i kapitel 13.

I de avslutande kapitlen behandlas frågor hänförliga till genomförande av förslagen. Det är fråga om ikraftträdande och övergångsbestämmelser (kapitel 14) och konsekvenser av förslagen (kapitel 15).

Kapitel 16 innehåller författningskommentaren.

För att skapa ett bredare beredningsunderlag när det gäller dels frågan om administrativa sanktionsavgifter gentemot revisorer och registrerade revisionsbolag, dels tillsyn över och sanktioner mot företag av allmänt intresse har utredningen också utarbetat alternativ till de förslag som utredningen lägger fram. Alternativen finns intagna i *bilaga 7* till detta betänkande.

3 Bakgrund

3.1 Inledning

I detta avsnitt beskrivs kortfattat den gällande svenska regleringen av revisorer och revision. Därefter redogörs för några av de tidigare direktiven på området som EU-samarbetet har lett fram till och för de nya EU-reglerna om revisorer och revision.

3.2 Den svenska regleringen av revisorer och revision

De grundläggande bestämmelserna om revisorer finns i revisorslagen (2001:883) och i förordningen (1995:665) om revisorer. Bestämmelser om Revisorsnämndens verksamhet finns i förordningen (2007:1077) med instruktion för Revisorsnämnden. Revisorsnämnden ger också ut föreskrifter om bland annat auktorisation av revisorer och villkor för revisorers verksamhet. Även branschorganisationen för redovisningskonsulter, revisorer och rådgivare, FAR, utarbetar rekommendationer, standarder och uttalanden. Av stor betydelse för god revisionsred är vidare de internationella revisionsstandarder, ISA, som tas fram av det oberoende standardiseringsorganet IAASB.

I revisorslagen finns bland annat bestämmelser om Revisorsnämnden, om auktorisation av revisorer och registrering av revisionsbolag, om revisorns skyldigheter samt om tillsyn och disciplinära åtgärder. Lagen innehåller också definitioner av en rad olika begrepp såsom auktoriserad revisor, godkänd revisor, revisionsföretag, registrerat revisionsbolag, revisionsverksamhet etc. Revisorsnämnden ansvarar bland annat för auktorisation av och tillsyn över revisorer samt för att god revisionsred och god revisionsred utvecklas på ett ändamålsenligt sätt. Inom Revisorsnämnden finns ett särskilt beslutsorgan, Tillsynsnämnden, som bland annat har till uppgift att meddela föreskrifter och pröva frågor om disciplinära åtgärder.

I revisionslagen (1999:1079) finns bestämmelser om revision. Revisionslagen är tillämplig på företag som enligt 6 kap. 1 § bokföringslagen (1999:1078) är skyldiga att avsluta bokföringen med en årsredovisning. Sådan skyldighet har aktiebolag, ekonomiska föreningar, handelsbolag i vilka en eller flera juridiska personer är delägare, europeiska grupperingar¹, Eric-konsortier², vissa finansiella företag och försäkringsföretag samt vissa bokföringsskyldiga stiftelser. Också vissa andra större företag och moderbolag i större koncerner är skyldiga att avsluta bokföringen med en årsredovisning. När det gäller handelsbolag i vilka en eller flera juridiska personer är delägare gäller revisionslagen dock endast för sådana bolag som överskrider vissa gränsvärden när det gäller omsättning etc.

Enskilda näringsidkare med flera som inte är skyldiga att avsluta bokföringen med en årsredovisning omfattas däremot inte av bestämmelserna i revisionslagen. Revisionslagen är inte heller tillämplig på företag för vilka regler om revision finns i någon annan lag. Sådana regler finns för aktiebolag i aktiebolagslagen (2005:551), ABL, för ekonomiska föreningar i lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar samt för stiftelser i stiftelselagen (1994:1220) och lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m. Bestämmelser om revision finns också i sparbankslagen (1987:619), lagen (1995:1570) om medlemsbanker, lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse och försäkringsrörelselagen (2010:2043).

3.3 Den hittillsvarande EU-rättsliga regleringen

Samarbetet inom EU har lett fram till flera direktiv som direkt eller indirekt berör revisorer och revision. De bolagsrättsliga direktiven, varav några nämns nedan, har till syfte att samordna nationella regler och skapa en miniminivå på skyddet för delägare, borgenärer och andra intressenter. Vid sidan av de bolagsrättsliga direktiven finns ett särskilt regelverk för noterade företags redovisning (IAS-förordningen).³

¹ Se förordning (EG) nr 1082/2006.

² Se förordning (EG) nr 723/2009.

³ Förordning (EG) nr 1606/2002.

I samband med att Sverige blev medlem i EU genomfördes de fjärde och sjunde bolagsrättsliga direktiven⁴ samt bankredovisningsdirektivet⁵ och försäkringsredovisningsdirektivet⁶ i svensk rätt genom årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL, lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag, ÅRKL, och lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag, ÅRFL. De fjärde och sjunde bolagsrättsliga direktiven har nyligen ersatts genom redovisningsdirektivet.⁷

Vid Sveriges inträde i EU anpassades den svenska lagstiftningen också till det åttonde bolagsrättsliga direktivet.⁸ Det direktivet genomfördes i svensk rätt genom lagen (1995:528) om revisorer och förordningen (1995:665) med samma namn. Samtidigt inrättades en ny myndighet, Revisorsnämnden. Revisorsnämnden tog över Kommerskollegiets uppgift i fråga om auktorisation och godkännande av revisorer. 1995 års lag upphävdes den 1 januari 2002 då den nu gällande revisorslagen trädde i kraft.

Det åttonde bolagsrättsliga direktivet ersattes 2006 av revisorsdirektivet.⁹ Revisorsdirektivet syftade till en mer långtgående harmonisering av kraven på lagstadgad revision. Direktivet ska också ses mot bakgrund av de företagsskandaler som ägde rum i företag som Enron, WorldCom och Parmalat i början av 2000-talet. Direktivet syftade till att återupprätta konsumenters och investerares förtroende för marknaderna, men det skulle också stärka aktieägares rättigheter, förbättra investeringssäkerheten, förbättra de europeiska företagens konkurrenskraft och garantera den inre marknadens fördelar.¹⁰ Revisorsdirektivet anger att företag av allmänt intresse ska ha ett revisionsutskott som kommunicerar direkt med revisorn. I direktivet finns också regler om revisorernas åtaganden och om vilka etiska principer som ska gälla för revisorer. Revisorns opartiskhet och självständighet garanteras bland annat genom direktivets regler om revisorsrotation och förbud mot verksamhet som är oförenlig med revisionen.

⁴ Direktiv 78/660/EEG och direktiv 83/349/EEG.

⁵ Direktiv 86/635/EEG.

⁶ Direktiv 91/674/EEG.

⁷ Direktiv 2013/34/EU.

⁸ Direktiv 84/253/EEG.

⁹ Direktiv 2006/43/EG.

¹⁰ Prop. 2008/09:135 s. 57.

Revisorsdirektivet genomfördes i svensk rätt genom ändringar i revisorslagen, revisionslagen, ÅRL, ABL, lagen om ekonomiska föreningar, stiftelselagen, sparbankslagen, lagen om medlemsbanker, den då gällande försäkringsrörelselagen (1982:713) och lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden.

3.4 De nya EU-reglerna om revisorer och revision

Den 16 april 2014 antogs det så kallade revisionspaketet. Detta består av Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 537/2014 om särskilda krav avseende lagstadgad revision av företag av allmänt intresse och om upphävande av kommissionens beslut 2005/909/EG (revisorsförordningen) samt av Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/56/EU om ändring av direktiv 2006/43/EG om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning (ändringsdirektivet).

De nya EU-reglerna om revisorer och revision innebär att revisorsdirektivet ändras. Avsikten är att de nya reglerna ska bidra till den finansiella stabiliteten. Genom ökad harmonisering ska skapas större öppenhet och förutsebarhet i de krav som ställs på revisorer vid lagstadgad revision. De nya reglerna avser att ytterligare stärka revisorers opartiskhet, självständighet och objektivitet. En högre revisionskvalitet eftersträvas också. Investerarskyddet ska förbättras genom att den offentliga tillsynen av revisorer och registrerade revisionsbolag stärks. Detta ska uppnås genom att unionens offentliga tillsynsmyndigheters oberoende utökas och genom att dessa myndigheter ges befogenheter som är tillräckliga för att upptäcka, motverka och förebygga överträdelser av gällande bestämmelser inom ramen för revisorers och registrerade revisionsbolags tillhandahållande av revision.¹¹

De nya bestämmelserna innebär att vissa frågor som rör revision av börsnoterade företag och vissa finansiella företag, så kallade företag av allmänt intresse, har brutits ut ur det nuvarande regelverket för att i stället regleras av revisorsförordningen. Dessa bestämmelser innebär bland annat utökade uppgifter för revisionsutskotten, att revisorsvalet ska föregås av ett särskilt urvalsförfarande och att

¹¹ Se punkt 1 i ingressen till ändringsdirektivet.

ett registrerat revisionsbolag som valts som revisor ska bytas ut med jämna mellanrum (så kallad byrårotation). Genom de nya bestämmelserna införs vidare omfattande rapporterings- och andra krav på revisorer som utför revision av företag av allmänt intresse. Viss fristående rådgivning förbjuds och det införs kvoter för hur stor andel av revisionsarvodet som får härröra från andra tjänster än revisionstjänster. Det införs också nya bestämmelser bland annat om hur tillsynsmyndigheten ska vara organiserad och om vilka tillsynsbefogenheter den ska ha.

De bestämmelser som har bäring på all revision, och som alltså finns i revisorsdirektivet, ändras vidare på flera punkter genom ändringsdirektivet. Ett antal nya bestämmelser har också tillkommit. Det införs bland annat bestämmelser om att tillsynsmyndigheten ska kunna besluta om vissa sanktioner, däribland ekonomiska sanktioner, mot revisorer som inte följer reglerna. Vidare öppnas möjlighet för revisionsbyråer från en medlemsstat att bli registrerade och tillhandahålla revisionstjänster även i andra medlemsstater. Bestämmelserna om revisorers opartiskhet och självständighet ändras också.

4 Allmänna utgångspunkter

4.1 Inledning

De nya EU-reglerna om revisorer och revision innefattar dels ett direktiv om ändring av det tidigare revisorsdirektivet, dels en EU-förordning. EU-förordningar har allmän giltighet, är till alla delar bindande och direkt tillämpliga i medlemsstaterna. Ett direktiv är däremot bara bindande i fråga om det resultat som ska uppnås och överlåter åt medlemsstaterna att bestämma form och tillvägagångssätt för genomförandet (artikel 288 i fördraget om EU:s funktionsätt, EUF-fördraget).

Medlemsstaterna är i enlighet med artikel 4.3 i fördraget om den Europeiska unionen (EU-fördraget) skyldiga att vidta alla lämpliga åtgärder, både allmänna och särskilda, för att säkerställa att de skyldigheter som följer av fördraget eller institutionernas åtgärder fullgörs.

För att säkerställa att medlemsstaterna fullgör de skyldigheter som följer av EU-medlemskapet kontrollerar Europeiska kommissionen (fortsättningsvis kommissionen) medlemsstaternas genomförande av unionsrättsakter samt hur unionsrätten tillämpas. Om det enligt kommissionen finns anledning att ifrågasätta ett nationellt genomförande eller en nationell tillämpning av unionsrätten inleder kommissionen ett överträdelseförfarande mot medlemsstaten (artikel 258 i EUF-fördraget).

Nedan redogörs för utredningens allmänna utgångspunkter när det gäller genomförandet av de nya unionsreglerna.

4.2 Genomförande av EU:s revisionspaket

4.2.1 Ändringsdirektivet

Genom ändringsdirektivet införs ett antal nya bestämmelser i revisorsdirektivet och flera av de tidigare bestämmelserna får en ändrad lydelse. Många bestämmelser kvarstår dock också oförändrade. I betänkandet lämnas förslag till genomförande av de ändrade och nya bestämmelser som genom ändringsdirektivet har införts i revisorsdirektivet. I de delar direktivet är oförändrat görs dock, med något enstaka undantag, inga förnyade ställningstaganden när det gäller genomförandet av de aktuella direktivbestämmelserna.

Vid genomförande av ett direktiv ska medlemsstaten besluta om de lagar och andra författningar som garanterar att direktivet tillämpas fullt ut på ett tillräckligt klart och precist sätt. Enskilda ska ha möjlighet att identifiera sina rättigheter enligt direktivet och kunna göra dessa rättigheter gällande vid domstol.¹ Däremot kräver ett genomförande av ett EU-direktiv i nationell rätt inte nödvändigtvis att bestämmelserna i direktivet återges ordagrant i specifika författningsbestämmelser utan detta får bedömas från fall till fall. Uppfyller nationell rätt redan vad som krävs i direktivet behöver normalt sett inga genomförandeåtgärder vidtas.² I artikel 2 i ändringsdirektivet anges att medlemsstaterna senast den 17 juni 2016 ska anta och offentliggöra de bestämmelser som är nödvändiga för att genomföra direktivet. Medlemsstaterna ska genast underrätta kommissionen om detta.

För att säkerställa ett korrekt genomförande måste en analys göras dels utifrån direktivets syfte och vilken harmoniseringsgrad direktivet syftar till att uppnå, dels utifrån hur den aktuella bestämmelsen i direktivet är utformad. Detta innebär att det inte är nödvändigt att i nationell rätt ordagrant återge till exempel en vägledande bestämmelse eller ett förtydligande exempel i en bestämmelse i ett direktiv.³ I många fall kan det dock ändå vara lämpligast att

¹ Se bland annat målen 252/85 kommissionen mot Frankrike och C-361/88 kommissionen mot Tyskland.

² Vanligtvis uppställs krav på att en hänvisning i den nationella rätten görs till det direktiv rättsregeln motsvarar och en sådan ska därför införas i samband med att det aktuella regelverket ses över materiellt. I artikel 2.2 i ändringsdirektivet anges att de antagna bestämmelser som är nödvändiga för att följa direktivet ska innehålla en hänvisning till direktivet eller åtföljas av en sådan hänvisning när de offentliggörs.

³ Se mål 478/99 kommissionen mot Sverige.

utforma författningstexten i nära överensstämmelse med direktivets ordalydelse. De svenska bestämmelser som införs i syfte att genomföra direktivbestämmelserna ska tolkas EU-konformt, dvs. i enlighet med det bakomliggande direktivet. En sådan tolkning underlättas i regel av att ordalydelsen i de svenska bestämmelserna ligger nära den i direktivet. Vissa bestämmelser i direktivet kan också vara så detaljerade att utrymmet för att frånga bestämmelsernas ordalydelse i praktiken är litet.

De svenska lagreglerna om revisorer och revision fylls ut genom kompletterande normer. Ansvaret för att god revisorssed och god revisionssed utvecklas på ett ändamålsenligt sätt åvilar enligt 3 § revisorslagen Revisorsnämnden. Revisorsnämnden utfärdar formella föreskrifter och avger särskilda uttalanden som kompletterar lagregleringen. Även internationella revisionsstandarder, såsom ISA, utgör en del av de normer som kompletterar lagreglerna. Av betydelse är även de rekommendationer, standarder och uttalanden som FAR utfärdar.

EU-domstolen har underkänt att genomförande av direktiv sker via administrativ praxis eftersom sådan praxis kan ändras efter en myndighets gottfinnande och inte alltid offentliggörs i önskvärd utsträckning.⁴ Det har alltså inte ansetts tillräckligt för ett korrekt genomförande av ett direktiv i nationell rätt att myndigheter rent faktiskt tillämpar direktivets föreskrifter.⁵

Flera av de nya bestämmelser som genom ändringsdirektivet har införts i revisorsdirektivet är hämtade från revisionsstandarder och rekommendationer etc. som utfärdats av olika normgivningsorgan på lägre nivå, såsom till exempel ISA. Dessa standarder tillämpas redan i dag och utgör därmed indirekt en del av gällande rätt i Sverige. Som framgått ovan kräver ett korrekt genomförande av ändringarna i revisorsdirektivet dock författningsreglering, antingen genom att det konstateras att nationella författningsbestämmelser redan motsvarar direktivets krav eller genom ändrade eller nya författningsbestämmelser. Det är alltså inte tillräckligt att konstatera att nationella lagregler fylls ut av kompletterande normer genom

⁴ Se till exempel målen C-361/88 kommissionen mot Tyskland, C-381/92 kommissionen mot Irland och C-242/94 kommissionen mot Spanien.

⁵ Se till exempel målen C-339/87 kommissionen mot Nederländerna och C-361/88 kommissionen mot Tyskland.

till exempel ISA eller i form av rekommendationer eller uttalanden från FAR.

Utredningens förslag till genomförande av direktivändringarna kommer därmed i flera fall innebära att bestämmelser som i dag finns i till exempel ISA kommer att sättas ned i svensk lag eller annan författning. En oundviklig konsekvens av detta är att det i dessa fall blir en dubbelreglering på så sätt att samma bestämmelse kommer att finnas såväl i lag eller annan författning som i den revisionsstandard etc. varifrån direktivbestämmelsen är hämtad.

I detta sammanhang bör vidare framhållas att det är skillnad mellan myndighetspraxis och myndighetsföreskrifter. Det finns inget hinder mot att, om det bedöms lämpligt, genomföra en direktivbestämmelse genom till exempel föreskrifter som Revisorsnämnden utfärdar (jfr bemyndigandena i 41 § revisorslagen och 29 § förordningen om revisorer). Utredningen föreslår i några fall att införlivandet ska göras på detta sätt. Valet av regleringsnivå (lag, förordning eller myndighetsföreskrifter) har styrts av respektive direktivbestämmelses innehåll och karaktär samt av på vilken nivå den aktuella frågan för närvarande är reglerad enligt gällande rätt.

I de fall direktivbestämmelserna enligt utredningens mening bör införlivas genom bestämmelser i lag, i förordningen om revisorer eller i förordningen med instruktion för Revisorsnämnden lämnas konkreta författningsförslag till hur bestämmelserna bör utformas. När det gäller förordningsbestämmelser i övrigt anges däremot endast att den aktuella frågan bör regleras i förordning.

Bestämmelser om revisorer och revision finns som nämnts både i revisorslagen och i den associationsrättsliga lagstiftningen. Utredningen har i möjligaste mån försökt följa den uppdelning mellan dessa lagar som gäller i dag. Nya bestämmelser som riktar sig till Revisorsnämnden eller som handlar om sådant som dokumentationskrav, revisorers opartiskhet och självständighet samt andra liknande skyldigheter för revisorer har därmed placerats i revisorslagen. Bestämmelser som mer tar sikte på innehållet i själva revisionen har placerats i den associationsrättsliga lagstiftningen.

Slutligen kan nämnas att direktivet innehåller bestämmelser som inte riktar sig till medlemsstaterna utan har andra adressater. Framför allt handlar det om bestämmelser som riktar sig till kommissionen och som till exempel ger kommissionen rätt att anta delegerade akter (se artiklarna 48 och 48a i revisorsdirektivet). De ändringar

som genomförts i dessa bestämmelser kräver av naturliga skäl inga genomförandeåtgärder i svensk rätt. De behandlas därför inte vidare i betänkandet.

4.2.2 Revisorsförordningen

En EU-förordning får som utgångspunkt inte inkorporeras eller transformeras till nationell rätt och medlemsstaterna får inte utfärda bestämmelser i sådana frågor som regleras i förordningen. För att få en bild av vad som gäller på ett område som delvis är reglerat i en EU-förordning måste man läsa den svenska författningen och förordningen sida vid sida. Det förekommer dock att förordningar, liksom EU-direktiv, ställer krav på genomförande. I revisorsförordningen finns ett antal sådana bestämmelser. I dessa fall måste medlemsstaterna, på motsvarande sätt som gäller för direktiv, vidta genomförandeåtgärder för att förordningen ska ges full tillämplighet. Revisorsförordningen öppnar vidare i flera avseenden möjlighet för medlemsstaterna att införa undantag från, eller tilläggskrav till, förordningsbestämmelserna. Om dessa möjligheter ska utnyttjas krävs att bestämmelser om detta införs i svensk författningstext.

Även i de fall då revisorsförordningen är direkt tillämplig, och alltså inte ska genomföras i svensk rätt, kan det vidare krävas att den gällande svenska regleringen anpassas till förordningen. Flera av bestämmelserna i revisorsförordningen fanns tidigare i revisorsdirektivet och har därmed genomförts i svensk rätt. När bestämmelserna nu har flyttats till revisorsförordningen måste särskilt övervägas om de svenska bestämmelser som genomfört direktivbestämmelserna kan finnas kvar eller om de, till följd av att området numera uteslutande regleras av förordningen, ska upphävas.

4.2.3 Tolkningsanvisningar i förarbetena

Ytterst är det EU-domstolen som fastställer innebörden av unionsrätten. Det kan vidare ofta vara svårt att utifrån EU-bestämmelsernas ordalydelse och systematik etc., eller från ett direktivs eller en förordnings ingress, dra några säkra slutsatser om hur en viss EU-rättslig bestämmelse ska tolkas. Uttalanden om detta i förarbetena

riskerar därför att senare visa sig inte överensstämma med de tolkningar som EU-domstolen gör av de aktuella bestämmelserna.

Det kan i och för sig framstå som otillfredsställande att i svensk författningstext införa bestämmelser – hämtade från EU-rätten – vilkas innebörd framstår som oklar, utan att lämna någon närmare vägledning till dem som ska tillämpa bestämmelserna om hur de bör tolkas. Vad som sagts ovan talar ändå för att man bör vara försiktig med att lämna sådana tolkningsanvisningar i förarbetena. Sådana anvisningar kan, om de senare underkänns av EU-domstolen, ge en vilseledande bild av rättsläget. Utredningen har som huvudregel följt denna princip, vilket bland annat återspeglas i författningskommentarerna till utredningens lagförslag. I stället för att innehålla tolkningsanvisningar av sedvanligt slag hänvisar dessa i i många fall endast till den bakomliggande EU-rättsliga bestämmelse som den svenska bestämmelsen avser att genomföra.

I vissa fall kräver dock genomförandet av unionsreglerna att en tolkning görs av vad som kan anses vara deras rätta innebörd. Även i en del andra fall redovisar utredningen hur den uppfattar att en EU-rättslig bestämmelse vars innebörd framstår som oklar bör förstås. Det ska dock understrykas att det inte är säkert att utredningens tolkningar i dessa avseenden kommer att stå sig om frågan senare prövas av EU-domstolen. Av det skälet stannar utredningen därför oftast vid att påpeka att det finns oklarheter och att redogöra för olika tänkbara tolkningsalternativ.

4.3 Minimireglering och den svenska modellen

Av utredningens direktiv framgår att utredningen ska utgå ifrån och värna den svenska modellen för bolagsstyrning samt beakta näringslivets självreglering. Förslagen ska utformas så att företagens administrativa börda inte ökar mer än nödvändigt. Om möjligt ska mer ingripande eller strängare bestämmelser än vad EU-reglerna kräver undvikas. När det gäller revision av finansiella företag kan det dock enligt utredningens direktiv i vissa fall finnas skäl till strängare regler än vad EU-rätten kräver, även om detta leder till en ökad administrativ börda.

Bolagsstyrningen i svenska börsbolag regleras av en kombination av lagstiftning, självreglering och praxis. ABL innehåller de grund-

läggande reglerna, vilka kompletteras av självreglering främst i form av svensk kod för bolagsstyrning och det regelverk för emittenter som gäller på den reglerade marknad på vilken bolagets aktier är upptagna till handel.

Koden förvaltas av Kollegiet för svensk bolagsstyrning. Kollegiet inrättades 2005 med det övergripande uppdraget att främja god bolagsstyrning i svenska börsnoterade bolag. Kollegiet ingår som ett av tre sakorgan i Föreningen för god sed på värdepappersmarknaden, bildad av ett antal näringslivsorganisationer för att skapa en samlad struktur för näringslivets självreglering inom detta område. Övriga sakorgan är Aktiemarknadsnämnden och Rådet för finansiell rapportering.

Koden anger ett högre krav än ABL:s minimikrav för vad som i allmänhet kan anses utgöra god bolagsstyrning, men genom den så kallade följd eller förklara-principen har bolagen möjlighet att avvika från enskilda regler i koden om avvikelsen förklaras och bolaget anger den lösning som valts i stället. Inom ramen för Aktiemarknadsnämndens uppgift att genom uttalanden ange vad som utgör god sed på den svenska aktiemarknaden, kan nämnden på begäran lämna tolkningsbesked avseende reglerna i koden. Börsbolagen är enligt börsernas regelverk för emittenter skyldiga att följa god sed på aktiemarknaden, vilket inkluderar koden och Aktiemarknadsnämndens uttalanden.

En utgångspunkt för utredningens arbete har varit att med bibehållande av den svenska modellen – om möjligt – undvika att införa strängare regler än vad unionsreglerna kräver. Om strängare regler föreslås ska det således finnas särskilda skäl som motiverar detta.

5 Tillämpningsområde, definitioner och terminologi

5.1 Inledning

I avsnittet behandlas revisorsdirektivets och revisorsförordningens tillämpningsområde samt de definitioner som finns i direktivet. Vidare berörs vissa andra terminologiska frågor. De bestämmelser som behandlas finns i artiklarna 1 och 2 i direktivet och i artiklarna 1–3 i förordningen.

Avsnittet är upplagt på så sätt att först behandlas frågan om vilka företag som omfattas av EU-rättens bestämmelser om revision och sedan frågan om bestämmelsernas geografiska tillämpningsområde. Därefter behandlas den centrala definitionen av vad som utgör företag av allmänt intresse. Slutligen berörs vissa andra definitioner samt terminologiska frågor i övrigt.

5.2 Vilka företag omfattas av EU-rättens bestämmelser om revision?

Förslag: I revisorslagen och i den associationsrättsliga lagstiftningen införs hänvisningar till att bestämmelser om revision av företag av allmänt intresse finns även i revisorsförordningen.

Bedömning: Bestämmelserna om revision i ABL, sparbankslagen, lagen om medlemsbanker och revisionslagen bör anpassas till de nya och ändrade bestämmelser som genom ändringsdirektivet har införts i revisorsdirektivet samt, när så är påkallat, till revisorsförordningen.

När det gäller lagen om ekonomiska föreningar bör anpassningen genomföras på så sätt att det tillses att revision av eko-

nomiska föreningar som är företag av allmänt intresse görs enligt bestämmelser som anpassats till unionsrätten. Det bör vidare för varje enskild bestämmelse göras en bedömning av om den EU-anpassade bestämmelsen ska vara tillämplig även för övriga ekonomiska föreningar eller om den ska gälla endast vid revision av företag av allmänt intresse.

Någon anpassning bör inte göras när det gäller bestämmelserna om revision i stiftelselagen.

Författningstext som berörs av förslagen: 1 § revisorslagen, 9 kap. 49 § ABL, 8 kap. 19 § lagen om ekonomiska föreningar, 4 a kap. 24 § sparbankslagen och 7 a kap. 24 § lagen om medlemsbanker.

5.2.1 EU-rätt före ändringar

Enligt artikel 1 i revisorsdirektivet fastställer direktivet regler för lagstadgad revision av årsbokslut och koncernredovisning.¹ Med lagstadgad revision avses enligt artikel 2 led 1 i direktivet revision av årsbokslut och koncernredovisning i den mån det föreskrivs i gemenskapsrätten. Revisorsdirektivet innehåller i sig inga föreskrifter om i vilka fall det krävs att ett företags räkenskaper ska bli föremål för revision, utan dessa föreskrifter finns i andra EU-rättsakter.

5.2.2 Gällande svensk rätt

Generella bestämmelser om revisorer och revision finns i revisorslagen. Revisorslagen kompletteras av bestämmelser i bland annat förordningen om revisorer och förordningen med instruktion för Revisorsnämnden. Bestämmelser om revision finns vidare även i den associationsrättsliga lagstiftningen och i revisionslagen. Dessa bestämmelser gäller vid revision av de företagsformer som omfattas av respektive lag.

¹ I artikel 1 användes tidigare termen "sammanställd redovisning" i stället för "koncernredovisning". Genom rättelse har dock uttrycket sammanställd redovisning i revisorsdirektivet genomgående ersatts med koncernredovisning. I betänkandet används därför konsekvent uttrycket koncernredovisning (se närmare avsnitt 5.5.6 nedan om terminologi).

När revisorsdirektivet genomfördes i svensk rätt anpassades bestämmelserna i revisorslagen och i de till lagen hörande kompletterande förordningarna till direktivet. En anpassning gjordes också av bestämmelserna i revisionslagen och i samtliga associationsrättsliga lagar som då innehöll bestämmelser om revision. Av förarbetena² framgår inte om lagstiftaren ansåg att EU-rätten krävde att alla dessa lagar utformades i enlighet med direktivet eller om detta gjordes ändå, till exempel för att uppnå en enhetlig reglering.

5.2.3 Ändringsdirektivet

Revisorsdirektivets tillämpningsområde enligt artikel 1 i direktivet har inte ändrats genom ändringsdirektivet. Liksom tidigare omfattar revisorsdirektivet således lagstadgad revision av årsbokslut och koncernredovisning.³ Däremot har genom artikel 1.1 i ändringsdirektivet definitionen av vad som avses med lagstadgad revision i artikel 2 led 1 i revisorsdirektivet ändrats. Där anges nu att med lagstadgad revision avses revision av årsredovisning eller årsbokslut och koncernredovisning, i den mån den

- a) föreskrivs i unionsrätt,
- b) föreskrivs i nationell rätt för små företag,
- c) utförs frivilligt på begäran av små företag, som uppfyller nationella rättsliga krav som är likvärdiga med kraven i fråga om revision enligt led b, när sådan revision i nationell lagstiftning definieras som lagstadgad revision.

Med små företag avses enligt en ny bestämmelse i artikel 2 led 18 i revisorsdirektivet sådana företag som avses i artiklarna 1.1 och 3.2 i direktiv 2013/34/EU (redovisningsdirektivet).

² SOU 2007:56 och prop. 2008/09:135.

³ Genom ändringsdirektivet har i artikel 1 andra stycket lagts till en ny bestämmelse om att artikel 29 i direktivet inte ska tillämpas på lagstadgad revision av företag av allmänt intresse, om inte annat anges i revisorsförordningen. I artikel 29 i revisorsdirektivet finns bestämmelser om kvalitetskontroll. Undantaget i artikel 1 andra stycket revisorsdirektivet innebär att kvalitetskontroll av revisorer med uppdrag i företag av allmänt intresse som utgångspunkt i stället ska ske enligt artikel 26 i revisorsförordningen. Dessa bestämmelser behandlas närmare i avsnitt 9.4.

Liksom tidigare gäller således enligt artikel 2 led 1 a att revisorsdirektivet är tillämpligt för sådan revision som föreskrivs i unionsrätten. I den delen fastställs direktivets tillämpningsområde alltså genom de bestämmelser om revisionsplikt som finns i andra EU-rättsakter. I artikel 34 i redovisningsdirektivet föreskrivs revisionsplikt för företag av allmänt intresse samt medelstora och stora företag. Redovisningsdirektivet ersätter de tidigare fjärde och sjunde bolagsrättsliga direktiven⁴ och gäller enligt artikel 1.1 för de företagsformer som förtecknas i bilagorna I och II. För Sveriges del är detta aktiebolag samt handels- och kommanditbolag. När det gäller handels- och kommanditbolag omfattas dock enligt artikel 1.1 led b i redovisningsdirektivet endast sådana bolag där samtliga obegränsat ansvariga delägare är aktiebolag eller andra företag med begränsat ansvar.

Bestämmelserna i redovisningsdirektivet innebär således att revisionsplikt föreligger för sådana aktiebolag, samt handels- och kommanditbolag där samtliga obegränsat ansvariga ägare är företag med begränsat ansvar, som utgör företag av allmänt intresse, medelstora eller stora företag. Definitioner av de sistnämnda begreppen finns i redovisningsdirektivet artiklarna 2.1 (företag av allmänt intresse), 3.3 (medelstora företag) och 3.4 (stora företag). Definitionen av företag av allmänt intresse överensstämmer med motsvarande definition i revisorsdirektivet och behandlas närmare i avsnitt 5.4 nedan. Definitionerna av medelstora och stora företag anknyter till storleken på företagens balansomslutning och nettoomsättning samt till antalet anställda.

Bestämmelser om revisionsplikt finns vidare även i bankredovisningsdirektivet⁵ och försäkringsredovisningsdirektivet⁶. Dessa direktiv har inte upphävts genom redovisningsdirektivet. I bank- och försäkringsredovisningsdirektiven finns i artikel 1 i respektive direktiv hänvisningar till bestämmelser om revisionsplikt i de fjärde och sjunde bolagsrättsliga direktiven. Av artikel 52 i redovisningsdirektivet följer att hänvisningar till de aktuella artiklarna i de upphävda direktiven ska tolkas som hänvisningar till artikel 34 i redovisningsdirektivet. Detta innebär att EU-rätten

⁴ Direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG.

⁵ Direktiv 86/635/EEG.

⁶ Direktiv 91/674/EEG.

föreskriver revisionsplikt även för de företag som omfattas av bank- och försäkringsredovisningsdirektiven.

Bankredovisningsdirektivet är enligt artikel 2.1 tillämpligt på kreditinstitut som avses i direktiv 2013/36/EU (kapitaltäckningsdirektivet)⁷ och som utgör bolag eller annat företag enligt definitionen i artikel 54 andra stycket i EUF-fördraget⁸. Artikel 3.1.1 i kapitaltäckningsdirektivet hänvisar i sin tur till artikel 4.1 i förordning (EU) nr 575/2013 (tillsynsförordningen). Där anges att med kreditinstitut avses ett företag vars verksamhet består i att från allmänheten ta emot insättningar eller andra återbetalbara medel och att bevilja krediter för egen räkning. I artikel 54 andra stycket i EUF-fördraget anges att med bolag förstås bolag enligt civil- eller handelslagstiftning, inbegripet kooperativa sammanslutningar samt andra offentligrättsliga eller privaträttsliga juridiska personer, med undantag för sådana som inte drivs i vinstsyfte.

Genom bankredovisningsdirektivet föreskrivs således revisionsplikt för samtliga vinstdrivande företag, oavsett företagsform, vilkas verksamhet består i att från allmänheten ta emot insättningar eller andra återbetalbara medel och att bevilja krediter för egen räkning.

Försäkringsredovisningsdirektivet är enligt artikel 2.1 tillämpligt på försäkringsföretag som omfattas av direktiv 2009/138/EG (Solvens II)⁹ och som utgör bolag eller annat företag enligt definitionen i artikel 54 andra stycket i EUF-fördraget¹⁰. Enligt artikel 2 i Solvens II ska det direktivet tillämpas på företag som är verksamma med direkt liv- och skadeförsäkring samt på återförsäkringsföretag som uteslutande bedriver återförsäkringsverksamhet. Även ömsesidiga försäkringsbolag omfattas av Solvens II.

Genom försäkringsredovisningsdirektivet föreskrivs således revisionsplikt för samtliga vinstdrivande företag, oavsett företagsform,

⁷ Direktiv 2013/36/EU. För definitionen av kreditinstitut hänvisar bankredovisningsdirektivet till direktiv 77/780/EEG. Bestämmelserna i det sistnämnda direktivet togs in i direktiv 2000/12/EG. Direktiv 2000/12/EG upphävdes genom direktiv 2006/48/EG. Direktiv 2006/48/EG har upphävts genom kapitaltäckningsdirektivet.

⁸ Bankredovisningsdirektivet hänvisar till artikel 58 andra stycket i Romfördraget. Artikeln motsvaras av artikel 54 andra stycket i EUF-fördraget.

⁹ Försäkringsredovisningsdirektivet hänvisar till direktiv 73/239/EEG. Solvens II har ersatt det direktivet.

¹⁰ Liksom bankredovisningsdirektivet hänvisar försäkringsredovisningsdirektivet till artikel 58 andra stycket i Romfördraget. Artikeln motsvaras av artikel 54 andra stycket i EUF-fördraget.

som är verksamma med direkt liv- och skadeförsäkring eller är återförsäkringsföretag.

Det finns också bestämmelser om revisionsplikt i öppenhetsdirektivet.¹¹ Artikel 4.4 i det direktivet hänvisar till bestämmelserna om revisionsplikt i det fjärde bolagsrättsliga direktivet. En sådan hänvisning ska i enlighet med vad som anförts ovan tolkas som en hänvisning till artikel 34 i redovisningsdirektivet. Enligt artikel 1.1 i öppenhetsdirektivet gäller det direktivet för emittenter som har gett ut värdepapper vilka redan är upptagna till handel på en reglerad marknad som är belägen eller som bedriver verksamhet i någon medlemsstat. Med emittent avses enligt artikel 2.1 i öppenhetsdirektivet en privaträttslig eller offentligrättslig juridisk person, inklusive en stat, vars värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad, där emittenten i det fall det förekommer depåbevis som motsvarar värdepapper ska anses vara den som emitterat de värdepapper som depåbeviset motsvarar. Med värdepapper avses även till exempel skuldebrev.

Samtliga företag, oavsett företagsform, vars värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad (i det följande benämnda noterade företag) omfattas därmed av revisionsplikt enligt öppenhetsdirektivet.

Som nämnts har tillämpningsområdet för revisorsdirektivet vidare genom ändringsdirektivet utvidgats till att avse även revision av årsredovisning eller årsbokslut och koncernredovisning, i den mån den föreskrivs i nationell rätt för små företag (artikel 2 led 1 b) eller utförs frivilligt på begäran av små företag, som uppfyller nationella rättsliga krav som är likvärdiga med kraven i fråga om revision enligt led b, när sådan revision i nationell lagstiftning definieras som lagstadgad revision (artikel 2 led 1 c). Definitionen av små företag i artikel 2 led 18 i revisorsdirektivet hänvisar till artiklarna 1.1 och 3.2 i redovisningsdirektivet. Som nämnts gäller det direktivet endast för aktiebolag samt vissa handels- och kommanditbolag. Med små företag avses enligt artikel 3.2 i redovisningsdirektivet företag som på balansdagen inte överskrider två av tre gränsvärden (balansomslutning om fyra miljoner euro, nettoomsättning om åtta miljoner euro och högst femtio genomsnittligt antal anställda under räkenskapsåret).

¹¹ Direktiv 2004/109/EG.

5.2.4 Revisorsförordningen

I artikel 1 i revisorsförordningen anges att det i förordningen fastställs regler för lagstadgad revision av årsredovisning eller årsbokslut och koncernredovisning för företag av allmänt intresse, regler om organisation och val av lagstadgade revisorer och revisionsföretag av företag av allmänt intresse för att främja deras opartiskhet och självständighet och undvika intressekonflikter samt regler för övervakning av att lagstadgade revisorer och revisionsföretag uppfyller dessa krav. Enligt artikel 2.1 är förordningen tillämplig dels på lagstadgade revisorer och revisionsföretag som utför lagstadgad revision av företag av allmänt intresse, dels på företag av allmänt intresse. Av artikel 3 framgår att de definitioner som fastställs i artikel 2 i revisorsdirektivet ska gälla även vid tillämpningen förordningen.

Definitionen av lagstadgad revision i revisorsdirektivet är således styrande även när det gäller tillämpningsområdet för revisorsförordningen. Förordningen gäller dock bara för sådan revision som avser företag av allmänt intresse. Vad som avses med detta behandlas närmare i avsnitt 5.4 nedan.

I detta sammanhang bör vidare framhållas att huvuddelen av bestämmelserna i revisorsdirektivet, även efter genomförda ändringar, också gäller vid lagstadgad revision av företag av allmänt intresse. I artikel 2.2 i revisorsförordningen anges särskilt att förordningen inte ska påverka tillämpningen av revisorsdirektivet.

Enligt artikel 2.3 i revisorsförordningen får medlemsstaterna – under förutsättning att den princip om opartiskhet och självständighet som fastställs i revisorsdirektivet efterlevs av den lagstadgade revisor som utför den lagstadgade revisionen av en av sina medlemmar och av personer som har möjlighet att påverka den lagstadgade revisionen – besluta att förordningen eller vissa bestämmelser i denna inte ska gälla för lagstadgad revision av vissa företag. De företag som kan undantas är

- kooperativ enligt artikel 2.14 i revisorsdirektivet,
- sparbanker eller liknande företag enligt artikel 45 i direktiv 86/635/EEG, och

- dotterföretag eller rättslig efterträdare till ett kooperativ, en sparbank eller liknande företag som avses i artikel 45 i direktiv 86/635/EEG.

I artikel 2.4 anges att om ett kooperativ, en sparbank eller ett liknande företag, eller ett dotterföretag eller en rättslig efterträdare till ett kooperativ, en sparbank eller ett liknande företag enligt nationell rätt är skyldiga eller tillåts att vara medlem av ett icke-vinstdrivande revisionsföretag skulle en objektiv, omdömesgill och insatt part inte dra slutsatsen att det medlemsbaserade förhållandet äventyrar den lagstadgade revisorns opartiskhet och självständighet under förutsättning att, när ett sådant revisionsföretag utför en lagstadgad revision av en av sina medlemmar, principerna om opartiskhet och självständighet tillämpas på de lagstadgade revisorer som utför revisionen och på de personer som har en ställning där de kan påverka den lagstadgade revisionen.

Medlemsstaten ska enligt artikel 2.5 informera kommissionen och den kommitté för europeiska tillsynsorgan för revisorer (Committee of European Auditing Oversight Bodies, CEAOB) som avses i artikel 30 om de undantagsfall då revisorsförordningen eller vissa bestämmelser i den inte är tillämpliga.

5.2.5 Överväganden

Allmänt

Revisorsdirektivet är således tillämpligt på sådan revision där revisionsplikten följer av unionsrätten samt på sådan revision av små företag där medlemsstaten har valt att föreskriva revisionsplikt eller som utförs frivilligt på begäran av små företag. Revisorsförordningens tillämpningsområde avgränsas på samma sätt, men med den ytterligare begränsningen att den gäller endast vid revision av företag av allmänt intresse. Revisorsförordningens bestämmelser gäller vid sidan av de bestämmelser om revision som föreskrivs i nationell rätt. Förordningen gäller direkt och ska, med några undantag, inte införlivas i svensk rätt. Av tydlighetsskäl bör dock en upplysning om att bestämmelser om revision av företag av allmänt intresse finns även i revisorsförordningen införas i revisorslagen och i relevant associationsrättslig lagstiftning.

En generell fråga vid införlivandet av de nya och ändrade unionsbestämmelserna är vidare vilka svenska associationsformer som omfattas av det EU-rättsliga regelverket om revision och vilka associationsrättsliga lagar som därmed måste anpassas till detta regelverk. I det följande redovisas utredningens ställningstaganden när det gäller denna fråga. Avslutningsvis berörs även undantagsbestämmelsen i revisorsförordningen för kooperativ och sparbanker med flera.

Aktiebolag

Aktiebolag omfattas av redovisningsdirektivet. Detta gäller oavsett bolagets storlek. För aktiebolag som utgör företag av allmänt intresse, medelstora eller stora företag föreskriver redovisningsdirektivet vidare en obligatorisk revisionsplikt. Bestämmelserna om revision av sådana bolag måste därmed utformas i enlighet med revisorsdirektivet och, när aktiebolaget är ett företag av allmänt intresse, med beaktande av revisorsförordningen. För aktiebolag som omfattas av definitionen av små företag föreligger ingen obligatorisk revisionsplikt. I den mån Sverige föreskriver att även aktiebolag som är små företag ska revideras, eller revisionen utförs frivilligt av bolaget, följer dock av artikel 2 led 1 b och c i revisorsdirektivet att bestämmelserna om revisionen även då måste utformas i enlighet med revisorsdirektivet.

För aktiebolag finns bestämmelser om revision i ABL. Som huvudregel gäller enligt 9 kap. 1 § ABL att alla aktiebolag ska ha minst en revisor, dvs. de är underkastade revisionsplikt. Bolag som uppfyller vissa kriterier har dock rätt att i bolagsordningen ange att bolaget inte ska ha någon revisor. För bolag som inte utnyttjar denna möjlighet gäller samma bestämmelser om revision som för bolag där revisionsplikten är obligatorisk.

Bestämmelserna om revision i ABL måste därmed anpassas till de ändringar som genomförts i revisorsdirektivet. I den mån bestämmelserna i revisorsförordningen kräver genomförandeåtgärder eller annars aktualiserar nationella författningsändringar måste dessa vidare genomföras i ABL.

För vissa aktiebolag finns vidare bestämmelser om revision även i andra lagar. För bankaktiebolag finns sådana bestämmelser i 10 kap. lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse och för

försäkringsaktiebolag i 11 kap. försäkringsrörelselagen (2010:2043). Enligt båda dessa lagar gäller dock i första hand bestämmelserna i ABL även för bank- och försäkringsaktiebolag och det är endast när det ansetts finnas behov av särregler just för dessa bolag som föreskrifter om detta tagits in i de särskilda rörelselagarna.¹²

De nya EU-reglerna innebär att det kommer att införas ett antal nya bestämmelser i svensk lagstiftning som specifikt rör företag av allmänt intresse. Som utvecklas närmare i avsnitt 5.4 nedan innefattas i begreppet företag av allmänt intresse bland annat företag som har tillstånd att bedriva rörelse enligt de nämnda rörelselagarna. Utredningen har övervägt om de nya bestämmelser som ska gälla vid revision av företag av allmänt intresse därför bör föras in även i dessa lagar. Eftersom företag av allmänt intresse innefattar även andra bolag kan de nya regler som ska gälla för denna bolagskategori dock enligt utredningens mening inte anses vara särregler just för bank- och försäkringsaktiebolag. Utredningen har därför stannat vid att hålla regleringen i ABL. Det kommer därmed i ABL att finnas dels bestämmelser som gäller för alla aktiebolag, dels bestämmelser som gäller endast för sådana aktiebolag som är företag av allmänt intresse. Eftersom bank- och försäkringsaktiebolag tillhör den sistnämnda kategorin så kommer de, genom de hänvisningar till ABL som följer av 10 kap. 1 § lagen om bank- och finansieringsrörelse respektive 11 kap. 1 § försäkringsrörelselagen, att omfattas även av de sistnämnda bestämmelserna.

Handels- och kommanditbolag

Även handels- och kommanditbolag omfattas av redovisningsdirektivet, under förutsättning att samtliga obegränsat ansvariga delägare är aktiebolag eller andra företag med begränsat ansvar. För sådana handels- och kommanditbolag som utgör företag av allmänt intresse, medelstora eller stora företag föreskriver redovisningsdirektivet därmed, på samma sätt som för aktiebolag, en obligatorisk revisionsplikt. Bestämmelserna om sådan revision måste därmed utformas i enlighet med unionsrätten. Liksom för aktiebolag

¹² Se 10 kap. 1 § lagen om bank- och finansieringsrörelse och 11 kap. 1 § försäkringsrörelselagen, samt jfr även prop. 1997/98:166 s. 54.

gäller vidare att i den mån Sverige föreskriver att även handels- eller kommanditbolag som är små företag ska revideras, eller revisionen utförs frivilligt av bolaget, så måste bestämmelserna om revisionen även då vara förenliga med unionsrätten.

Enligt 2 § andra stycket revisionslagen gäller den lagen vid revision av handelsbolag i vilka en eller flera juridiska personer är delägare om bolaget uppfyller vissa närmare angivna storlekskriterier. Även revisionslagen måste således anpassas till de ändringar som genomförts i det EU-rättsliga regelverket om revision.

Ekonomiska föreningar

Ekonomiska föreningar omfattas inte av redovisningsdirektivet. Som framgått av genomgången av EU-rätten ovan finns dock bestämmelser om revisionsplikt även i andra direktiv. För kreditföretag, försäkringsföretag samt företag vars värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad gäller att de omfattas av revisionsplikt oavsett företagsform. Sådana företag som drivs i form av ekonomiska föreningar ska alltså revideras enligt bestämmelser som utformats i enlighet med EU-rätten.

När det gäller kreditföretag kan ett sådant drivas i form av en medlemsbank, vilket är en ekonomisk förening. Bestämmelser om medlemsbanker, inklusive bestämmelser om revision av sådana banker, finns i lagen om medlemsbanker. Bestämmelserna om revision i den lagen måste således anpassas till ändringarna i unionsrätten.

När det gäller försäkringsföretag kan dessa drivas bland annat som ömsesidiga försäkringsbolag och försäkringsföreningar. Revision av dessa företag ska, enligt 12 kap. 42 § och 13 kap. 2 § försäkringsrörelselagen, med vissa i lagen angivna undantag göras i enlighet med bestämmelserna i lagen om ekonomiska föreningar. Även dessa bestämmelser måste således anpassas till de ändringar som genomförts i unionsrätten. För ekonomiska föreningar vars värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad gäller på motsvarande sätt att de ska revideras enligt bestämmelser som utformats i enlighet med de krav som EU-rätten ställer. Också av det skälet fordras att bestämmelserna om revision i lagen om ekonomiska föreningar anpassas till ändringarna i unionsrätten.

Som framgått omfattas dock inte revision av andra ekonomiska föreningar än de ovan nämnda av det EU-rättsliga regelverket. Det finns således ingenting som hindrar att Sverige för ekonomiska föreningar i allmänhet föreskriver regler om revision som avviker från de krav som EU-rätten ställer. Som nämnts ovan gjordes när revisorsdirektivet införlivades i svensk rätt anpassningar i samtliga associationsrättsliga lagar som innehöll bestämmelser om revision, dvs. bland annat i lagen om ekonomiska föreningar. Anpassningarna i lagen om ekonomiska föreningar gjordes generellt, dvs. även med avseende på sådan revision som inte omfattas av unionsrätten.

Däremot har lagstiftaren i ett annat sammanhang valt att hålla de ekonomiska föreningarna utanför de regeländringar angående revision som genomförts till följd av ändringar i EU-rätten. Så skedde vid införlivandet av bestämmelserna i det fjärde bolagsrättsliga direktivet om revisionsberättelsens utformning.¹³ Det konstaterades då att Sverige inte var skyldigt att göra motsvarande ändringar i bestämmelserna om revision av ekonomiska föreningar. Det anfördes vidare att ekonomiska föreningar ofta inte har den relativt komplicerade redovisning som direktivbestämmelserna är utformade för och att många revisorer i ekonomiska föreningar inte är auktoriserade eller godkända revisorer. Av dessa skäl anpassades inte bestämmelserna om revisionsberättelsens utformning i lagen om ekonomiska föreningar till EU-rätten.

Frågan är då vilken väg som bör väljas när det gäller anpassningen av bestämmelserna om revision i lagen om ekonomiska föreningar till de nya och ändrade unionsregler som nu ska genomföras. Önskemålet att uppnå enhetliga regler för all lagstadgad revision, oavsett i vilken företagsform verksamheten bedrivs, talar för att lagen om ekonomiska föreningar generellt borde anpassas till EU-rätten. Mot detta talar dock det som anfördes vid genomförandet av de nya EU-bestämmelserna om revisionsberättelsens utformning, dvs. att det är vanligt med lekmannarevisorer i ekonomiska föreningar och att unionsbestämmelserna inte är anpassade efter de förhållanden som råder i många sådana föreningar. Utredningens bedömning är att en generell anpassning av bestämmelserna om revision i lagen om ekonomiska föreningar kräver övervägan-

¹³ Prop. 2003/04:157 s. 27.

den som det inte finns utrymme för att göra i detta sammanhang. Någon sådan anpassning föreslås därför inte.

Som framgått krävs dock att revision av ekonomiska föreningar som är företag av allmänt intresse görs enligt bestämmelser som anpassats till unionsrätten. De lagändringar som på grund av ändringsdirektivet och revisorsförordningen ska göras i den associationsrättsliga lagstiftningen måste därmed genomföras även i lagen om ekonomiska föreningar. Som utgångspunkt bör då föreskrivas att de nya och ändrade bestämmelserna gäller endast vid revision av sådana ekonomiska föreningar som är företag av allmänt intresse. I vissa fall, när det gäller bestämmelser om vissa formkrav och liknande, bör det dock enligt utredningens mening vara möjligt att utan problem tillämpa de nya och ändrade bestämmelserna även vid revisioner av enklare slag. I dessa fall bör bestämmelserna därför göras generellt tillämpliga vid all revision.

Vidare måste, utöver de ändringar som de nya och ändrade unionsreglerna påkallar, även vissa andra ändringar göras i lagen om ekonomiska föreningar för att denna ska bli förenlig med unionsrätten. Som framgått är de nu gällande bestämmelserna om revisionsberättelsens utformning inte anpassade till unionsrätten. En sådan anpassning måste därmed göras, se närmare avsnitt 8.4.5. Även bestämmelserna om de kompetenskrav som ställs på revisorn måste ändras, se avsnitt 6.2.4.

Stiftelser

Inte heller stiftelser omfattas av redovisningsdirektivet. På samma sätt som konstaterats ovan angående ekonomiska föreningar gäller dock att om ett kreditföretag, ett försäkringsföretag eller ett företag vars värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad drivs i form av en stiftelse så ska denna stiftelse revideras enligt bestämmelser som utformats i enlighet med EU-rätten.

Kreditföretag kan drivas i form av sparbanker. En sparbank saknar ägare. Den ska enligt 2 kap. 1 § sparbankslagen (1987:619) bildas av minst 20 stiftare. Bestämmelser om revision av sparbanker finns i sparbankslagen. Dessa bestämmelser måste således anpassas till ändringarna i unionsrätten.

För stiftelser i övrigt finns bestämmelser om revision i stiftelselagen (1994:1220). Vid genomförandet av revisorsdirektivet gjordes vissa anpassningar av bestämmelserna även i den lagen. De bestämmelser i direktivet som genomfördes endast med avseende på företag vars värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad infördes dock inte i den lagen. På motsvarande sätt som när det gäller ekonomiska föreningar har lagstiftaren vidare valt att inte anpassa bestämmelserna om revisionsberättelsens utformning i stiftelselagen till unionsrätten.

Enligt utredningens bedömning finns inga stiftelser som omfattas av stiftelselagen där det i dag krävs att revision sker enligt unionsrättens bestämmelser. Utredningen anser vidare att det saknas anledning att utsträcka de nya krav på revisionen som unionsrätten nu ställer till att omfatta även stiftelser. Utredningen föreslår därför inga förändringar av bestämmelserna om revision i stiftelselagen.

Undantag för kooperativ och sparbanker med flera

Bestämmelserna om möjlighet att föreskriva undantag för vissa kooperativ med flera införs genom revisorsförordningen. Bestämmelserna är nya och saknar motsvarighet i revisorsdirektivets tidigare lydelse. Bakgrunden till bestämmelserna framgår av punkt 6 i ingressen till revisorsförordningen. Där anges att i vissa medlemsstater kännetecknas den lagstadgade revisionen av kooperativ och sparbanker av ett system som inte möjliggör för dem att fritt välja lagstadgad revisor eller lagstadgat revisionsföretag. Den revisionsförening som kooperativet eller sparbanken är medlem i är enligt lag skyldig att genomföra den lagstadgade revisionen. Sådana revisionsföreningar verkar utan vinstsyfte och inte utifrån några kommersiella intressen, vilket följer av deras juridiska form. Föreningarnas organisatoriska enheter är heller inte knutna till något gemensamt ekonomiskt intresse som skulle kunna äventyra deras opartiskhet och självständighet.

Svensk rätt innehåller inga bestämmelser om revisionsföreningar. Det saknas därmed anledning för Sverige att utnyttja möjligheten att föreskriva undantag från revisorsförordningen eller vissa bestämmelser i förordningen på sätt som anges i artikel 2.3.

5.3 Bestämmelsernas geografiska tillämpningsområde

Bedömning: När det i de bestämmelser som föreslås i betänkandet är aktuellt att avgränsa bestämmelsernas geografiska tillämpningsområde bör stater inom EES jämföras med EU:s medlemsstater. Däremot bör Schweiz behandlas som ett tredjeland vid genomförandet av direktivbestämmelserna.

5.3.1 EU-rätt före ändringar

Revisorsdirektivet gäller samtliga medlemsstater i EU. Direktivet är också i enlighet med artikel 77 i EES-avtalet tillämpligt i förhållande till Island, Liechtenstein och Norge. Enligt ett bilateralt avtal mellan EU och Schweiz om fri rörlighet för personer likställs medborgare och företagare från Schweiz i vissa avseenden med medborgare och företag i stater inom EES.¹⁴ Detta innebär dock inte att revisorsdirektivets bestämmelser i sig är tillämpliga i förhållande till Schweiz.¹⁵ Schweiz betraktas således som ett tredjeland enligt direktivet.

5.3.2 Gällande svensk rätt

I de bestämmelser som införlivar revisorsdirektivet i svensk rätt behandlas EES-länder genomgående på samma sätt som medlemsstater i EU. I flera avseenden jämföras vidare även Schweiz med EES-länderna i den gällande regleringen. Detta gäller bland annat kravet på godkända och auktoriserade revisorers bosättning (4 § revisorslagen), möjligheten för utländska revisorer att auktoriseras i Sverige (5 § revisorslagen) och möjligheten för Revisorsnämnden att lämna ut uppgifter till behöriga myndigheter i andra stater (27 b § revisorslagen).

¹⁴ Avtal mellan Europeiska gemenskapen och dess medlemsstater, å ena sidan, och Schweiziska edsförbundet, å andra sidan om fri rörlighet för personer. Se även prop. 2000/02:55 s. 78 f och 93 f.

¹⁵ Prop. 2008/09:135 s. 60 och SOU 2007:56 s. 95.

5.3.3 Ändringsdirektivet

Revisorsdirektivets geografiska tillämpningsområde har inte ändrats genom ändringsdirektivet. Revisorsdirektivet riktar sig alltså till samtliga medlemsstater i EU. Det har ännu inte fattats något formellt beslut om att ändringsdirektivet ska omfattas av EES-avtalet men enligt tillgänglig information är avsikten att så ska vara fallet.

5.3.4 Revisorsförordningen

Revisorsförordningen har samma geografiska tillämpningsområde som revisorsdirektivet. Liksom revisorsdirektivet riktar sig förordningen till samtliga medlemsstater i EU. Det kan vidare förväntas att beslut kommer att fattas om att förordningen ska omfattas av EES-avtalet.

5.3.5 Överväganden

Ändringsdirektivet och revisorsförordningen riktar sig till samtliga medlemsstater i EU. Avsikten är vidare att beslut ska fattas om att direktivet och förordningen ska omfattas av EES-avtalet och de kommer då att bli tillämpliga även i förhållande till Island, Liechtenstein och Norge. När det i de bestämmelser som föreslås i betänkandet är aktuellt att avgränsa bestämmelsernas geografiska tillämpningsområde bör stater inom EES således jämföras med EU:s medlemsstater. Däremot bör Schweiz behandlas som ett tredjeland vid genomförandet av direktivbestämmelserna.

5.4 Företag av allmänt intresse

Förslag: En definition av företag av allmänt intresse tas in i revisorslagen där det anges att med sådant företag avses

1. företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad,
2. företag som har tillstånd att bedriva rörelse enligt lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse,

3. värdepappersbolag som har tillstånd enligt 2 kap. 2 § första stycket 2 och 8 lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden, och
4. företag som har tillstånd att bedriva rörelse enligt försäkringsrörelselagen (2010:2043), utom sådana företag som medgetts undantag enligt 1 kap. 19 och 20 §§ i den lagen.

Författningstext som berörs av förslaget: 2 § revisorslagen.

5.4.1 EU-rätt före ändringar

Företag av allmänt intresse definieras enligt artikel 2 led 13 i revisorsdirektivet som företag som omfattas av lagstiftningen i en medlemsstat och vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad i någon medlemsstat enligt artikel 4.1.14 i direktiv 2004/39/EG (MiFID), kreditinstitut enligt definitionen i artikel 1.1 i direktiv 2000/12/EG samt försäkringsföretag enligt artikel 2.1 i direktiv 91/674/EEG. Medlemsstaterna får även utse andra företag till företag av allmänt intresse, till exempel företag som är av betydande allmänt intresse på grund av arten av sin verksamhet, sin storlek eller antalet anställda.

5.4.2 Gällande svensk rätt

Svensk rätt innehåller ingen definition av begreppet företag av allmänt intresse. Vid genomförandet av revisorsdirektivet ansågs inte att begreppet borde definieras i lag.¹⁶ I SOU 2007:56 föreslogs att en definition av begreppet skulle tas in i revisorslagen, men eftersom definitionen användes endast i någon enstaka bestämmelse i utredningens lagförslag som regeringen inte ställde sig bakom ansåg regeringen att en legaldefinition inte borde införas.¹⁷

¹⁶ A. prop. s. 61 f.

¹⁷ Se SOU 2007:56 s. 117 ff. och prop. 2008/09:135 s. 61.

5.4.3 Ändringsdirektivet

Genom artikel 1.2 i ändringsdirektivet införs en ny lydelse av definitionen av företag av allmänt intresse i artikel 2 led 13 i revisorsdirektivet. Den nya lydelsen innebär dock inga större förändringar i sak. Artikeln är nu formulerad på så sätt att med företag av allmänt intresse avses:

- a) företag som omfattas av lagstiftningen i en medlemsstat och vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad i någon medlemsstat enligt artikel 4.1.14 i direktiv 2004/39/EG (MiFID),
- b) kreditinstitut enligt definitionen i artikel 3.1.1 i direktiv 2013/36/EU (kapitaltäckningsdirektivet), med undantag för kreditinstitut som avses i artikel 2 i det direktivet,
- c) försäkringsföretag enligt artikel 2.1 i direktiv 91/674/EEG (försäkringsredovisningsdirektivet), eller
- d) företag som är utsedda av medlemsstaterna till företag av allmänt intresse, till exempel företag som är av betydande allmänt intresse på grund av arten av sin verksamhet, sin storlek eller antalet anställda.

5.4.4 Revisorsförordningen

Revisorsförordningen innehåller ingen egen definition av begreppet företag av allmänt intresse utan hänvisar i artikel 3 till definitionen i revisorsdirektivet. Definitionen av företag av allmänt intresse är dock av särskild betydelse vid tillämpningen av förordningen, eftersom det endast är de företag som faller in under definitionen som omfattas av reglerna i förordningen.

5.4.5 Överväganden

Allmänt

Som nämnts ovan är revisorsförordningen tillämplig endast på revisorer och registrerade revisionsbolag som utför lagstadgad revision av företag av allmänt intresse samt på företag av allmänt intresse.

Också revisorsdirektivet innehåller bestämmelser som enbart riktar sig till företag av allmänt intresse och revisorer som utför revision av sådana företag (se artiklarna 22a, 38 och 39). Vilka företag som omfattas av begreppet företag av allmänt intresse är därmed av stor betydelse.

Nedan redogörs för vilka företag som enligt utredningens bedömning bör omfattas av definitionen av företag av allmänt intresse. Först redovisas bedömningen av vilka företag som faller in under den obligatoriska definitionen i artikel 2 led 13 a–c i revisorsdirektivet (noterade företag, kreditinstitut och försäkringsföretag). Därefter redovisas utredningens överväganden när det gäller om Sverige, på sätt som anges i artikel 2 led 13 d i revisorsdirektivet, bör utse ytterligare företag till företag av allmänt intresse samt om det bör införas en legaldefinition av begreppet i svensk rätt.

Noterade företag

Den första kategorin av företag som faller in under begreppet företag av allmänt intresse är företag som omfattas av lagstiftningen i en medlemsstat och vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad i någon medlemsstat enligt artikel 4.1.14 i MiFID. Den angivna beskrivningen av noterade företag i artikel 2 led 13 a i revisorsdirektivet överensstämmer helt med den tidigare lydelsen av direktivet.

I artikel 4.1.14 i MiFID definieras reglerad marknad som ett multilateralt system som drivs och/eller leds av en marknadsplatsoperatör, vilket sammanför eller möjliggör sammanförandet av flera köp- och säljintressen i finansiella instrument från tredje man – inom systemet och i enlighet med dess icke skönsmässiga regler – så att detta leder till avslut i finansiella instrument upptagna till handel enligt dess regler och/eller system, samt är auktoriserat och är löpande verksamt och drivs i enlighet med bestämmelserna i avdelning III i direktivet. I Sverige finns det två reglerade marknader, NASDAQ OMX och NGM (Nordic Growth Market).

Vid genomförandet av MiFID redogjordes i förarbetena för vad som enligt nämnda direktiv avses med överlåtbara värdepapper.¹⁸

¹⁸ Se prop. 2006/07:115 s. 281 ff.

En definition av överlåtbara värdepapper finns i 1 kap. 4 § 2 lagen om värdepappersmarknaden. Med överlåtbara värdepapper avses värdepapper som kan bli föremål för handel på kapitalmarknaden, bland annat aktier, obligationer och andra skuldförbindelser som warranter och derivat som kan bli föremål för handel på en andrahandsmarknad. Däremot omfattas inte penningmarknadsinstrument och fondandelar av definitionen av överlåtbara värdepapper.

Vid genomförandet av revisorsdirektivet gjordes bedömningen att denna del av definitionen av företag av allmänt intresse omfattar företag vars överlåtbara värdepapper – bland annat aktier, obligationer och andra skuldförbindelser samt warranter och andra derivat – är upptagna till handel på en reglerad marknad.¹⁹ Utredningen ser ingen anledning att nu göra en annan bedömning.

Kreditinstitut

Den andra kategorin av företag som omfattas av definitionen av företag av allmänt intresse är kreditinstitut enligt definitionen i artikel 3.1.1 i kapitaltäckningsdirektivet, med undantag för kreditinstitut som avses i artikel 2 i nämnda direktiv. Artikel 3.1.1 i kapitaltäckningsdirektivet hänvisar i sin tur till artikel 4.1 led 1 i förordning (EU) nr 575/2013 (tillsynsförordningen). Med kreditinstitut avses enligt tillsynsförordningen ett företag vars verksamhet består i att från allmänheten ta emot insättningar eller andra återbetalbara medel och att bevilja krediter för egen räkning.

I revisorsdirektivets tidigare lydelse hänvisades för definitionen av kreditinstitut till artikel 1.1 i direktiv 2000/12/EG. Definitionerna av kreditinstitut i artikel 1.1 i direktiv 2000/12/EG och artikel 4.1 led 1 i tillsynsförordningen överensstämmer delvis. Till skillnad från direktiv 2000/12/EG innehåller definitionen av kreditinstitut i artikel 4.1 led 1 i tillsynsförordningen dock inte någon hänvisning till institut för elektroniska pengar.²⁰ Den tvingande definitionen av de kreditinstitut som ska anses utgöra företag av allmänt intresse har alltså inskränkts genom ändringsdirektivet.

¹⁹ Se prop. 2008/09:135 s. 62 och SOU 2007:56 s. 117 ff.

²⁰ Direktiv 2000/12/EG upphävdes genom direktiv 2006/48/EG. Direktiv 2006/48/EG har i sin tur upphävts genom kapitaltäckningsdirektivet.

I svensk rätt definieras kreditinstitut i 1 kap. 2 § första stycket 3 lagen (2014:968) om särskild tillsyn över kreditinstitut och värdepappersbolag.²¹ Enligt det lagrummet betyder kreditinstitut bank- och kreditmarknadsföretag enligt lagen om bank- och finansieringsrörelse samt Svenska skeppshypotekskassan. Av artikel 2 i kapitaltäckningsdirektivet följer att direktivet inte är tillämpligt på medlemsstaternas centralbanker, postgiroinstitut och, beträffande Sverige, Svenska skeppshypotekskassan. Enligt definitionen av kreditinstitut i artikel 2.13 led b i revisorsdirektivet undantas kreditinstitut som avses i artikel 2 i kapitaltäckningsdirektivet. Svenska skeppshypotekskassan faller således utanför definitionen av kreditinstitut i revisorsdirektivet och omfattas inte av den obligatoriska definitionen av företag av allmänt intresse.

Även värdepappersbolag med tillstånd att ta emot medel på konto anses utgöra kreditinstitut i den mening som avses i EU-rätten.²² Värdepappersbolag utgörs enligt 1 kap. 2 § första stycket 4 lagen om särskild tillsyn över kreditinstitut och värdepappersbolag av ett svenskt aktiebolag som har fått tillstånd att driva värdepappersrörelse enligt lagen om värdepappersmarknaden och som inte är ett bankaktiebolag eller ett kreditmarknadsbolag enligt lagen om bank- och finansieringsrörelse. Ett värdepappersbolag får efter tillstånd av Finansinspektionen som ett led i rörelsen enligt 2 kap. 2 § första stycket 2 respektive 8 lagen om värdepappersmarknaden lämna kunder kredit för att kunden, genom värdepappersbolaget, ska kunna genomföra en transaktion i ett eller flera finansiella instrument, samt ta emot kunders medel på konto för att underlätta värdepappersrörelsen.

Vid genomförandet av revisorsdirektivet gjordes bedömningen att med kreditinstitut i revisorsdirektivets mening avses dels företag som har tillstånd att bedriva rörelse enligt lagen om bank- och finansieringsrörelse, dels värdepappersbolag som har tillstånd enligt 2 kap. 2 § första stycket 2 och 8 lagen om värdepappersmarknaden.²³ Utredningen ser ingen anledning att nu göra en annan bedömning.

²¹ Lagen innehåller bestämmelser som genomför delar av kapitaltäckningsdirektivet.

²² SOU 2007:56 s. 121. Jfr bedömningen i SOU 2014:22. Enligt Redovisningsutredningens förslag ska även värdepappersbolag som inte har tillstånd att ta emot kunders medel anses utgöra kreditinstitut och omfattas av definitionen av företag av allmänt intresse (SOU 2014:22 s. 202 f.).

²³ Se prop. 2008/09:135 s. 62 och SOU 2007:56 s. 120 f.

Institut för elektroniska pengar omfattas inte längre av de tvingande bestämmelserna om vilka företag som ska anses utgöra företag av allmänt intresse. Utredningen återkommer nedan till frågan om sådana institut särskilt bör utses till företag av allmänt intresse.

Försäkringsföretag

Den tredje kategorin av företag som omfattas av definitionen av företag av allmänt intresse är försäkringsföretag enligt artikel 2.1 i försäkringsredovisningsdirektivet. De företag som avses är företag som bedriver direktförsäkringsrörelse i enlighet med EU:s skade- och livförsäkringsdirektiv, med undantag för mindre försäkringsföretag, samt företag som bedriver återförsäkringsrörelse. Försäkringsredovisningsdirektivet har genomförts i svensk rätt genom lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag, ÅRFL. Med försäkringsföretag avses enligt 1 kap. 1 § första stycket ÅRFL försäkringsaktiebolag, ömsesidiga försäkringsbolag och försäkringsföreningar som omfattas av försäkringsrörelselagen. Av tredje stycket samma lagrum följer att undantag får medges för sådana försäkringsföretag som får undantas från försäkringsrörelselagen enligt 1 kap. 19 och 20 §§ i den lagen. Frågor om sådana undantag prövas av Finansinspektionen.

Definitionen av försäkringsföretag har inte ändrats genom ändringsdirektivet. Vid genomförandet av revisorsdirektivet ansågs att företag med tillstånd att bedriva rörelse enligt den då gällande försäkringsrörelselagen (1982:713), med undantag för sådana företag som avsågs i 1 kap. 10 § 1 nämnda lag, samt företag som omfattades av lagen (1972:262) om understödsföreningar och vars verksamhet avsåg tjänstepensionsförsäkring var att anse som försäkringsföretag enligt direktivet.²⁴ 1982 års försäkringsrörelselag har ersatts av 2010 års försäkringsrörelselag. I samband med att den nya försäkringsrörelselagen infördes upphävdes också lagen om understödsföreningar.

Enligt 1 kap. 3 § i den nya försäkringsrörelselagen avses med försäkringsföretag försäkringsaktiebolag, ömsesidigt försäkrings-

²⁴ Se a. prop. s. 63 och a. bet. s. 121 ff.

bolag och försäkringsförening.²⁵ Begreppet understödsförening används inte längre.²⁶ Liksom tidigare gäller enligt 2 kap. 1 § försäkringsrörelselagen att försäkringsrörelse får drivas bara efter tillstånd. Av samma lagrum följer att tillstånd får ges till sådana företag som omfattas av definitionen av försäkringsföretag i 1 kap. 3 §. Till kategorin företag av allmänt intresse bör i enlighet med det anförda hänföras företag som har tillstånd att bedriva rörelse enligt försäkringsrörelselagen.²⁷

Vissa försäkringsföretag undantas som nämnts från definitionen i artikel 2.1 i försäkringsredovisningsdirektivet. De undantagsbestämmelser som finns för vissa försäkringsföretag enligt skadeförsäkringsdirektivet och det konsoliderade livförsäkringsdirektivet har i svensk rätt genomförts genom bestämmelser i 1 kap. 19 och 20 §§ försäkringsrörelselagen.²⁸ Sådana företag får också undantas från ÅRFL (1 kap. 1 § tredje stycket ÅRFL). Undantag medges genom ett dispensförfarande, dvs. undantag beslutas i varje enskilt fall. Frågor om undantag enligt försäkringsrörelselagen och ÅRFL prövas av Finansinspektionen.

Redovisningsutredningen har föreslagit att de företag som medgetts undantag från ÅRFL enligt 1 kap. 1 § tredje stycket samma lag, med hänsyn till sin regelmässigt mindre omfattning och enklare verksamhet, inte ska anses utgöra företag av allmänt intresse.²⁹ Utredningen gör i detta avseende samma bedömning och anser således att dessa företag inte heller bör anses vara företag av allmänt intresse vid tillämpningen av revisorsdirektivet och revisorsförordningen. Företag som medgetts undantag enligt 1 kap. 19 och 20 §§ försäkringsrörelselagen bör därmed inte omfattas av definitionen av företag av allmänt intresse.

²⁵ Vad som närmare avses med de olika företagsformerna utvecklas i förarbetena till försäkringsrörelselagen, se prop. 2009/10:246 s. 429.

²⁶ Hur understödsföreningar som bildats enligt tidigare lagstiftning ska behandlas framgår av lagen (2010:2044) om införande av försäkringsrörelselagen. Där anges i 3 § att bestämmelser i lag eller någon annan författning om försäkringsföreningar ska gälla för sådana understödsföreningar som fortsätter att driva sin verksamhet med stöd av 7 § i införandelagen.

²⁷ Därmed kommer också de understödsföreningar som fortfarande finns kvar att omfattas av definitionen, se 3 § lagen (2010:2044) om införande av försäkringsrörelselagen.

²⁸ Se prop. 2009/10:246 s. 405 ff. och s. 432. Bestämmelserna i 1 kap. 19 § försäkringsrörelselagen motsvarar bestämmelserna i 1 kap. 10 § 1982 års försäkringsrörelselag. Bestämmelserna i 1 kap. 20 § saknar däremot motsvarighet i den äldre lagen.

²⁹ SOU 2014:22 s. 204.

Övriga företag

Utöver de särskilt angivna kategorierna av företag medger revisorsdirektivet att medlemsstaterna utser också andra företag att vara företag av allmänt intresse. Det kan enligt direktivet till exempel vara fråga om företag som är av betydande intresse på grund av arten av sin verksamhet, sin storlek eller antalet anställda.

Vid genomförandet av revisorsdirektivet ansågs det inte lämpligt att utvidga begreppet företag av allmänt intresse till att gälla fler företag än de som obligatoriskt omfattades av direktivet.³⁰ Utöver företag med stor omsättning och stor personalstyrka övervägdes om också statliga och kommunala aktiebolag borde anses utgöra företag av allmänt intresse. Med hänsyn till att statliga och kommunala bolag redan är föremål för insyn genom det offentliga systemet ansåg utredningen dock att det inte var lämpligt att utvidga begreppet företag av allmänt intresse till att omfatta sådana företag. Beträffande andra aktiebolag än noterade företag anfördes vidare att det i och för sig förekommer inofficiell handel också i sådana företag som inte är börsnoterade. Skälen för att låta sådana bolag omfattas av definitionen ansågs dock inte tillräckligt starka.

Ändringsdirektivet innebär att institut för elektroniska pengar inte längre omfattas av den obligatoriska definitionen enligt artikel 2 led 13 b (kreditinstitut). Bestämmelser om institut för elektroniska pengar finns i lagen (2011:755) om elektroniska pengar. Med institut för elektroniska pengar avses enligt 1 kap. 2 § 7 i den lagen ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening som har fått tillstånd att ge ut pengar enligt nämnda lag. Banker och kreditmarknadsföretag enligt lagen om bank- och finansieringsrörelse är enligt 2 kap. 2 § 1 lagen om elektroniska pengar undantagna från tillståndsplikt.

Vid bedömningen av om Sverige bör utse ytterligare företag, till exempel bolag som är föremål för inofficiell handel eller institut för elektroniska pengar, till företag av allmänt intresse behöver den tillkommande regelbördan för sådana företag beaktas. Revisorsdirektivet och revisorsförordningen innehåller bestämmelser som särskilt riktar sig mot företag av allmänt intresse. Det gäller framför allt val av revisorer (artikel 16 i revisorsförordningen), revi-

³⁰ SOU 2007:56 s. 125 och prop. 2008/09:135 s. 63.

sionsuppdragets varaktighet (artikel 17 i revisorsförordningen), revisorers entledigande och avgång (artikel 38 i revisorsdirektivet) och revisionsutskott (artikel 39 i revisorsdirektivet). Revisorsförordningen ställer också betydligt mer långtgående krav på revisorer som utför revision av företag av allmänt intresse än på revisorer som inte har sådana företag som revisionsklienter. Sammantaget innebär bestämmelserna att företag av allmänt intresse, och deras revisorer, åläggs att följa stränga och ingående krav som syftar till att höja kvaliteten på revisionen av sådana företag.

Också i redovisningsdirektivet finns en definition av begreppet företag av allmänt intresse, vilken överensstämmer med den i revisorsdirektivet.³¹ Redovisningsdirektivet innebär att det ställs särskilda krav på redovisningen i företag av allmänt intresse. Det är bland annat fråga om vissa tilläggsupplysningar som företag av allmänt intresse ska lämna (se artiklarna 17 och 18) och krav på upprättande av bolagsstyrningsrapporter (artikel 20). För företag av allmänt intresse uppställs också enligt redovisningsdirektivet krav på lagstadgad revision (artikel 42).

Redovisningsutredningen har i SOU 2014:22 föreslagit att det i årsredovisningslagen (1995:1554), nedan ÅRL, tas in en definition av företag av allmänt intresse som är vidare än den obligatoriska definitionen, på så sätt att den omfattar även finansiella holdingföretag, Svenska skeppshypotekskassan och samtliga publika aktieföretag.³² Beträffande publika aktieföretag motiveras förslaget med att sådana aktieföretag har möjlighet att söka sin kapitalförsörjning i en vid krets av investerare och att omvärldens behov av information om företaget då är betydande.³³ Skälet för att inkludera Svenska skeppshypotekskassan i definitionen är att kassan ingår bland de företag som enligt gällande rätt ska tillämpa lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut, nedan ÅRKL, och redan omfattas av de svenska bestämmelser som reglerar redovisningen i kreditinstitut.³⁴

³¹ Tidigare hänvisade artikel 2.1 b i redovisningsdirektivet till direktiv 2006/48/EG för definitionen av kreditinstitut. Sistnämnda direktiv har upphävts genom kapitaltäckningsdirektivet och redovisningsdirektivet har ändrats så att artikel 2.1 b beträffande kreditinstitut, liksom revisorsdirektivet, hänvisar till artikel 3.1.1 i kapitaltäckningsdirektivet.

³² SOU 2014:22 s. 197.

³³ Se a. bet. s. 204 f.

³⁴ SOU 2014:22 s. 202.

Finansiella holdingföretag behandlas i 1 kap. 1 § andra stycket ÅRKL och 1 kap. 1 § andra stycket ÅRFL. Där anges att bestämmelserna om koncernredovisning ska tillämpas på finansiella holdingföretag som uteslutande eller huvudsakligen förvaltar andelar i dotterföretag som är kreditinstitut, värdepappersbolag eller försäkringsföretag, eller utländska företag av motsvarande slag. Med finansiellt holdingföretag avses enligt samma lagrum ett aktiebolag, ett handelsbolag eller en ekonomisk förening vars verksamhet uteslutande eller så gott som uteslutande består i att i vinstsyfte förvärva och förvalta andelar i dotterföretag. Redovisningsutredningen konstaterar att finansiella holdingföretag inte omfattas av den obligatoriska definitionen av företag av allmänt intresse men att de, mot bakgrund av den starka anknytning som de har till den finansiella sektorn och den särskilda roll de spelar där, bör inkluderas i definitionen.³⁵

Lagförslagen med anledning av genomförande av redovisningsdirektivet bereds för närvarande inom regeringskansliet.

Om redovisningsutredningens förslag genomförs kommer det således att finnas en definition av företag av allmänt intresse i ÅRL. Det kan då förefalla rimligt att låta motsvarande definition gälla även för bestämmelserna om revision. Samtidigt måste enligt utredningens mening beaktas att bestämmelserna om företag av allmänt intresse i redovisningsdirektivet respektive i revisorsdirektivet och revisorsförordningen har delvis olika syften. Den tillkommande administrativa bördan för såväl företagen som deras revisorer av att inordnas under definitionen av företag av allmänt intresse är vidare betydande. Enbart önskemålet att åstadkomma enhetlighet i regleringen, på så sätt att begreppet företag av allmänt intresse har samma innebörd i redovisningslagstiftningen som i revisionslagstiftningen, kan därför enligt utredningens mening inte motivera att den utvidgade definitionen i ÅRL ska gälla även vid revision. Inte heller i övrigt anser utredningen att skälen för att utvidga definitionen till att omfatta även andra företag har tillräcklig tyngd. Tvärtom har, genom införandet av den omfattande regleringen i revisorsförordningen, de skäl som vid genomförandet av revisorsdirektivet anfördes för att hålla definitionen snäv snarast fått än större bärkraft. Utredningen anser därför att begreppet företag av allmänt intresse inte

³⁵ A. bet. s. 203 och 204.

bör utvidgas till att omfatta andra företag än de som direkt nämns i direktivet.

Bör begreppet företag av allmänt intresse definieras i lag?

Vilka företag som faller in under definitionen företag av allmänt intresse är av stor betydelse. De nya unionsbestämmelserna innehåller en inte oansenlig mängd bestämmelser som rör revision av företag av allmänt intresse. Flera av bestämmelserna finns i revisorsförordningen och är av sådant slag att det varken är nödvändigt eller möjligt att genomföra dem genom nationella bestämmelser. För rättstillämparen kan det ändå vara en fördel att det finns en bestämmelse i svensk rätt som förtydligar vilka företag som för svenska förhållanden omfattas av regleringen i förordningen.

I flera avseenden kräver förordningen vidare kompletterande författningsbestämmelser i nationell rätt. Dessutom finns bestämmelser om företag av allmänt intresse även i revisorsdirektivet och dessa måste införlivas i svensk författningstext. Det skulle i och för sig vara möjligt att i varje sådan svensk bestämmelse ange för vilka företag bestämmelsen gäller. Regleringstekniskt är det dock enklare att kunna hänvisa till en definition som finns i en särskild bestämmelse. Av anförda skäl föreslår utredningen att en definition av begreppet företag av allmänt intresse tas in i lagen.

Nästa fråga är i vilken lag definitionen ska föras in. Bestämmelser som gäller företag av allmänt intresse kommer att finnas dels i revisorslagen, dels i den associationsrättsliga lagstiftningen. Eftersom revisorslagen är generellt tillämplig vid all lagstadgad revision, oavsett vilken företagsform det granskade företaget har, framstår det som mest ändamålsenligt att definitionen tas in i den lagen. I de associationsrättsliga bestämmelserna kan sedan hänvisas till definitionen i revisorslagen.

5.5 Definitioner och terminologi i övrigt

Bedömning: Svensk rätt är förenlig med de förändrade och nya definitionerna i revisorsdirektivet.

5.5.1 EU-rätt före ändringar

I artikel 2 i revisorsdirektivet definieras en rad begrepp. Förutom definitionerna av lagstadgad revision och företag av allmänt intresse, som behandlats i avsnitten 5.2 och 5.4 ovan, finns definitioner av lagstadgad revisor, revisionsföretag, revisionsföretag från ett tredjeland, revisor från ett tredjeland, koncernrevisor, nätverk, anknutet företag till revisionsföretag, revisionsberättelse, behöriga myndigheter, internationella revisionsstandarder, internationella redovisningsstandarder, kooperativ, person som inte är yrkesrevisor samt huvudansvarig revisor³⁶.

5.5.2 Gällande svensk rätt

De definitioner som finns i artikel 2 i revisorsdirektivet motsvaras endast i ett fall av en uttrycklig definitionsbestämmelse med motsvarande innehåll i svensk rätt. Det gäller begreppet nätverk, som i 2 § 7 revisorslagen definieras i enlighet med vad som föreskrivs i direktivet. I övrigt ansågs vid genomförandet av revisorsdirektivet att svensk rätt var förenlig med definitionerna i direktivet men att några motsvarande uttryckliga definitioner inte behövde införas i den svenska lagstiftningen.

5.5.3 Ändringsdirektivet

Genom artikel 1.2 i ändringsdirektivet har några av de tidigare definitionerna i artikel 2 i revisorsdirektivet ändrats. Vidare har definitionen av internationella revisionsstandarder utmönstrats ur artikel 2. En sådan definition har i stället införts i artikel 26 i direktivet

³⁶ Genom rättelse av revisorsdirektivet har begreppet "huvudansvarig revisor" genomgående ändrats till "nyckelrevisor". Se närmare avsnitt 5.5.6 nedan.

(se närmare avsnitt 8.2). Det har också tillkommit ett antal nya definitioner.

Beträffande ett par begrepp har det genom ändringsdirektivet endast gjorts redaktionella ändringar. Det gäller definitionerna av behörig myndighet och person som inte är yrkesrevisor.

Definitionerna av revisionsföretag från ett tredjeland och revisor från ett tredjeland i artikel 2 leden 4 och 5 har ändrats även materiellt. Till definitionerna hänförs, liksom tidigare, revisionsföretag och revisorer som utför revision av årsredovisning eller årsbokslut eller koncernredovisning för företag som har sitt säte i ett tredjeland. Genom ändringsdirektivet har gjorts tillägg på så sätt att sådana revisionsföretag och revisorer som i och för sig uppfyller kriterierna för att vara från ett tredjeland men som godkänts i en medlemsstat i enlighet med revisorsdirektivets bestämmelser om godkännande undantas från definitionerna.

Genom ändringsdirektivet har vidare i artikel 2 leden 17 och 18 införts definitioner av medelstora och små företag. Det är fråga om nya definitioner som saknar motsvarighet i revisorsdirektivets tidigare lydelse. Definitionerna är utformade som hänvisningar till redovisningsdirektivet. Som redogjorts för i avsnitt 5.2.3 ovan gäller redovisningsdirektivet för aktiebolag samt vissa handels- och kommanditbolag. I artikel 3.3 respektive 3.2 i redovisningsdirektivet definieras medelstora respektive små företag genom vissa gränsvärden för balansomslutning, omsättning och antalet anställda.³⁷

Slutligen har i artikel 2 leden 19 och 20 införts definitioner av hemmedlemsstat och värdmedlemsstat. Med hemmedlemsstat avses en medlemsstat i vilken en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag har godkänts enligt artikel 3.1 i direktivet. Med värdmedlemsstat avses en medlemsstat i vilken en lagstadgad revisor som har godkänts i sin hemmedlemsstat vill bli godkänd i enlighet med artikel 14, eller en medlemsstat i vilken ett revisionsföretag som har godkänts av sin hemmedlemsstat vill bli registrerat eller är registrerat i enlighet med artikel 3a.

³⁷ *Medelstora företag* är enligt artikel 3.3 i redovisningsdirektivet företag som inte är mikroföretag eller små företag och som på balansdagen inte överskrider gränsvärdena i åtminstone två av följande kriterier: a) balansomslutning: 20 miljoner euro, b) nettoomsättning: 40 miljoner euro och c) genomsnittligt antal anställda under räkenskapsåret: 250. *Små företag* är enligt artikel 3.2 i redovisningsdirektivet företag som på balansdagen inte överskrider gränsvärdena i åtminstone två av följande kriterier: a) balansomslutning: 4 miljoner euro, b) nettoomsättning: 8 miljoner euro och c) genomsnittligt antal anställda under räkenskapsåret: 50.

5.5.4 Revisorsförordningen

Enligt artikel 3 i revisorsförordningen ska de definitioner som fastställs i artikel 2 i revisorsdirektivet gälla även vid tillämpningen av förordningen. Undantag görs för begreppet behörig myndighet, som definieras i artikel 20 i förordningen. Artikel 20 behandlas i avsnitt 13.2.2.

5.5.5 Överväganden

Revisionsföretag och revisor från ett tredjeland

Ändringarna i artikel 2 leden 4 och 5 i revisorsdirektivet förtydligar att revisionsföretag och revisorer från tredjeland som till följd av ett godkännande enligt artiklarna 3 och 44 registrerats som revisionsföretag respektive revisor i en medlemsstat, i stället omfattas av definitionerna av lagstadgad revisor och revisionsföretag i leden 2 och 3 i artikel 2. Definitionerna av revisionsföretag och revisor från tredjeland är relevanta vid tillämpningen av artiklarna 45 och 46 i direktivet om registrering och tillsyn av sådana revisorer och revisionsföretag. Dessa artiklar behandlas i avsnitt 12.2.

Enligt svensk rätt gäller att en fysisk person som enligt den svenska regleringen auktoriserats eller godkänts som revisor omfattas av de bestämmelser som gäller för sådana revisorer även om personen i fråga kommer från ett tredjeland. De svenska bestämmelserna är därmed förenliga med direktivets nya lydelse. Vidare gäller att ett revisionsföretag från tredjeland aldrig kan registreras som revisionsbolag i Sverige. Inte heller i detta avseende uppkommer därmed någon konflikt med den nya definitionsbestämmelsen i direktivet.

Medelstora och små företag

Genom ändringsdirektivet har det införts definitioner av begreppen medelstora och små företag. I revisorsdirektivet förekommer begreppet små företag i artikel 26 om revisionsstandarder. Enligt punkt 5 i artikel 26 får en medlemsstat som kräver revision av små företag föreskriva att tillämpningen av revisionsstandarderna ska stå i proportion till storleken på och komplexiteten i verksamheten

hos sådana företag. Begreppen små och medelstora företag återfinns vidare i bestämmelsen om system för kvalitetskontroll i artikel 29. Enligt punkt 3 i artikel 29 ska medlemsstaterna kräva att tillsynsmyndigheten vid kvalitetskontroll av revision för små och medelstora företag beaktar att revisionsstandarder är avsedda att tillämpas på ett sätt som står i proportion till storleken av och komplexiteten i verksamheten hos det granskade företaget.

I revisorsförordningen förekommer begreppen små och medelstora företag endast i ingressen i samband med uttalanden om revisionsutskottets roll i valet av revisor (se punkt 18 i ingressen till revisorsförordningen). Av artikel 16.4 i revisorsförordningen följer vidare att företag av allmänt intresse som uppfyller de kriterier som anges i artikel 2.1 f och t i direktiv 2003/71/EG (prospektdirektivet) inte ska vara skyldiga att tillämpa det särskilda urvalsförfarandet vid val av revisor. Det är fråga om små och medelstora företag samt företag med begränsat börsvärde.³⁸

I SOU 2014:22 föreslås att det i ÅRL tas in en definition av medelstora företag som väsentligen överensstämmer med definitionen i redovisningsdirektivet.³⁹ I nämnda betänkande föreslås vidare att vad som i dag enligt ÅRL betecknas som ”mindre företag” i fortsättning benämns ”små företag”. Betänkandet bereds för närvarande inom regeringskansliet.

I revisorslagen finns inga definitioner av medelstora och små företag motsvarande definitionerna i artikel 2 leden 17 och 18 i revisorsdirektivet. Enligt utredningens bedömning finns det inte heller något behov av att föra in sådana definitioner i den svenska lagen. Som framgår av avsnitt 8.2.5 nedan föreslår utredningen inte att någon bestämmelse motsvarande den i artikel 26 punkt 5 i revisorsdirektivet införs i svensk lagstiftning. Som vidare framgår av avsnitt 9.4.5 föreslås inte heller att en uttrycklig föreskrift motsvarande den i artikel 29 punkt 3 införs. Begreppen medelstora och

³⁸ I artikel 2.1 f i prospektdirektivet definieras *små och medelstora företag* som företag som enligt sin senaste årsredovisning eller koncernredovisning uppfyller minst två av följande tre kriterier: ett genomsnittligt antal anställda under räkenskapsåret på under 250, en balansomslutning som inte överstiger 43 miljoner euro och en årlig nettoomsättning som inte överstiger 50 miljoner euro. I artikel 2.1 t i prospektdirektivet definieras företag med begränsat börsvärde. Ett *företag med begränsat börsvärde* är ett företag som är noterat på en reglerad marknad och som hade ett genomsnittligt börsvärde på mindre än 100 miljoner euro beräknat på slutkursen för de tre föregående kalenderåren.

³⁹ SOU 2014:22 s. 211.

små företag kommer därmed inte att användas i svensk lagtext och det saknas således anledning att definiera dem.

Hemmedlemsstat och värdmedlemsstat

Definitionerna av hemmedlemsstat och värdmedlemsstat är av betydelse för bestämmelserna om erkännande av revisionsföretag från andra medlemsstater i artikel 3a i revisorsdirektivet och för bestämmelserna om tillsyn med mera av sådana företag i artikel 34 i direktivet. I de svenska bestämmelser som utredningen föreslår i avsnitt 6.4 för att införliva dessa direktivbestämmelser används inte begreppen hemmedlemsstat och värdmedlemsstat. Någon anledning att införa definitioner av begreppen i svensk lagstiftning finns därför inte.

5.5.6 Vissa övriga terminologiska frågor

Allmänt

Den terminologi som används i revisorsdirektivet och revisorsförordningen överensstämmer inte helt med den som används i svensk intern rätt. Vidare har revisorsdirektivets terminologi på vissa punkter ändrats i de bestämmelser som berörs av ändringsdirektivet. Genom en rättelse av revisorsdirektivet i december 2014 har dessa ändringar, och några andra språkliga korrigeringar, genomförts generellt i direktivet.⁴⁰

I det följande berörs några särskilda terminologiska frågor.

Revisor

I artikel 2 led 2 i revisorsdirektivet definieras lagstadgad revisor som en fysisk person som en medlemsstats behöriga myndigheter har godkänt enligt bestämmelserna i direktivet att utföra lagstadgad revision. Detta motsvaras i svensk rätt av begreppet revisor enligt 2 § 1 revisorslagen, vilket i sin tur omfattar auktoriserade revisorer

⁴⁰ Rättelsen är publicerad i EUT L 358, 13.12.2014, s. 50.

enligt 2 § 2 och godkända revisorer enligt 2 § 3 revisorslagen. Möjligheten att bli godkänd revisor har numera tagits bort men det finns fortfarande ett antal personer som är godkända revisorer enligt äldre bestämmelser om detta. I betänkandet används termen lagstadgad revisor vid behandlingen av bestämmelser i EU-rätten medan termen revisor används vid behandlingen av svensk rätt.

Vidare bör noteras att begreppet revisor i svensk rätt används i två olika betydelser. Dels kan det vara fråga om en person som enligt ovan har auktoriserats eller godkänts som revisor. Men dels kan det också vara fråga om funktionen att vara revisor, dvs. en beteckning av bolagsorganet. Begreppet revisor kan då bland annat användas för att lagstadga ett revisionskrav, och med revisor avses i dessa fall både fysiska och juridiska personer som kan utföra lagstadgad revision.

Revisionsföretag/registrerat revisionsbolag

Revisionsföretag definieras i artikel 2 led 3 i revisorsdirektivet som en juridisk person eller annan enhet, oberoende av rättslig form, som enligt bestämmelserna i revisorsdirektivet har godkänts av en medlemsstats behöriga myndigheter för att utföra lagstadgad revision. Även i svensk nationell rätt finns benämningen revisionsföretag men begreppet har en annan innebörd än i direktivet (se 2 § 4 och 8–12 §§ revisorslagen). Det begrepp som i svensk rätt motsvarar den EU-rättsliga benämningen revisionsföretag är registrerat revisionsbolag (se 2 § 5 och 13–15 §§ revisorslagen). Vid genomförandet av revisorsdirektivet övervägdes om begreppet registrerat revisionsbolag skulle bytas ut mot begreppet registrerat revisionsföretag, men utredningen stannade för att behålla det i svensk nationell rätt vedertagna begreppet registrerat revisionsbolag.⁴¹ Av samma skäl som då anfördes – nämligen att definitionen av begreppet registrerat revisionsbolag är vedertagen i svensk rätt och har betydelse för flera bestämmelser i revisorslagen – finns det inte heller nu anledning att ändra den svenska definitionen. I betänkandet används uttrycket revisionsföretag vid redogörelsen för be-

⁴¹ SOU 2007:56 s. 101 f.

stämmelserna i revisorsdirektivet och revisorsförordningen, medan uttrycket registrerat revisionsbolag används i övrigt.

Nyckelrevisor/huvudansvarig revisor

I artikel 2 led 16 i revisorsdirektivet definieras begreppet nyckelrevisor. Tidigare användes i direktivet beteckningen huvudansvarig revisor, men det har genom rättelse ändrats till nyckelrevisor. Med nyckelrevisor avses

- a) den eller de lagstadgade revisorer som för ett särskilt revisionsuppdrag har utsetts av ett revisionsföretag till att ha huvudansvaret för att utföra den lagstadgade revisionen för revisionsföretagets räkning,
- b) när det gäller koncernrevision, åtminstone den eller de lagstadgade revisorer som har utsetts av ett revisionsföretag till att ha huvudansvaret för att utföra den lagstadgade revisionen inom koncernen och den eller de lagstadgade revisorer som har utsetts till att ha huvudansvaret för väsentliga dotterbolag, eller
- c) den eller de lagstadgade revisorer som undertecknar revisionsberättelsen.

Definitionen i artikel 2 led 16 har inte införlivats i svensk rätt och termen nyckelrevisor används inte heller i svensk författningstext. Direktivets begrepp nyckelrevisor motsvaras i huvudsak av begreppet huvudansvarig revisor i 17 § revisorslagen. Det kan dock noteras att begreppet nyckelrevisor i direktivet omfattar något fler fall än begreppet huvudansvarig revisor enligt svensk rätt. I betänkandet används uttrycket nyckelrevisor vid behandlingen av de EU-rättsliga bestämmelserna och uttrycket huvudansvarig revisor när de svenska bestämmelserna behandlas.

Sammanställd redovisning/koncernredovisning

I revisorsdirektivets tidigare lydelse användes beteckningen sammanställd redovisning för det som i svensk rätt benämns koncernredovisning. Detta har genom rättelse ändrats till koncernredovisning

även i direktivtexten. I betänkandet används därför genomgående benämningen koncernredovisning.

Revisionskommitté/revisionsutskott

I revisorsdirektivet och revisorsförordningen finns ett antal bestämmelser om revisionskommittéer. I svensk rätt används i stället beteckningen revisionsutskott. I betänkandet används genomgående benämningen revisionsutskott även när den EU-rättsliga regleringen behandlas.

6 Godkännande, erkännande, registrering och fortbildning

6.1 Inledning

I revisorsdirektivet ställs krav på att lagstadgade revisioner får utföras endast av revisorer och företag som är godkända av medlemsstaternas behöriga myndigheter. I direktivet finns detaljerade regler om vilka utbildnings- och andra krav som måste vara uppfyllda för att godkännande ska meddelas. Vidare finns bestämmelser om godkännande av revisorer som redan har godkänts i en annan medlemsstat samt om erkännande och registrering av revisionsföretag från andra medlemsstater. De frågor som behandlas i detta avsnitt regleras endast i direktivet. Bestämmelserna finns i artiklarna 3–20.

Avsnittet är disponerat på så sätt att först behandlas frågor om godkännande av revisorer och revisionsföretag och därefter om godkännande av revisorer från andra medlemsstater respektive erkännande och registrering av revisionsföretag från andra medlemsstater. Slutligen behandlas frågor om återkallande av godkännande och registrering.

6.2 Godkännande av revisorer och revisionsföretag

Förslag: I ekonomiska föreningar som är företag av allmänt intresse ska minst en revisor vara auktoriserad revisor.

Revisorsnämnden ska vara representerad i kommittén för europeiska tillsynsorgan för revisorer (CEAOB).

Bedömning: Revisorsnämnden bör se över sina föreskrifter och om nödvändigt uppdatera dem så att de anpassas till de ändringar som gjorts i revisorsdirektivet när det gäller kompetenskrav för att bli revisor. I övrigt kräver de ändringar som genomförts i direktivets bestämmelser om godkännande inte några författningsändringar.

Författningstext som berörs av förslagen: 8 kap. 5 § lagen om ekonomiska föreningar och 1 § förordningen med instruktion för Revisorsnämnden.

6.2.1 EU-rätt före ändringar

Enligt artikel 3.1 i revisorsdirektivet får lagstadgad revision utföras endast av lagstadgade revisorer eller revisionsföretag som godkänts av den medlemsstat som kräver den lagstadgade revisionen. Varje medlemsstat ska enligt artikel 3.2 utse behöriga myndigheter som ska ha ansvar för att godkänna lagstadgade revisorer och revisionsföretag. De behöriga myndigheterna får utgöras av yrkesorganisationer så länge dessa står under offentlig tillsyn.

De utsedda behöriga myndigheterna får enligt artikel 3.3 som lagstadgade revisorer endast godkänna fysiska personer som antingen har avlagt en yrkesexamen som innefattar kunskapsprov i vissa uppräknade ämnen eller avlagt en universitets- eller motsvarande examen som ger motsvarande kompetens, samt genomgått en minst treårig praktisk utbildning (artiklarna 6–10). Det ska även vara fråga om personer med gott anseende (artikel 4). Kravet på teoretisk och praktisk utbildning kan ersättas med kvalifikationer genom lång praktisk erfarenhet (artiklarna 11–12).

De ämnesområden som ska omfattas av det teoretiska kunskapsprov som ingår i yrkesexamen räknas upp i artikel 8, punkterna 1 och 2. I artikel 8.3 anges att kommissionen i enlighet med förfarandet i artikel 48.2 kan anpassa förteckningen över de ämnesområden som ska ingå.

Den teoretiska utbildningen måste vidare enligt artikel 10 kompletteras med en minst treårig praktisk utbildning som till minst två tredjedelar ska fullgöras hos en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag.

I artikel 13 föreskrivs att medlemsstaterna ska se till att lagstadgade revisorer är skyldiga att delta i lämpliga fortbildningsprogram i syfte att bibehålla sina kunskaper. Om kraven avseende fortbildning underläts ska underlåtenheten kunna bli föremål för påföljder enligt artikel 30.

Enligt artikel 3.4 får som revisionsföretag endast godkännas enheter där de fysiska personer som utför lagstadgad revision för företagets räkning uppfyller villkoren ovan och har godkänts som lagstadgade revisorer i den berörda medlemsstaten (led a). Det krävs också att en majoritet av rösterna i revisionsföretaget kontrolleras av sådana fysiska personer eller av godkända revisionsföretag. När det gäller lagstadgad revision av kooperativ eller liknande företag enligt artikel 45 i direktiv 86/635/EEG får medlemsstaterna fastställa andra, särskilda bestämmelser om rösträtterna (led b).

6.2.2 Gällande svensk rätt

I 9 kap. 1 § ABL anges att ett aktiebolag ska ha minst en revisor. Privata bolag under en viss storlek är undantagna från skyldighet att utse en revisor. I 9 kap. 11–16 §§ ABL finns föreskrifter om kompetenskrav som revisorn ska uppfylla. Av 11 § framgår att en revisor ska ha den insikt i och erfarenhet av redovisning och ekonomiska förhållanden som med hänsyn till arten och omfattningen av bolagets verksamhet fordras för att fullgöra revisorsuppdraget. I 12 § anges att endast en auktoriserad eller godkänd revisor får vara revisor i ett aktiebolag. Om bolaget är av viss storlek och/eller är börsnoterat gäller enligt 13 § att minst en revisor ska vara auktoriserad. Även ett registrerat revisionsbolag får enligt 9 kap. 19 § ABL utses till revisor. Motsvarande bestämmelser om kompetenskrav finns i revisionslagen.¹ För banker och försäkringsföretag gäller alltid att minst en revisor ska vara auktoriserad.²

I lagen om ekonomiska föreningar finns däremot inget generellt krav på att revisorn ska vara auktoriserad eller godkänd. För eko-

¹ Se 12–16 §§ revisionslagen.

² Se 10 kap. 9 § och 12 kap. 9 § lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse, 11 kap. 12 §, 12 kap. 43 § och 13 kap. 18 § försäkringsrörelselagen (2010:2043), 4 a kap. 3 och 4 §§ sparbankslagen samt 7 a kap. 3 och 4 §§ lagen om medlemsbanker.

nomiska föreningar som uppgår till viss storlek föreskrivs dock i 8 kap. 5 § första stycket att minst en revisor ska vara auktoriserad.

Enligt 4 § revisorslagen krävs för auktorisation bland annat bosättning i Sverige, i en annan stat inom EES eller i Schweiz, att man har den utbildning och erfarenhet som behövs för att kunna utöva revisionsverksamhet, att man har avlagt en revisorsexamen hos Revisorsnämnden och att man är redbar och i övrigt lämplig. Närmare bestämmelser om revisorsexamen finns i förordningen om revisorer och i Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 1996:1) om utbildning och prov.

För att en revisor ska få utöva revisionsverksamhet i ett handelsbolag eller aktiebolag krävs enligt 11 § första stycket revisorslagen bland annat att bolaget ägs av revisorer eller av ett eller flera registrerade revisionsbolag. Revisionsverksamhet får enligt 11 § tredje stycket också bedrivas av registrerade revisionsbolag enligt närmare villkor i 13–15 §§ revisorslagen.

Revisorsnämndens uppgifter framgår av 3 § revisorslagen och 1 § förordningen med instruktion för Revisorsnämnden. Enligt 3 § första stycket 1 revisorslagen ska nämnden pröva frågor om auktorisation, godkännande och registrering enligt den lagen. Enligt 1 § andra stycket 7 i instruktionen ska nämnden följa utvecklingen inom revisorsområdet och särskilt beakta nya nationella och internationella förhållanden som kan få betydelse för tillsynen och utvecklingen av god revisors- och revisionssed.

6.2.3 Ändringsdirektivet

Artikel 3 i revisorsdirektivet har genom artikel 1.3 i ändringsdirektivet ändrats på följande sätt.

I punkt 2 har uttrycket ”behöriga myndigheter” ändrats till ”den behöriga myndighet”. Vidare har möjligheten att utse yrkesorganisationer till att vara behörig myndighet tagits bort.

Även punkt 4 led b, som reglerar hur stor del av rösterna i ett revisionsföretag som måste kontrolleras av revisorer eller andra revisionsföretag, har ändrats. I ursprungstexten angavs att vid lagstadgad revision av kooperativ eller liknande företag fick medlemsstaterna fastställa andra särskilda bestämmelser om rösträtterna. Enligt den nya lydelsen har kretsen subjekt där medlemsstaterna

får fastställa särskilda bestämmelser utvidgats. Den omfattar, förutom kooperativ eller liknande företag, även sparbanker eller liknande företag som avses i artikel 45 i direktiv 86/635/EEG eller ett dotterföretag eller en rättslig efterträdare till sådana företag.

Genom artikel 1.6 i ändringsdirektivet har ett nytt stycke införts i artikel 6. Där föreskrivs att de behöriga myndigheter som avses i artikel 32 ska samarbeta med varandra för att skapa konvergens i de krav som anges i artikel 6. De behöriga myndigheterna ska, när de deltar i sådant samarbete, ta hänsyn till utvecklingen inom revisionsarbetet och revisionsyrket, särskilt den konvergens som redan har uppnåtts inom yrket. De ska samarbeta med kommittén för europeiska tillsynsorgan för revisorer (CEAOB) och med de behöriga myndigheter som avses i artikel 20 i revisorsförordningen i den mån konvergensen berör lagstadgad revision av företag av allmänt intresse.

Bestämmelserna om kunskapsprov i artikel 8 har genom artikel 1.7 i ändringsdirektivet ändrats på så sätt att det i punkt 1 led i, som handlar om internationella revisionsstandarder, har införts en hänvisning till artikel 26. Vidare har bestämmelsen om att kommissionen ska kunna anpassa de ämnesområden som ska ingå i det teoretiska kunskapsprovet tagits bort.

I artikel 10.1 har genom artikel 1.8 i ändringsdirektivet gjorts vissa terminologiska ändringar. Detsamma gäller i artikel 13, där termen "påföljder" genom artikel 1.9 i ändringsdirektivet har ersatts med "lämpliga sanktioner", i enlighet med den terminologi som generellt införs genom ändringsdirektivet.

6.2.4 Överväganden

Av artikel 3.1 i revisorsdirektivet följer att sådan revision som omfattas av direktivet får utföras endast av auktoriserade eller godkända revisorer eller av registrerade revisionsbolag. Den bestämmelsen har inte ändrats genom ändringsdirektivet.

Som framgått av genomgången av svensk rätt ovan uppställs i lagen om ekonomiska föreningar inget generellt krav på att revisorn ska vara auktoriserad eller godkänd. Ett krav på att minst en revisor ska vara auktoriserad finns dock för ekonomiska föreningar av viss storlek. När det gäller ekonomiska föreningar är det endast

sådana föreningar som är företag av allmänt intresse som omfattas av direktivregleringen.³ Även mindre ekonomiska föreningar, där lagen om ekonomiska föreningar i dag tillåter att revisionen utförs av en lekmannarevisor, kan uppfylla förutsättningarna för att vara företag av allmänt intresse. På motsvarande sätt som gäller för andra företagsformer bör för sådana föreningar därför uppställas ett krav på att minst en revisor ska vara auktoriserad.

Av artikel 3.2 i revisorsdirektivet framgår numera att medlemsstaterna ska utse endast en behörig myndighet som ska ha ansvar för att godkänna lagstadgade revisorer och revisionsföretag. I Sverige åligger denna uppgift Revisorsnämnden och svensk rätt överensstämmer således i den delen med direktivet.

När det gäller möjligheten för medlemsstaterna, angiven i artikel 3.4 led b, att införa särskilda bestämmelser om vilka som ska ha rösträtt i registrerade revisionsbolag som reviderar vissa uppräknade företag har Sverige tidigare inte utnyttjat den möjligheten. Även avseende den förändrade bestämmelsen i artikel 3.4 led b saknas skäl för Sverige att införa särskilda majoritetsregler som avviker från huvudregeln.

Vidare har i artikel 6 i direktivet införts bestämmelser om samarbete mellan de behöriga myndigheterna för att skapa konvergens i utbildningskraven. Redan i dag är Revisorsnämnden representerad i ett antal olika internationella organ, bland annat expertgruppen European Group of Auditors Oversight Bodies, förkortad EGAOB. Detta organ är under kommissionens överinseende under omvandling till CEAOB (se artikel 30 i revisorsförordningen och avsnitt 11.4 nedan). Det innebär att Revisorsnämnden kommer att vara representerad även i CEAOB.

I svensk rätt saknas en explicit bestämmelse om att Revisorsnämnden ska samarbeta med EGAOB. Bestämmelsen i 1 § andra stycket 7 instruktionen för Revisorsnämnden torde dock i och för sig innebära en allmän skyldighet för Revisorsnämnden att, bland annat genom att samarbeta med relevanta organ på området, följa och medverka till den internationella utvecklingen inom revisorsområdet. För att säkerställa att direktivet införlivas på ett korrekt sätt bör enligt utredningens mening ändå i 1 § instruktionen för

³ Se avsnitt 5.2.5.

Revisorsnämnden införs en uttrycklig bestämmelse om att Revisorsnämnden ska vara representerad i CEAOB.

Ändringen i artikel 13 är en följd av att direktivets terminologi när det gäller sanktioner har ändrats och föranleder inget behov av författningsändringar när det gäller de bestämmelser som är aktuella här.

Ändringarna i artiklarna 8.1 och 10 när det gäller kompetenskrav för godkännande rör bestämmelser som finns i Revisorsnämndens föreskrifter. Nämnden bör därför se över föreskrifterna och om nödvändigt uppdatera dem så att de anpassas till de gjorda ändringarna.

6.3 Godkännande av revisorer från andra medlemsstater

Förslag: Det ska vara möjligt för revisorer med examensbevis från en annan stat inom EES att uppfylla kravet på svensk revisorsexamen genom att fullgöra en anpassningsperiod. Frågor om anpassningsperiod ska prövas av Revisorsnämnden.

Anpassningsperioden ska vara högst tre år lång och vara föremål för utvärdering. Anpassningsperioden ska säkerställa att den utländska revisorn har de kunskaper i svensk rätt som behövs för att utföra lagstadgad revision i Sverige som auktoriserad revisor och ska anpassas till den utländska revisorns utbildning och yrkeserfarenhet. Revisorsnämnden ska för varje sökande besluta om han eller hon ska genomgå en anpassningsperiod eller ett lämplighetsprov. Revisorsnämnden bemyndigas att meddela ytterligare föreskrifter om anpassningsperioden.

Ansökan om och utvärdering av anpassningsperiod ska avgiftsbeläggas. Beslut om utvärdering av anpassningsperiod ska inte få överklagas.

Slutligen ska Schweiz i fråga om lämplighetsprov behandlas på samma sätt som andra tredjeländer och inte som en stat inom EES.

Bedömning: Den nya bestämmelsen i artikel 14 i revisorsdirektivet om samarbete med andra myndigheter inom ramen för CEAOB tillgodoses genom den författningsändring som före-

slås i avsnitt 6.2.4 ovan. De ändringar som i övrigt genomförts i direktivets bestämmelser om godkännande av revisorer från andra medlemsstater kräver inga författningsändringar.

Författningstext som berörs av förslagen: 5 och 36 §§ revisorslagen, 2, 3, 25 och 29 §§ förordningen om revisorer samt 1 § förordningen med instruktion för Revisorsnämnden.

6.3.1 EU-rätt före ändringar

I artikel 14 i revisorsdirektivet föreskrivs att medlemsstaternas behöriga myndigheter ska införa godkännandeförfaranden för lagstadgade revisorer som godkänts i en annan medlemsstat. I dessa får inte krävas mer än lämplighetsprov enligt artikel 4 i direktiv 89/48/EEG. Lämplighetsprovet ska genomföras på något av de språk som tillåts enligt de språkregler som gäller i den berörda medlemsstaten. Provet ska endast avse den lagstadgade revisorns kunskaper om denna medlemsstats lagar och andra författningar som är relevanta för lagstadgade revisioner.

6.3.2 Gällande svensk rätt

Enligt 5 § revisorslagen får den som avlagt en examen som ger rätt att utföra lagstadgad revision i en annan stat inom EES eller Schweiz, samt genomgått ett särskilt lämplighetsprov hos Revisorsnämnden, behörighet motsvarande den som avlagt svensk revisorsexamen. Detsamma gäller den som avlagt examen i ett annat tredjeland än Schweiz, om den staten tillåter att revisorer som har auktoriserats enligt revisorslagen på motsvarande villkor utövar revisionsverksamhet där. Av 36 § andra stycket revisorslagen framgår att beslut som rör särskild lämplighetsprövning enligt 5 § inte får överklagas.

Enligt 3 § förordningen om revisorer ska lämplighetsprovet säkerställa att en utländsk revisor har de kunskaper i svensk rätt som behövs för att utföra lagstadgad revision i Sverige som auktoriserad revisor. Provet ska vara anpassat till den utländska revisorns utbildning och yrkeserfarenhet. Enligt 25 § ska Revisorsnämnden ta ut en avgift av sökanden för avläggande av lämplighetsprov. Be-

stämmelser om lämplighetsprovet finns även i Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 1996:1) om utbildning och prov.

6.3.3 Ändringsdirektivet

Genom artikel 1.10 i ändringsdirektivet ersätts artikel 14 i revisorsdirektivet med en ny. Den nya artikeln är uppdelad i tre punkter. I första punkten föreskrivs att de behöriga myndigheterna ska införa förfaranden för godkännande av lagstadgade revisorer som godkänts i andra medlemsstater. Dessa förfaranden ska inte gå utöver kravet att genomgå en anpassningsperiod enligt definitionen i artikel 3.1 g i yrkeskvalifikationsdirektivet⁴ eller att klara ett lämplighetsprov enligt led h i den bestämmelsen.

Med anpassningsperiod avses enligt artikel 3.1 g i yrkeskvalifikationsdirektivet utövande av ett reglerat yrke i den mottagande medlemsstaten under en behörig yrkesutövares ansvar, eventuellt åtföljt av kompletterande utbildning. Praktiken ska bedömas. Det anges vidare att de detaljerade bestämmelserna för anpassningsperioden och dess utvärdering ska fastställas av den behöriga myndigheten i den mottagande medlemsstaten.

Lämplighetsprov definieras i artikel 3.1 h i yrkeskvalifikationsdirektivet som ett prov som gäller den sökandes yrkeskunnsighet, färdigheter och kompetens och som genomförs eller erkänns av de behöriga myndigheterna i den mottagande medlemsstaten i syfte att bedöma den sökandes förmåga att utöva ett reglerat yrke i den medlemsstaten.

I artikel 14 punkt 2 första stycket i revisorsdirektivet anges att värdmedlemsstaten ska besluta om den sökande som ansöker om godkännande ska genomgå en anpassningsperiod eller ett lämplighetsprov. Enligt andra stycket ska anpassningsperioden vara högst tre år och den sökande ska bli föremål för en utvärdering. I tredje stycket finns bestämmelser om lämplighetsprovet motsvarande dem som fanns i den tidigare lydelsen av artikeln.

Enligt punkt 3 ska de behöriga myndigheterna samarbeta inom ramen för CEAOB och med de behöriga myndigheter som anges i

⁴ Direktiv 2005/36/EG.

artikel 20 i revisorsförordningen för att skapa konvergens i fråga om kraven på anpassningsperiod och lämplighetsprov.

I punkt 4 i ingressen till ändringsdirektivet anges att medlemsstaterna bör få godkänna sökande lagstadgade revisorer på grundval av antingen ett lämplighetsprov eller en anpassningsperiod i enlighet med vad som anges i yrkeskvalifikationsdirektivet. Vid utgången av anpassningsperioden bör den lagstadgade revisorn kunna integreras i yrket i värdmedlemsstaten, efter en utvärdering som visar att revisorn har tillägnat sig yrkeserfarenheter i den medlemsstaten.

Bestämmelser om erkännande av yrkeskvalifikationer som förvärvats i andra medlemsstater finns också i det ovan nämnda yrkeskvalifikationsdirektivet. Av artikel 2.3 i det direktivet framgår att om det för ett visst reglerat yrke finns andra unionsrättsliga regler för erkännande av yrkeskvalifikationer så gäller inte motsvarande bestämmelser i yrkeskvalifikationsdirektivet. Bestämmelserna i revisorsdirektivet har således företräde framför yrkeskvalifikationsdirektivet. Genom artikel 14 i revisorsdirektivet görs dock som framgått ändå en koppling till bestämmelserna om anpassningsperiod i artikel 3.1 g och lämplighetsprov i artikel 3.1 h i yrkeskvalifikationsdirektivet.

6.3.4 Överväganden

Bestämmelserna i artikel 14 angående vilka krav som ska ställas på revisorer som godkänts i en medlemsstat och som sedan söker godkännande även i en annan medlemsstat har alltså ändrats. Tidigare föreskrevs som enda möjlighet för värdmedlemsstaten att kräva att revisorn genomgick ett lämplighetsprov. Genom ändringsdirektivet har lagts till att godkännande också kan göras efter en anpassningsperiod.

I svensk rätt finns i dag endast bestämmelser om lämplighetsprov. Frågan är om direktivet innebär att det måste införas bestämmelser som möjliggör godkännande även efter en anpassningsperiod eller om detta är valfritt för medlemsstaterna.

Bestämmelsen i artikel 14.2 är formulerad så att värdmedlemsstaten ska besluta om den sökande som ansöker om godkännande ska genomgå en anpassningsperiod eller ett lämplighetsprov. Vidare anges i punkt 4 i ingressen till ändringsdirektivet att medlems-

staterna bör få godkänna sökande lagstadgade revisorer på grundval av antingen ett lämplighetsprov eller en anpassningsperiod. Att medlemsstaterna har en valfrihet är således klart. Det framgår dock inte tydligt om denna valfrihet innebär att en medlemsstat i sin lagstiftning kan begränsa sig till att erbjuda endast det ena av alternativen anpassningsperiod respektive lämplighetsprov eller om båda dessa alternativ ska finnas tillgängliga i lagstiftningen och att valfriheten ligger hos den behöriga myndigheten som i varje enskilt fall ska besluta vilket av alternativen som ska användas.

Något som talar för den sistnämnda tolkningen är att det i bestämmelsen anges att värdmedlemsstaten ska besluta ”om den sökande som ansöker” om godkännande ska genomgå en anpassningsperiod eller ett lämplighetsprov. Denna skrivning indikerar att detta beslut ska fattas av den behöriga myndigheten i det enskilda fallet. Även bestämmelsen i första punkten i artikel 14 kan sägas tala för detta. Där anges att förfarandena för godkännande inte ska ”gå utöver” kravet på att genomgå en anpassningsperiod eller att klara ett lämplighetsprov enligt yrkeskvalifikationsdirektivet. Eventuellt skulle det kunna anses att ett absolut krav på lämplighetsprov, utan möjlighet för Revisorsnämnden att i ett enskilt fall fatta beslut om anpassningsperiod, går utöver vad som föreskrivs i yrkeskvalifikationsdirektivet där som huvudregel båda dessa förfaranden ska finnas tillgängliga.

Av visst intresse är vidare att det i kommissionens ursprungliga förslag till hur den nya artikel 14 skulle utformas föreskrevs att den sökande skulle ha rätt att välja mellan en anpassningsperiod och ett lämplighetsprov.⁵ Denna valfrihet för sökanden har i det slutligen antagna ändringsdirektivet alltså ersatts med en valfrihet för medlemsstaterna. Eventuellt kan det argumenteras för att dessa då bör ha möjlighet att välja hur valfriheten ska utnyttjas; redan vid lagregleringen eller först vid de beslut som fattas i enskilda fall.

Enligt utredningens bedömning går det inte att ge ett säkert svar på hur direktivet ska tolkas i det nu diskuterade avseendet. För att säkerställa att direktivändringen införlivas på ett korrekt sätt anser utredningen därför att det i svensk rätt bör införas bestämmelser om att kravet på svensk revisorsexamen också ska kunna uppfyllas genom en anpassningsperiod.

⁵ Se förslaget till ny artikel 14 i KOM(2011) 77 slutlig.

Bestämmelser om anpassningsperiod finns redan i ett antal andra svenska författningar. Den regleringsteknik som då genomgående används är att det i en förordningsbestämmelse anges att en sökande ska kunna ersätta ett krav på utbildning, examen eller liknande med en anpassningsperiod. De närmare bestämmelserna om anpassningsperioden meddelas sedan genom föreskrifter på myndighetsnivå.⁶ På motsvarande sätt föreslås i SOU 2014:19, angående genomförandet av nyligen antagna ändringar i yrkeskvalifikationsdirektivet, att det i en ny förordning om erkännande av yrkeskvalifikationer ska anges att den behöriga myndigheten får besluta om en anpassningsperiod som får vara högst tre år lång samt att närmare bestämmelser om anpassningsperioden ska kunna meddelas genom myndighetsföreskrifter.⁷

Utredningen anser att regleringen när det gäller anpassningsperiod för revisorer bör utformas på liknande sätt. Bestämmelsen i 5 § revisorslagen om lämplighetsprov bör kompletteras med en möjlighet för revisorer från andra stater inom EES att ersätta kravet på svensk revisorsexamen även med en anpassningsperiod. I förordningen om revisorer bör sedan anges att Revisorsnämnden för varje sökande ska besluta om han eller hon ska genomgå en anpassningsperiod eller ett lämplighetsprov. Ordningen ska således vara den att sökanden på förhand ska ansöka om att få genomgå en anpassningsperiod och att Revisorsnämnden ska fatta beslut innan anpassningsperioden inleds. En följdändring bör också göras i förordningen med instruktion för Revisorsnämnden så att det framgår att det bland nämndens uppgifter ingår att pröva frågor om anpassningsperiod.

I förordningen om revisorer bör vidare föreskrivas att anpassningsperioden ska vara högst tre år lång samt vara föremål för utvärdering. I likhet med vad som anges när det gäller lämplighetsprovet bör även föreskrivas att anpassningsperioden ska säkerställa att den utländska revisorn har de kunskaper i svensk rätt som behövs för att utföra lagstadgad revision i Sverige som auktoriserad revisor och att den ska anpassas till den utländska revisorns utbildning och yrkeserfarenhet. Närmare bestämmelser om anpassnings-

⁶ Se till exempel 5 kap. 13 och 21 §§ patientsäkerhetsförordningen (2010:1369).

⁷ Se 13 § i förslaget till lag och 10 § i förslaget till förordning om erkännande av yrkeskvalifikationer, SOU 2014:19 s. 61 och 67 f.

perioden kan därefter meddelas i Revisorsnämndens föreskrifter. Bemyndigandet för Revisorsnämnden i 29 § förordningen om revisorer att meddela ytterligare föreskrifter bör kompletteras med en bestämmelse om detta.

I 36 § andra stycket revisorslagen anges att beslut som rör särskild lämplighetsprövning enligt 5 § inte får överklagas. Detsamma bör gälla beslut om godkännande av anpassningsperiod som sker vid utvärderingen av denna. En ändring bör slutligen också göras i avgiftsbestämmelserna i förordningen om revisorer så att de omfattar avgift för ansökan om och utvärdering av anpassningsperiod.

Som framgått anser utredningen att möjligheten till anpassningsperiod bara bör gälla för revisorer från andra stater inom EES och inte för revisorer från tredjeland. Enligt dagens regler jämföras Schweiz med EES-länder när det gäller möjligheten att genomgå lämplighetsprov. Enligt revisorsdirektivet betraktas Schweiz dock som ett tredjeland.⁸ Det framstår, inte minst av systematiska skäl, som lämpligt att Schweiz behandlas på ett enhetligt sätt när det gäller möjligheten till lämplighetsprov och anpassningsperiod. Utredningen föreslår därför att Schweiz när det gäller lämplighetsprov fortsättningsvis behandlas på samma sätt som andra tredjeländer och inte som ett EES-land.

Den nya bestämmelsen i artikel 14.3 om samarbete med andra myndigheter inom ramen för CEAOB tillgodoses genom den författningsändring som föreslås i avsnitt 6.2.4 ovan.

6.4 Erkännande och registrering av revisionsföretag från andra medlemsstater

Förslag: Revisionsföretag som har godkänts i en annan stat inom EES ska ges rätt att registreras som EES-revisionsföretag i Sverige. Bestämmelserna i revisorslagen om registrerade revisionsbolag ska, med ett par undantag, vara tillämpliga även för sådana företag. Revisorsnämnden ska underrätta hemmedlemsstatens behöriga myndighet om registreringen.

För de revisionsuppdrag som det utländska företaget åtar sig ska företaget utse en huvudansvarig revisor. Registrerade EES-

⁸ Se avsnitt 5.3 ovan.

revisionsföretag ska kunna utses till revisor i aktiebolag och andra företag.

Revisorsnämndens register ska innehålla uppgift om att EES-revisionsföretaget registrerats på den ovan angivna grunden. Revisorsnämnden ska ha rätt att kräva att ett bevis om registrering i den andra staten inte är mer än tre månader gammalt.

Författningstext som berörs av förslagen: 1, 2, 16, 16 a och 17 §§ revisorslagen, 9 kap. 19 och 47 §§ ABL, 8 kap. 3 och 18 §§ lagen om ekonomiska föreningar, 4 a kap. 3 och 22 §§ sparbankslagen, 7 a kap. 3 och 22 §§ lagen om medlemsbanker, 19 § revisionslagen, 1, 9, 11 och 15 §§ förordningen om revisorer samt 1 § förordningen med instruktion för Revisorsnämnden.

6.4.1 EU-rätt före ändringar

Som nämnts gäller enligt artikel 3.1 i revisorsdirektivet att lagstadgad revision får utföras endast av lagstadgade revisorer eller revisionsföretag som godkänts av den medlemsstat som kräver den lagstadgade revisionen. Någon bestämmelse om att revisionsföretag som godkänts i en medlemsstat ska ha rätt att utföra lagstadgad revision även i andra medlemsstater finns inte i ursprungstexten.

Enligt artikel 15 i revisorsdirektivet ska det i varje medlemsstat finnas ett offentligt register över lagstadgade revisorer och revisionsföretag. Närmare bestämmelser om registret finns i artiklarna 16–20.

6.4.2 Gällande svensk rätt

Med revisionsföretag avses enligt 2 § 4 revisorslagen ett företag där en revisor utövar revisionsverksamhet eller en revisor som bedriver revisionsverksamhet som enskild näringsidkare. Med revisor avses enligt 2 § 1 en i Sverige auktoriserad eller godkänd revisor. Även ett företag som har godkänts av en behörig myndighet i en annan stat inom EES att utföra lagstadgad revision och som en revisor utövar revisionsverksamhet i är ett revisionsföretag. Med registrerat revisionsbolag avses enligt 2 § 5 ett revisionsföretag som har registrerats enligt 13 eller 14 §. Endast handelsbolag och aktiebolag får

enligt dessa paragrafer registreras som revisionsbolag. Någon möjlighet för revisionsföretag som har godkänts i en annan stat inom EES att bli registrerade i Sverige finns inte.

För att ett företag ska kunna bli vald revisor i ett aktiebolag krävs enligt 9 kap. 19 § ABL att företaget är ett registrerat revisionsbolag. Motsvarande bestämmelser finns i revisionslagen samt i övrig relevant associationsrättslig lagstiftning.⁹ När ett registrerat revisionsbolag är vald revisor ska bolaget enligt 17 § revisorslagen utse en av de yrkesverksamma revisorerna i bolaget att vara huvudansvarig. Konsekvensen av en registrering är vidare att företaget enligt 3 § första stycket 2 revisorslagen kommer under Revisorsnämndens tillsyn. För registrerade revisionsbolag uppställs också krav på sådant som dokumentation, försäkring och uppgiftslämnande (se 24, 27 och 28 §§ revisorslagen).

Enligt 40 § revisorslagen ska Revisorsnämnden föra ett register över bland annat registrerade revisionsbolag. Närmare bestämmelser om registret finns i 11–17 §§ förordningen om revisorer. I 9 kap. 47 § ABL finns vidare bestämmelser om de uppgifter om bolagets revisor som ett aktiebolag ska anmäla för registrering i aktiebolagsregistret. Motsvarande bestämmelser finns även i övrig relevant associationsrättslig lagstiftning.¹⁰

6.4.3 Ändringsdirektivet

Genom artikel 1.4 i ändringsdirektivet införs en ny artikel 3a i revisorsdirektivet. Artikel 3a är indelad i tre punkter.

I punkt 1 föreskrivs att genom undantag från artikel 3.1 ska ett revisionsföretag som har godkänts i en medlemsstat ha rätt att utföra lagstadgad revision i en annan medlemsstat, förutsatt att den nyckelrevisor som utför lagstadgad revision på revisionsföretagets uppdrag uppfyller kraven i artikel 3.4 a i värdmedlemsstaten. Vad som avses med nyckelrevisor framgår av artikel 2 led 16 i direktivet.¹¹

⁹ Se 19 § revisionslagen, 8 kap. 3 § lagen om ekonomiska föreningar, 4 a kap. 3 § sparbankslagen och 7 a kap. 3 § lagen om medlemsbanker.

¹⁰ Se 8 kap. 18 § lagen om ekonomiska föreningar, 4 a kap. 22 § sparbankslagen och 7 a kap. 22 § lagen om medlemsbanker.

¹¹ Se om termen nyckelrevisor i avsnitt 5.5.6 ovan.

I punkt 2 anges att ett revisionsföretag som vill utföra lagstadgad revision i en annan medlemsstat än sin hemmedlemsstat ska ansöka om registrering hos den behöriga myndigheten i värdmedlemsstaten i enlighet med artiklarna 15 och 17.

Enligt punkt 3 ska värdmedlemsstatens behöriga myndighet registrera revisionsföretaget om den är säker på att revisionsföretaget har registrerats hos hemmedlemsstatens behöriga myndighet. Om värdmedlemsstaten avser att förlita sig på ett bevis som intygar att revisionsföretaget har registrerats i hemmedlemsstaten, får värdmedlemsstatens behöriga myndighet kräva att det bevis som har utfärdats av hemmedlemsstatens behöriga myndighet inte är mer än tre månader gammalt vid uppvisandet. Värdmedlemsstatens behöriga myndighet ska underrätta hemmedlemsstatens behöriga myndighet om att revisionsföretaget har registrerats.

Genom artikel 1.11 i ändringsdirektivet görs vissa redaktionella ändringar i artikel 15.1 i revisorsdirektivet. Dessa medför ingen ändring i sak. Vidare har, genom artikel 1.12 i ändringsdirektivet, ett nytt led j lagts till i artikel 17.1. Där anges att det register som den behöriga myndigheten ska föra i tillämpliga fall även ska innehålla uppgift om huruvida ett revisionsföretag är registrerat i enlighet med artikel 3a.3.

6.4.4 Överväganden

Genom artikel 3a i revisorsdirektivet införs en rättighet för revisionsföretag som har godkänts i en medlemsstat att utföra lagstadgad revision även i andra medlemsstater och att registreras där. Tidigare uppställdes genom artikel 3.1 i direktivet ett absolut krav på att lagstadgad revision skulle utföras endast av revisorer eller revisionsföretag som godkänts av värdmedlemsstaten. Bestämmelserna i artikel 3a utgör således ett undantag från detta krav. Ett villkor för att det godkända revisionsföretaget ska ha rätt att verka i en annan medlemsstat är att den huvudansvarige revisor som utför revisionen på företagets uppdrag uppfyller kraven i artikel 3.4 a i värdmedlemsstaten, dvs. han eller hon ska vara godkänd i värdmedlemsstaten.

Av 2 § 1 och 4 revisorslagen följer att ett företag som godkänts i en annan stat inom EES att utföra lagstadgad revision är ett revi-

sionsföretag även i revisorslagens mening, under förutsättning att en i Sverige auktoriserad eller godkänd revisor utövar revisionsverksamhet i företaget. Så långt överensstämmer svensk rätt således med de nya direktivbestämmelserna. Enligt 2 § 5 jämförd med 13 och 14 §§ revisorslagen kan ett sådant företag dock inte registreras som revisionsbolag i Sverige. Det kan därmed inte vara vald revisor enligt ABL med flera lagar. För att tillgodose kraven i direktivet bör det därför i revisorslagen införas en bestämmelse som ger godkända revisionsföretag från andra stater inom EES en rätt till registrering.

Frågan är då om även de utländska företagen ska registreras som revisionsbolag i Sverige eller om det i revisorslagen bör införas en egen beteckning på denna kategori registrerade företag. För den förstnämnda lösningen talar att de flesta bestämmelser som gäller för registrerade revisionsbolag bör gälla även för de utländska revisionsföretag som registreras i Sverige. Det kan då framstå som en smidig lösning att direkt göra dem till registrerade revisionsbolag eftersom de då automatiskt kommer att likabehandlas med svenska sådana bolag. I de fall man önskar att de bestämmelser som gäller för svenska bolag inte ska tillämpas på de utländska företagen får detta då föreskrivas särskilt.

Utredningen har dock ändå stannat för lösningen att föreslå att det införs en särskild benämning på de utländska revisionsföretag som registreras i Sverige. Enligt utredningens mening finns det en poäng i att markera att dessa företag är registrerade på särskild grund, utan att de villkor som uppställs för registrering av svenska bolag är uppfyllda. Det blir då också möjligt att i lagtexten tydligare markera att de utländska företagen ska likabehandlas med de svenska endast med avseende på den revisionsverksamhet som bedrivs i Sverige.

Utredningen föreslår därför att det i revisorslagen införs bestämmelser om att företag som godkänts i en annan stat inom EES, och som en revisor utövar revisionsverksamhet i, ska ha rätt att registreras som EES-revisionsföretag i Sverige. Även om benämningen är något otymplig anser utredningen att den, eftersom den markerar både att företaget är ett revisionsföretag och att det kommer från EES, är den mest lämpliga. Med revisor bör jämföras en annan fysisk person som har godkänts att utföra lagstadgad revision i en annan stat inom EES (jfr 16 a § revisorslagen). Det bör

också föreskrivas att Revisorsnämnden ska underrätta hemmedlemsstatens behöriga myndighet om registreringen.

Det bör vidare anges att bestämmelserna i revisorslagen om registrerade revisionsbolag i tillämpliga delar ska gälla även registrerade EES-revisionsföretag. Skrivningen ”i tillämpliga delar” är avsedd att markera att detta gäller med avseende på den revisionsverksamhet som utförs i Sverige. En motsvarande bestämmelse bör införas även i förordningen om revisorer. Undantag bör dock göras för bestämmelserna om kvalitetskontroll, eftersom denna kontroll enligt artikel 34.1 i revisorsdirektivet ska ske i företagets hemland (se närmare om artikel 34 i avsnitt 9.5 nedan). De bestämmelser som i övrigt har betydelse för tillsynen (dvs. bestämmelser om disciplinära åtgärder samt krav på dokumentation, uppgiftslämnande etc.) bör däremot gälla även för registrerade EES-revisionsföretag eftersom det är Sverige som, i egenskap av värdmedlemsstat, enligt artikel 34.1 ansvarar för tillsynen med avseende på de revisioner som utförs här. Det bör också i ABL och i revisionslagen samt i övrig relevant associationsrättslig lagstiftning införas bestämmelser om att även registrerade EES-revisionsföretag kan utses till revisor.

En särskild fråga är om de registrerade EES-revisionsföretagen ska omfattas av kravet på försäkring i 27 § revisorslagen. Detta krav har inte sin grund i någon bestämmelse i revisorsdirektivet utan är en rent svensk reglering. Enligt utredningens bedömning finns en risk för att ett krav på svensk försäkring även för utländska företag kan komma i konflikt med bestämmelserna i artikel 56 i EUF-fördraget om fri rörlighet för tjänster.¹² Av EU-domstolens praxis framgår nämligen att det kan anses vara ett hinder för den fria rörligheten att ett företag från en medlemsstat som vill tillhandahålla tjänster i en annan medlemsstat är tvunget att, förutom de krav som uppställs i hemmedlemsstaten, även tillgodose krav som uppställs i värdmedlemsstaten. Så kan vara fallet trots att lagstiftningen i värdmedlemsstaten inte uppställer några längre gående krav för företag från andra medlemsstater jämfört med de krav som gäller för inhemska företag.¹³

¹² Den fria rörligheten för tjänster regleras också i tjänstedirektivet (direktiv 2006/123/EG). Enligt artikel 17.13 i det direktivet görs dock undantag från direktivets bestämmelser om friheten att tillhandahålla tjänster på områden som omfattas av revisorsdirektivet.

¹³ Se till exempel mål C-76/90 Säger.

I och för sig kan en nationell bestämmelse som anses hindra den fria rörligheten ändå accepteras om den är motiverad av ett skyddsvärt intresse, så kallat tvingande hänsyn till allmänintresset.¹⁴ Enligt utredningens bedömning är det dock osäkert om ett krav på svensk försäkring skulle kunna rättfärdigas. Detta gäller särskilt som det ändå av 27 § revisorslagen följer ett krav på att den huvudansvariga revisorn, vilken måste vara auktoriserad eller godkänd i Sverige, måste ha en sådan försäkring. Utredningen anser mot denna bakgrund att registrerade EES-revisionsföretag bör undantas från kravet på svensk försäkring.

Kravet på svensk huvudansvarig revisor framgår av artikel 3a.1 i direktivet. I direktivet används termen ”nyckelrevisor”. Enligt definitionen i artikel 2 led 16 omfattar nyckelrevisor något fler fall än vad som avses med huvudansvarig revisor i 17 § revisorslagen. I detta sammanhang har denna skillnad dock enligt utredningens bedömning ingen betydelse, eftersom kravet i artikel 3a.1 endast gäller den revisor som på det utländska företags uppdrag utför revision för det företags räkning. Ett krav på att registrerade EES-revisionsföretag ska utse en huvudansvarig revisor bör således införas i 17 § revisorslagen.

I artikel 3a i direktivet sägs att revisorn ska utföra revisionen ”på ett revisionsföretags uppdrag”. Utredningen tolkar direktivbestämmelsen så att det inte kan krävas att den huvudansvarige revisorn är anställd av EES-revisionsföretaget. Kravet på huvudansvarig revisor ska således kunna uppfyllas även genom att EES-revisionsföretaget genom ett samarbetsavtal eller liknande anlitar revisorer som är verksamma någon annanstans att utföra revision på företags uppdrag. I 17 § revisorslagen anges att en av de yrkesverksamma revisorerna ”i bolaget” ska vara huvudansvarig. Enligt förarbetena ska detta dock inte tolkas så att den huvudansvarige revisorn måste vara anställd i bolaget.¹⁵ Svensk rätt är således i den delen förenlig med direktivet.

I artikel 3a i direktivet anges att medlemsstaterna får, om de förlitar sig på ett bevis om registrering i hemmedlemsstaten, kräva att beviset inte är äldre än tre månader vid uppvisandet. Revisors-

¹⁴ Se till exempel SOU 2014:19 s. 168 f. för en genomgång av vad som i EU-domstolens praxis har ansetts vara sådana tvingande hänsyn.

¹⁵ Prop. 2000/01:146 s. 98.

nämnden bör ges möjlighet att ställa ett sådant krav. En bestämmelse om detta bör införas i förordningen om revisorer. För att genomföra bestämmelsen i artikel 17.1 led j i revisorsdirektivet bör vidare uppräkningsen i 15 § förordningen om revisorer av vilka uppgifter som ska ingå i det register som förs av Revisorsnämnden kompletteras med en bestämmelse om att registret även ska innehålla uppgift om att registrering som EES-revisionsföretag gjorts på grund av att revisionsföretaget har godkänts i en annan medlemsstat. Bestämmelserna i den paragrafen om att registret ska innehålla uppgift om bolagets organisationsnummer bör också justeras så att det framgår att för företag från andra stater ska motsvarande identifikationsnummer anges.

I 9 kap. 47 § ABL finns bestämmelser om vilka uppgifter om bolagets revisor som bolaget ska anmäla för registrering i aktiebolagsregistret. Där föreskrivs att om revisorn är ett registrerat revisionsbolag så ska anmälan innehålla uppgift bland annat om bolagets organisationsnummer. Även den bestämmelsen bör kompletteras på så sätt att det framgår att för registrerade EES-revisionsföretag ska motsvarande identifikationsnummer uppges. Motsvarande ändring bör göras även i övriga relevanta associationsrättsliga lagar.

När utredningen i följande avsnitt lämnar förslag till nya eller ändrade bestämmelser för registrerade revisionsbolag är avsikten att dessa förslag, om annat inte anges, ska gälla även för registrerade EES-revisionsföretag.

6.5 Upphävande av godkännande och registrering

Förslag: När Revisorsnämnden meddelar beslut om upphävande av auktorisation, godkännande eller registrering, om tillfälligt förbud eller om varning, ska nämnden underrätta de behöriga myndigheterna i de andra stater där revisorn eller det registrerade revisionsbolaget också har registrerats.

Författningstext som berörs av förslagen: 1 och 22 §§ förordningen om revisorer.

6.5.1 EU-rätt före ändringar

I artikel 5 i revisorsdirektivet finns bestämmelser om när en lagstadgad revisors eller ett revisionsföretags godkännande ska återkallas. Om ett godkännande har återkallats ska enligt artikel 5.3 den behöriga myndigheten i den medlemsstat där detta har skett informera relevanta behöriga myndigheter i de andra medlemsstater där revisorn eller revisionsföretaget också har godkänts.

6.5.2 Gällande svensk rätt

I 32–34 §§ revisorslagen finns bestämmelser som ger Revisorsnämnden möjlighet att upphäva en auktorisation, ett godkännande eller en registrering. Enligt 22 § förordningen om revisorer ska ett sådant beslut, eller ett beslut om varning, som avser en revisor som har en motsvarande auktorisation eller ett motsvarande godkännande i ett annat land inom EES meddelas till behörig myndighet eller organisation i den staten.

6.5.3 Ändringsdirektivet

Genom ändringsdirektivets artikel 1.5 har artikel 5.3 i revisorsdirektivet ändrats på så sätt att det numera föreskrivs att om ett godkännande återkallats i en medlemsstat så ska den behöriga myndigheten i den staten meddela detta till de behöriga myndigheterna i de värdmedlemsstater där den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget också har registrerats i enlighet med artiklarna 3a, 16.1 c och 17.1 i.

6.5.4 Överväganden

Ändringen i artikel 5.3 är en följd av att revisionsföretag som godkänts i en medlemsstat har fått rätt att bli registrerade även i andra medlemsstater (se avsnitt 6.4 ovan). Om ett godkännande återkallas måste övriga medlemsstater där företaget är registrerat informeras om detta. Artikel 5.3 tar därför numera generellt sikte på att stater där revisorn eller revisionsföretaget har registrerats ska informeras om ett återkallande.

I 22 § förordningen om revisorer anges att Revisorsnämnden när en auktorisation eller ett godkännande av en revisor upphävs, eller då varning meddelas, ska underrätta de behöriga myndigheterna i de andra stater där revisorn också har auktoriserats eller godkänts. Bestämmelsen tar alltså sikte på andra stater som också har meddelat en auktorisation eller ett godkännande och den gäller endast för revisorer och inte för registrerade revisionsbolag. Att så är fallet är naturligt eftersom utländska revisionsföretag tidigare inte kunde registreras i Sverige. När denna möjlighet nu införs bör även bestämmelsen i 22 § förordningen om revisorer ändras på så sätt att Revisorsnämnden, vid ett beslut om upphävande eller varning, ska underrätta de andra stater där revisorn eller det registrerade revisionsbolaget också har registrerats. En sådan underrättelse bör vidare göras även när nämnden fattat beslut om tillfälligt förbud enligt de nya bestämmelser som föreslås i avsnitt 10.4.5 nedan.

Artikeln 5.3 vänder sig till hemmedlemsstaten, dvs. det är den staten som har ansvar för att informera övriga medlemsstater där registrering också har skett om att ett godkännande i hemmedlemsstaten har upphävts. Någon skyldighet för värdmedlemsstaten att lämna motsvarande information vid upphävande av en registrering av ett utländskt revisionsföretag finns inte. Registrerade EES-revisionsföretag (jfr avsnitt 6.4 ovan) bör därför undantas från tillämpningsområdet för 22 § förordningen om revisorer.

7 Opartiskhet och självständighet samt därmed sammanhängande frågor

7.1 Inledning

I avsnittet behandlas kraven på revisornas opartiskhet och självständighet (i det följande ibland även benämnt som kravet på oberoende) i förhållande till revisionsklienten samt vissa därmed sammanhängande frågor. Bestämmelserna finns i artiklarna 21–25 i revisorsdirektivet och artiklarna 4–8 och 12–15 i revisorsförordningen.

Avsnittet är disponerat på så sätt att först behandlas frågor om yrkesetik och professionell skepticism och därefter om opartiskhet och självständighet. Efter det berörs frågor om revisionsarvoden och om tillhandahållande av icke-revisionstjänster. Sedan behandlas frågan om anställning av före detta revisorer hos de granskade företagen. Därefter berörs dokumentationskrav, krav på tystnads- och upplysningsplikt samt krav på hur revisionsverksamheten ska organiseras och kvalitetssäkras. Slutligen behandlas särskilda rapporteringskrav med mera vid revision av företag av allmänt intresse.

7.2 Yrkesetik och professionell skepticism

<p>Förslag: I ABL, revisionslagen och i övrig relevant associationsrättslig lagstiftning införs en uttrycklig bestämmelse om att revisorn ska utföra sina uppdrag med professionell skepticism.</p>
--

Författningstext som berörs av förslaget: 9 kap. 3 § ABL, 8 kap. 10 § lagen om ekonomiska föreningar, 4 a kap. 9 § sparbankslagen, 7 a kap. 9 § lagen om medlemsbanker och 5 § revisionslagen.

7.2.1 EU-rätt före ändringar

I artikel 21.1 i revisorsdirektivet föreskrivs att medlemsstaterna ska se till att alla lagstadgade revisorer och revisionsföretag omfattas av yrkesetiska principer. Dessa ska minst omfatta deras funktion när det gäller allmänintresset, deras integritet och objektivitet samt deras yrkeskompetens och vederbörliga omsorg. Enligt artikel 21.2 kan kommissionen, efter ett kommittéförfarande, anta principbaserade tillämpningsföreskrifter om yrkesetik.

7.2.2 Gällande svensk rätt

De bestämmelser som finns om yrkesetik är av ramkaraktär och innehåller inga definitioner eller detaljregler. I 19 § revisorslagen anges att en revisor ska iaktta god revisorssed. Bestämmelsen är generell och avser all revisionsverksamhet. Om arbete som hänför sig till ett revisionsuppdrag utförs av ett biträde ska revisorn se till att även biträdet iakttar god revisorssed. Enligt 20 § revisorslagen ska en revisor i revisionsverksamheten utföra sina uppdrag med oportiskhet och självständighet samt vara objektiv i sina ställningstaganden.

Vad som i det enskilda fallet utgör god revisorssed framgår bland annat av Revisorsnämndens föreskrifter och uttalanden samt av nämndens avgöranden i disciplinärenden och förhandsbesked. Även FAR tar fram yrkesetiska regler.¹ Som medlem i den internationella branschorganisationen Ifac² har FAR åtagit sig att verka för att Ifac:s regler så långt möjligt genomförs i Sverige med hänsyn till nationella förutsättningar.

¹ Se till exempel FAR:s rekommendationer i etikfrågor EtikR 1, Yrkesetiska regler, från januari 2014.

² International Federation of Accountants.

Vidare gäller enligt 9 kap. 3 § ABL att revisorns granskning av årsredovisning med mera ska vara så ingående och omfattande som god revisionssed kräver. Motsvarande bestämmelse finns i revisionslagen och i övrig relevant associationsrättslig lagstiftning.³ Lagstadgad revision utförs i stor utsträckning i enlighet med de internationella revisionsstandarder, ISA, som tas fram och förvaltas av IAASB.⁴ I ISA 200, Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing anges bland annat att en revisor ska förhålla sig professionellt skeptisk, vilket innebär en inställning som innefattar ifrågasättande, att vara uppmärksam på förhållanden som kan tyda på möjliga felaktigheter som beror på fel eller oegentligheter, samt att göra en kritisk bedömning av revisionsbevis.⁵ Det anges också att revisorn ska följa relevanta yrkesetiska krav.⁶

7.2.3 Ändringsdirektivet

Genom artikel 1.13 i ändringsdirektivet har artikel 21 ändrats enligt följande. Punkt 1 i artikeln är oförändrad. I punkt 2 har föreskriften om kommissionens möjlighet att anta tillämpningsföreskrifter tagits bort. I stället har i den punkten införts bestämmelser om professionell skepticism. Detta återspeglas också i rubriken till artikeln, som ändrats från ”Yrkesetik” till ”Yrkesetik och professionell skepticism”.

I punkt 2 anges numera att medlemsstaterna ska se till att en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag, när de utför en lagstadgad revision, agerar med professionell skepticism. De ska vara medvetna om att det kan förekomma väsentliga felaktigheter beroende på fakta eller beteenden som visar på oegentligheter, inklusive bedrägeri eller fel, trots tidigare erfarenheter av ärligheten och integriteten hos det granskade företagens ledning och ledningsansvariga personer. Lagstadgade revisorer och revisionsföretag ska särskilt upprätthålla professionell skepticism i granskningen av led-

³ Se 5 § revisionslagen, 8 kap. 10 § lagen om ekonomiska föreningar, 4 a kap. 9 § sparbankslagen och 7 a kap. 9 § lagen om medlemsbanker.

⁴ Se även avsnitt 8.2.

⁵ ISA 200, punkt 13 led 1 och punkt 15.

⁶ Se punkt 14 i ISA 200.

ningens uppskattningar av verkliga värden, nedskrivningar av tillgångar, avsättningar samt framtida kassaflöden relevanta för företagets kapacitet till fortsatt drift.

Vidare definierar direktivbestämmelsen vad som ska förstås med professionell skepticism. Med detta avses en ifrågasättande inställning, att vara uppmärksam på förhållanden som eventuellt kan tyda på felaktigheter till följd av fel eller bedrägeri och att göra en kritisk bedömning av revisionsbevis.

7.2.4 Överväganden

Artikel 21 i direktivet har utvecklats från att innehålla en bestämmelse som mer allmänt anger att medlemsstaterna ska se till att det finns yrkesetiska principer som revisorer och registrerade revisionsbolag ska följa, till att även mer specifikt ange att revisionsuppdragen ska utföras med iakttagande av professionell skepticism. I artikeln har också införts en definition av termen professionell skepticism som i princip överensstämmer med den i ISA 200.

Enligt svensk rätt gäller som nämnts att revisorn ska agera i enlighet med god revisorssed och vara opartisk och självständig samt att granskningen ska utföras i enlighet med god revisionssed. Det finns inga särskilda legaldefinitioner av vad som avses med god revisorssed och god revisionssed utan begreppen får sitt innehåll genom bestämmelser i den sekundära normgivningen, bland annat ISA, och genom Revisorsnämndens praxis. Det skeptiska förhållningssätt som föreskrivs i revisorsdirektivet artikel 21.2 överensstämmer i sak med det som gäller enligt ISA 200. Frågan är om ett korrekt genomförande av de nya direktivbestämmelserna ändå fordrar att kravet på professionell skepticism införs i lagen.

Direktivets bestämmelser om professionell skepticism innehåller inga direkta krav på konkreta åtgärder som revisorn ska vidta utan bestämmelserna är av ramlagskaraktär. Detta kan sägas tala för att den nuvarande hänvisningen till god revisionssed är tillräcklig för att tillgodose även den nya lydelsen av artikel 21. Utredningen gör dock ändå bedömningen att den ökade betoningen av revisorns skeptiska förhållningssätt bör komma till uttryck även i den svenska lagtexten. Utredningen föreslår därför att 9 kap. 3 § ABL, samt motsvarande bestämmelser i revisionslagen och i övrig relevant asso-

ciationsrättslig lagstiftning, kompletteras med en bestämmelse om att revisorn ska utföra sina uppdrag med professionell skepticism. Vad som närmare avses med detta får, liksom tidigare, utvecklas genom sekundärnormgivning och praxis.

När det gäller lagen om ekonomiska föreningar finns endast krav på att de bestämmelser som gäller vid revision av ekonomiska föreningar som är företag av allmänt intresse anpassas till unionsrätten.⁷ En bestämmelse om att revisorn ska utföra sina uppdrag med professionell skepticism innebär dock i princip bara ett förtydligande av vad som redan i dag följer av god revisions sed. Enligt utredningens bedömning bör bestämmelsen därför även i lagen om ekonomiska föreningar gälla vid all revision och inte endast vid revision av företag av allmänt intresse.

7.3 Opertiskhet och självständighet

Förslag: Prövningen av revisorns opertiskhet och självständighet ska ta sikte på åtminstone omständigheter som föreligger under den period som granskningen avser och den period som revisionen utförs. Prövningen ska göras i förhållande till varje fysisk person som direkt eller indirekt kan påverka resultatet av revisionen.

Revisorer och registrerade revisionsbolag ska avböja eller avsäga sig ett revisionsuppdrag om revisorn eller bolaget eller någon fysisk person som är anställd av, har ställt tjänster till förfogande för eller står under kontroll av revisorn eller bolaget, och som direkt medverkar i revisionsuppdraget, har vissa ekonomiska kopplingar till det granskade företaget. Detsamma ska gälla om någon närstående till någon av dessa personer har sådana kopplingar.

Närmare bestämt ska revisorn avböja eller avsäga sig revisionsuppdraget om någon av de nämnda personerna äger finansiella instrument i det granskade företaget, annars har ett väsentligt och direkt vinstintresse i det granskade företaget eller har inlett någon annan transaktion med ett finansiellt instrument som emitterats, garanterats eller på annat sätt varit föremål för insatser

⁷ Se avsnitt 5.2.5 ovan.

från det granskade företaget. Revisorn ska också avböja eller avsäga sig uppdraget om någon av de nämnda personerna äger finansiella instrument i ett företag som är anknutet till det granskade företaget eller har varit anställd av eller haft någon annan relation med det granskade företaget under den tid som granskningen avser eller revisionen utförs, om detta orsakar eller allmänt kan uppfattas orsaka en intressekonflikt. Finansiella instrument som ägs indirekt genom fonder och liknande, inbegripet förvaltade medel såsom pensionsfonder eller livförsäkringar, ska dock undantas från bestämmelsernas tillämpningsområde.

Med närstående ska avses make eller sambo, omyndiga barn som personen i fråga har vårdnaden om samt andra närstående om de har gemensamt hushåll med personen i fråga sedan minst ett år. Som närstående ska också räknas juridiska personer vilkas ledningsuppgifter utförs av, eller som direkt eller indirekt kontrolleras av, personen i fråga eller någon av de nu nämnda närstående personerna. Även juridiska personer som upprättats till förmån för personen i fråga eller för någon närstående till honom eller henne, eller för en person vars ekonomiska intressen huvudsakligen motsvarar intresset hos någon av dessa personer, ska omfattas av närståendedefinitionen.

Revisorsnämnden ska på ansökan av en revisor eller ett revisionsbolag meddela förhandsbesked om huruvida förhållandena är sådana att revisorn eller bolaget enligt de nya bestämmelserna ska avböja eller avsäga sig uppdraget.

Bedömning: Svensk rätt är förenlig med övriga ändringar av revisorsdirektivets bestämmelser om revisorns opartiskhet och självständighet.

Författningstext som berörs av förslagen: 21, 21 a, 21 b och 22 §§ revisorslagen.

7.3.1 EU-rätt före ändringar

Artikel 22 i revisorsdirektivet handlar om revisorns oberoende och objektivitet.

Enligt punkt 1 ska medlemsstaterna se till att lagstadgade revisorer och revisionsföretag är oberoende av den granskade enheten och inte medverkar i enhetens beslutsprocess.

I punkt 2 första stycket anges ett antal förhållanden som ska prövas för att avgöra om revisorn kan anta eller fullfölja ett uppdrag. Lagstadgad revision får inte utföras om det finns någon direkt eller indirekt ekonomisk, affärsmässig, anställningsmässig eller annan anknytning – inbegripet erbjudande av andra tjänster än revisions-tjänster – mellan den lagstadgade revisorn, revisionsföretaget eller nätverket och den granskade enheten som en objektiv, omdömes-gill och initierad tredje part skulle anse äventyra den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets oberoende. Om oberoendet är utsatt för hot, såsom självgranskning, egenintresse, partiskhet, förtroelighet eller tillit eller skrämsel, ska den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget vidta skyddsåtgärder för att minska dessa hot. Om hoten jämfört med vidtagna skyddsåtgärder är av sådan art att oberoendet äventyras, får den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget inte utföra den lagstadgade revisionen.

I punkt 2 andra stycket uppställs en strängare regel som anger att vid lagstadgad revision av företag av allmänt intresse och när så är lämpligt för att skydda den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets oberoende ska medlemsstaterna dessutom se till att lagstadgad revision inte utförs om den innebär självgranskning eller egenintresse.

Enligt punkt 3 krävs att lagstadgade revisorer och revisionsföretag i revisionshandlingarna dokumenterar alla betydelsefulla hot mot oberoendet samt de skyddsåtgärder som vidtagits för att minska dessa hot.

I punkt 4 anges att kommissionen, i syfte att säkerställa en enhetlig tillämpning av punkterna 1 och 2, efter ett kommittéförfarande får anta principbaserade tillämpningsföreskrifter.

7.3.2 Gällande svensk rätt

I svensk lagstiftning om revisorer och revision finns ett stort antal bestämmelser som syftar till att garantera att revisorn i sin roll som granskare är opartisk, självständig och objektiv. Centrala bestämmelser är de i 20–25 §§ revisorslagen om revisorns opartiskhet och självständighet samt om förtroenderubbande sidoverksamhet. Även de så kallade jävskatalogerna i den associationsrättsliga lagstiftningen är av intresse (se till exempel 9 kap. 17 § ABL).

I 20 § revisorslagen anges att en revisor i revisionsverksamheten ska utföra sina uppdrag med opartiskhet och självständighet samt vara objektiv i sina ställningstaganden. Enligt 21 § första stycket ska en revisor för varje uppdrag i revisionsverksamheten pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. Revisorn ska avböja eller avsäga sig ett sådant uppdrag,

1. om han eller hon eller någon annan i det nätverk där han eller hon är verksam
 - a) har ett direkt eller indirekt ekonomiskt intresse i uppdragsgivarens verksamhet (egenintressehot),
 - b) vid rådgivning som inte utgör revisionsverksamhet har lämnat råd i en fråga som till någon del omfattas av granskningsuppdraget (självgranskningshot),
 - c) uppträder eller har uppträtt till stöd för eller mot uppdragsgivarens ståndpunkt i någon rättslig eller ekonomisk angelägenhet (partsställningshot),
 - d) har nära personliga relationer till uppdragsgivaren eller till någon person i dennes ledning (vänskapshot),
 - e) utsätts för hot eller någon annan påtryckning som är ägnad att inge obehag (skrämselhot), eller
2. om det föreligger något annat förhållande av sådan art att det kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet.

Enligt andra stycket behöver revisorn dock inte avböja eller avsäga sig uppdraget om det i det enskilda fallet föreligger sådana särskilda omständigheter eller har vidtagits sådana åtgärder som medför att det inte finns anledning att ifrågasätta hans eller hennes opertiskhet och självständighet.

Prövningen av opertiskheten och självständigheten ska således göras bland annat mot personer i revisorns nätverk. Nätverk definieras i 2 § 7 revisorslagen som en struktur för samarbete i vilken minst ett revisionsföretag ingår och som uppfyller minst ett av vissa närmare angivna kriterier.

Enligt 23 § revisorslagen gäller bestämmelserna i 20 och 21 §§ även registrerade revisionsbolag.

I 24 § revisorslagen anges att revisorer och registrerade revisionsbolag ska dokumentera sina uppdrag i revisionsverksamheten. Dokumentationen ska innehålla sådan information som är väsentlig för att revisorns arbete samt hans eller hennes opertiskhet och självständighet ska kunna bedömas i efterhand.

En revisor får enligt 25 § inte ägna sig åt förtroenderubbande sidoverksamhet. Med sidoverksamhet avses annan verksamhet än revisionsverksamhet eller verksamhet som har ett naturligt samband därmed. Sådan verksamhet får inte utövas om utövandet är av sådan art eller omfattning att det kan rubba förtroendet för revisorns opertiskhet eller självständighet eller utövandet på annat sätt är oförenligt med den ställning som följer av behörigheten att utföra lagstadgad revision. Om revisionsverksamhet utövas i ett handelsbolag eller ett aktiebolag får vidare enligt 10 § revisorslagen ingen annan verksamhet utövas i bolaget än sådan som har ett naturligt samband med revisionsverksamheten.

Även i de associationsrättsliga bestämmelserna finns som sagt regler om revisorers opertiskhet och självständighet. I den så kallade jävskatalogen i 9 kap. 17 § ABL anges exempelvis ett flertal omständigheter, bland annat aktieinnehav i bolaget, som innebär att en person inte får vara revisor i bolaget.⁸ Om en revisor träffas av något av de förhållanden som räknas upp där är han eller hon inte valbar. Om en icke valbar revisor ändå väljs innebär det att bolaget inte uppfyllt sin lagstadgade skyldighet att välja en behörig revisor.

⁸ Se även motsvarande bestämmelser i 8 kap. 7 § lagen om ekonomiska föreningar, 4 a kap. 5 § sparbankslagen, 7 a kap. 5 § lagen om medlemsbanker och 17 § revisionslagen.

7.3.3 Ändringsdirektivet

Genom artikel 1.14 i ändringsdirektivet har punkterna 1, 2 och 4 i artikel 22 i revisorsdirektivet ersatts med nya. Vidare har två nya punkter, 5 och 6, lagts till. Punkt 3, om dokumentation, är oförändrad. Bestämmelserna i artikel 22 är generella och gäller även vid revision av företag av allmänt intresse. Den bestämmelse i artikel 22.2 andra stycket som specifikt gällde vid revision av företag av allmänt intresse har däremot tagits bort.

I artikel 22 punkt 1 återfinns, med vissa ändringar och tillägg, de bestämmelser som tidigare fanns i punkterna 1 och 2. I första stycket har termen ”oberoende” ändrats till ”opartisk och självständig”. Vidare har kretsen av personer som ska uppfylla detta krav utvidgats till att, förutom lagstadgade revisorer och revisionsföretag, omfatta varje fysisk person som direkt eller indirekt kan påverka resultatet av den lagstadgade revisionen. Dessutom föreskrivs i ett nytt andra stycke att opartiskheten och självständigheten ska krävas åtminstone under perioden för de finansiella rapporter som ska revideras och den period under vilken den lagstadgade revisionen utförs.

Bestämmelserna i tredje och fjärde styckena motsvarar i princip de som tidigare fanns i punkt 2, men har fått en något annan uppbyggnad och ett utvidgat innehåll. I tredje stycket sägs nu att medlemsstaterna ska se till att en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag, när de utför lagstadgad revision, vidtar alla rimliga åtgärder för att se till att deras opartiskhet eller självständighet inte påverkas av några befintliga eller potentiella intressekonflikter eller andra förhållanden. Av tredje stycket framgår vidare att opartiskheten och självständigheten ska prövas inte bara mot den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget och deras nätverk, utan även mot ledning, revisorer, personal samt varje annan fysisk person vars tjänster står till förfogande för den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget eller som är under deras kontroll och alla personer som genom kontroll direkt eller indirekt är knutna till den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget. I fjärde stycket följer sedan en katalog med omständigheter av betydelse för bedömningen av om opartiskheten och självständigheten är hotad. Denna överensstämmer i sak med motsvarande bestämmelser i artikelns tidigare lydelse.

I de nya punkterna 2 och 4 har det införts detaljerade bestämmelser som förbjuder ekonomiska kopplingar av olika slag mellan revisorn med flera och det granskade företaget. I punkt 2 anges att medlemsstaterna ska se till att lagstadgade revisorer, revisionsföretag och deras nyckelrevisor samt anställda och andra fysiska personer vars tjänster ställts till förfogande för den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget eller som står under dess kontroll och som direkt medverkar i lagstadgad revision, och deras närstående i den mening som avses i artikel 1.2 i kommissionens direktiv 2004/72/EG, inte innehar eller har ett väsentligt och direkt vinstintresse i, eller inleder någon annan transaktion med något finansiellt instrument som emitterats, garanterats eller på annat sätt varit föremål för insatser från, något granskat företag. Detta gäller dock inte intressen som ägs indirekt genom diversifierade fondprogram, inbegripet förvaltade medel såsom pensionsfonder eller livförsäkring.

För definition av begreppet närstående hänvisar revisorsdirektivet alltså till kommissionens direktiv 2004/72/EG. Detta direktiv har dock upphävts genom förordning 596/2014 (marknadsmisbruksförordningen). I artikel 37 i den förordningen sägs att vissa hänvisningar som görs till direktiv som upphävts genom förordningen ska tolkas som hänvisningar till motsvarande bestämmelser i förordningen. I artikel 37 nämns emellertid inte hänvisningar till direktiv 2004/72/EG. Utredningen tolkar detta så att det alltså är definitionen i artikel 1.2 i direktiv 2004/72/EG som ska gälla vid tillämpningen av revisorsdirektivet. Det kan dock noteras att den definition av närstående som finns i artikel 3.1 led 26 i marknadsmisbruksförordningen i sak överensstämmer med den i direktiv 2004/72/EG.

I artikel 1.2 i direktiv 2004/72/EG definieras närstående som make/maka eller partner som enligt nationell rätt likställs med make/maka, barn som personen i fråga har vårdnaden om, andra släktingar som personen delat hushåll med under åtminstone ett år samt juridiska personer vilkas ledningsuppgifter utförs av, eller som direkt eller indirekt kontrolleras av, personen i fråga eller av någon närstående. Som närstående räknas också juridiska personer som upprättats till förmån för någon av dessa personer eller en person vars ekonomiska intressen huvudsakligen motsvarar intresset hos en sådan person.

Enligt punkt 4 ska medlemsstaterna se till att de personer och företag som avses i punkt 2 inte deltar i eller på annat sätt påverkar resultatet av lagstadgad revision för ett visst granskat företag om personen eller företaget a) äger finansiella instrument i det granskade företaget, med undantag av intressen som ägs indirekt genom diversifierade fondprogram, b) äger finansiella instrument i något företag som är anknutet till ett granskat företag om detta ägande kan orsaka, eller allmänt kan uppfattas som att det orsakar, en intressekonflikt, med undantag av intressen som ägs indirekt genom diversifierade fondprogram eller c) har varit anställd av eller haft någon relation, affärsmässig eller ej, med det granskade företaget under den tid som avses i punkt 1 som kan orsaka, eller allmänt kan uppfattas som att den orsakar, en intressekonflikt.

I punkt 5 föreskrivs att de personer eller företag som avses i punkt 2 inte får begära eller ta emot ekonomisk eller annan ersättning eller förmåner från det granskade företaget eller något företag med anknytning till ett granskat företag såvida inte en objektiv, omdömesgill och initierad tredje part anser att värdet av dessa är ringa eller obetydligt.

Enligt punkt 6 gäller att om ett granskat företag under den period som omfattas av de finansiella rapporterna förvärvas av, slås samman med eller förvärvar ett annat företag, så ska en förnyad prövning av opartiskheten och självständigheten göras utifrån de nya förutsättningarna. Enligt andra stycket ska den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget så snart som möjligt, och under alla omständigheter inom tre månader, vidta alla åtgärder som krävs för att opartiskheten och självständigheten ska kunna upprätthållas.

7.3.4 Överväganden

Relevant svensk lagstiftning

Bestämmelserna om opartiskhet och självständighet i artikel 22 i revisorsdirektivet vänder sig till revisorer och registrerade revisionsbolag och inte till revisionsklienten. Artikel 22 har tidigare införlivats genom bestämmelser i revisorslagen. I den mån de ändrade och nya bestämmelserna i artikeln kräver författningsändringar bör dessa därför i första hand genomföras i revisorslagen och inte i den associationsrättsliga lagstiftningen.

Allmänt om prövningen av opartiskhet och självständighet

När det gäller de omständigheter som allmänt sett ska beaktas vid prövningen av revisorns självständighet och opartiskhet överensstämmer den ändrade lydelsen av artikel 22 i revisorsdirektivet i sak med den tidigare lydelsen. I den delen finns därmed inget behov av författningsändringar. Den tidigare bestämmelsen i artikel 22.2 andra stycket, som gällde vid revision av företag av allmänt intresse, har inte införlivats i svensk rätt.⁹ Borttagandet av den bestämmelsen kräver därmed inte heller några författningsändringar.

När det gäller den tidsperiod som prövningen ska ta sikte på har en ny bestämmelse införts i artikel 22.1 andra stycket. Där föreskrivs att opartiskheten och självständigheten ska krävas åtminstone under perioden för de finansiella rapporter som ska revideras och den period under vilken den lagstadgade revisionen utförs. Med det sistnämnda torde avses tiden fram till dess att revisionsberättelsen avges inför stämman. Enligt utredningens bedömning gäller det samma även för den prövning som ska göras enligt 21 § revisorslagen, men det saknas en uttrycklig föreskrift om detta i svensk rätt. För att uppfylla direktivets krav bör det därför införas en motsvarande bestämmelse i den paragrafen. Bestämmelsen bör, liksom direktivbestämmelsen, formuleras så att prövningen av kravet på opartiskhet och självständighet ska avse åtminstone den period som granskningen avser och den period som revisionen utförs. Att en sådan bestämmelse införas utesluter således inte att det kan vara motiverat att beakta även omständigheter som ligger längre tillbaka i tiden.

Mot vilken krets ska prövningen av opartiskhet och självständighet göras?

Genom ändringsdirektivet har bestämmelserna som avgränsar den krets mot vilken prövningen av opartiskhet och självständighet ska göras genomgått omfattande förändringar. I artikel 22.1 första stycket anges numera att ”varje fysisk person som direkt eller indirekt kan påverka resultatet av den lagstadgade revisionen” ska vara opartisk och självständig i förhållande till det granskade företaget. Samma

⁹ Se prop. 2008/09:135 s. 78 f.

skrivning används även i fjärde stycket. I tredje stycket föreskrivs vidare att prövningen ska göras inte bara mot den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget och deras nätverk (vilket var fallet enligt den tidigare lydelsen), utan även mot ledning, revisorer, personal samt varje annan fysisk person vars tjänster står till förfogande för den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget eller som är under deras kontroll och alla personer som genom kontroll direkt eller indirekt är knutna till den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget.

Enligt 21 § revisorslagen ska prövningen av om någon förtroenderubbande omständighet föreligger göras i förhållande dels till revisorn själv, dels till alla andra i det nätverk där han eller hon är verksam. Frågan är om denna formulering täcker in även den nya lydelsen av artikel 22. Med nätverk avses enligt 2 § 7 revisorslagen en struktur för samarbete i vilken minst ett revisionsföretag ingår och som tydligt syftar till vinstdelning eller kostnadsdelning, har ett gemensamt ägande eller en gemensam kontroll eller ledning, har gemensamma system för kvalitetssäkring, har en gemensam affärsstrategi, använder ett gemensamt namn eller i betydande omfattning har gemensam personal. Bestämmelsen infördes när revisorsdirektivet ursprungligen genomfördes i svensk rätt och överensstämmer med motsvarande definition i artikel 2.7 i direktivet.

Enligt den ändrade lydelsen av artikel 22 i direktivet ska prövningen av opartiskheten och självständigheten alltså göras dels mot personer i revisorns nätverk, dels mot ett antal andra uppräknade personer. Såsom begreppet nätverk har uppfattats och tillämpats i svensk rätt anses dock flera av de uppräknade personerna ingå i revisorns nätverk. De omfattas därmed redan på den grunden av den oberoendeprövning som revisorn ska göra. För det första anses ett revisionsföretag i sig omfattas av begreppet nätverk,¹⁰ varför företagets ledning, revisorer och personal naturligen ingår i detta nätverk. Även personer som kontrolleras av revisorn eller revisionsföretaget, eller som genom kontroll direkt eller indirekt är knutna till revisorn eller revisionsföretaget, får anses falla in under nätverksdefinitionen.

Däremot är det enligt utredningens mening inte helt givet att alla fysiska personer vars tjänster står till förfogande för revisorn

¹⁰ Se a. prop. s. 81.

(se artikel 22.1 tredje stycket) eller som av annat skäl direkt eller indirekt kan påverka resultatet av den lagstadgade revisionen (se artikel 22.1 första och fjärde styckena) omfattas av definitionen av nätverk. I och för sig torde generalklausulen i 21 § första stycket andra punkten revisorslagen kunna tillämpas om en sådan person har en koppling till det granskade företaget av det slag som anges i första punkten. Utredningen anser dock ändå att det finns skäl att, mot bakgrund av de genomförda direktivändringarna, förtydliga bestämmelsen i 21 § revisorslagen på så sätt att det uttryckligen anges att prövningen enligt första stycket ska göras även i relation till varje annan fysisk person som direkt eller indirekt kan påverka resultatet av revisionen.

Ekonomiskt intresse i det granskade företaget

I artikel 22 i direktivet har vidare införts mer preciserade och detaljerade bestämmelser när det gäller de kopplingar av ekonomiskt slag som får finnas mellan revisorn och det granskade företaget. Enligt revisorsdirektivet före ändringar fick revisorer och registrerade revisionsbolag inte utföra lagstadgad revision om de hade ett ekonomiskt intresse i revisionsklienten. Den bestämmelsen finns kvar, men har kompletterats med ytterligare regler om detta som framför allt tar sikte på möjligheten för revisorer med flera att äga andelar och liknande i det granskade företaget.

Enligt artikel 22 punkt 2 får en revisor, ett registrerat revisionsbolag, deras nyckelrevisorer samt anställda och andra fysiska personer vars tjänster ställts till förfogande för revisorn eller revisionsbolaget eller som står under deras kontroll och som direkt medverkar i revisionen inte inneha, ha ett väsentligt och direkt vinstintresse i eller inleda någon transaktion med något finansiellt instrument som emitterats, garanterats eller på annat sätt varit föremål för insatser från ett granskat företag. Artikelns uppställer således ett direkt förbud mot sådana innehav med mera och någon möjlighet att vidta åtgärder för att avvärja hotet mot självständigheten och opartiskheten, motsvarande den som finns i 21 § andra stycket revisorslagen, finns inte. Förbudet omfattar dock inte indirekt ägande genom diversifierade fondprogram, inbegripet förvaltade medel såsom pensionsfonder eller livförsäkringar. Samma förbud gäller också för

närstående till de nämnda personerna, såsom det begreppet definieras i artikel 1.2 i direktiv 2004/72/EG.¹¹

Vidare anges i punkt 4 att de nämnda personerna inte får delta i eller påverka resultatet av revisionen om de äger finansiella instrument i det granskade företaget eller i ett företag som är anknutet till det granskade företaget, med undantag för intressen som ägs indirekt genom diversifierade fondprogram. Detsamma gäller om de har varit anställda av eller haft någon annan relation med det granskade företaget. För att ägande av finansiella instrument i ett anknutet företag och anställning etc. i det granskade företaget ska förhindra deltagande i revisionen krävs dock att dessa förhållanden kan orsaka, eller allmänt kan uppfattas som att det orsakar, en intressekonflikt.

När det gäller ekonomiska kopplingar till det granskade företaget anges i 21 § första stycket första punkten a revisorslagen att revisorn ska avböja eller avsäga sig revisionsuppdraget om han eller hon eller någon annan i det nätverk där han eller hon är verksam har ett direkt eller indirekt ekonomiskt intresse i uppdragsgivarens verksamhet. Enligt andra stycket behöver revisorn dock inte avböja eller avsäga sig uppdraget om det i det enskilda fallet föreligger sådana särskilda omständigheter eller har vidtagits sådana åtgärder som medför att det inte finns anledning att ifrågasätta hans eller hennes opartiskhet eller självständighet.

Bestämmelsen om ekonomiskt intresse i revisorslagen är således allmänt formulerad och täcker enligt utredningens mening i och för sig även intressen till följd av innehav av andelar etc. i revisionsklienten. Till skillnad från vad som är fallet i 21 § är direktivets förbud mot sådana innehav dock som nämnts absolut. Vidare är kretsen av personer som träffas av direktivregleringen avgränsad på ett annat sätt än i revisorslagen. För att tillgodose de nya direktivbestämmelserna krävs därmed författningsändringar.

Bestämmelserna i de nya punkterna 2 och 4 i artikel 22 uppställer långtgående krav på revisorn att kontrollera vilka ekonomiska kopplingar som finns mellan det granskade företaget och de utpekade personerna. Den angivna personkretsen är också förhåll-

¹¹ Som nämnts i avsnitt 7.3.3 har direktiv 2004/72/EG upphävts genom marknadsmissbruksförordningen. Som närmare utvecklas i det avsnittet uppfattar utredningen dock rättsläget så att hänvisningen till direktivets närståendedefinition alljämt ska gälla vid tillämpningen av revisorsförordningen.

andervis brett avgränsad. Enligt utredningens mening bör direktivbestämmelserna vid införlivandet därför inte ges ett större tillämpningsområde än vad direktivet kräver. Detta talar för att de svenska bestämmelserna bör utformas i nära anslutning till direktivet. Det kan också konstateras att direktivbestämmelserna är tekniskt komplicerade och uppställer delvis olika rekvisit för de olika slag av ekonomiska kopplingar som behandlas. Även detta talar för att hålla de svenska bestämmelserna nära ordalydelsen i direktivet.

Utredningen föreslår därför att det i revisorslagen införs en ny paragraf där det föreskrivs att en revisor ska avböja eller avsäga sig ett revisionsuppdrag om någon av de omständigheter som anges i de nya direktivbestämmelserna föreligger. Bestämmelserna i den nya paragrafen bör, genom att omfattas av hänvisningen i 23 § revisorslagen, även göras tillämpliga för registrerade revisionsbolag.

I direktivbestämmelserna används ett antal olika termer och begrepp. För ett av dessa, begreppet närstående, anges att detta ska ha samma betydelse som i artikel 1.2 i direktiv 2004/72/EG. Där definieras närstående som make/maka eller partner som enligt nationell rätt likställs med make/maka, barn som personen i fråga har vårdnaden om, andra släktingar som personen delat hushåll med under åtminstone ett år samt juridiska personer vars ledningsuppgifter utförs av, eller som direkt eller indirekt kontrolleras av, personen i fråga eller av någon närstående. Som närstående räknas också juridiska personer som upprättats till förmån för någon av dessa personer eller en person vars ekonomiska intressen huvudsakligen motsvarar intresset hos en sådan person.

Enligt utredningens mening bör en motsvarande definition av begreppet närstående införas i revisorslagen. Artikel 1.2 i direktiv 2004/72/EG har införlivats i 5 § lagen (2000:1087) om anmälningskyldighet för vissa innehav av finansiella instrument.¹² När det gäller de fysiska personer som ska omfattas av närståendedefinitionen är dessa bestämmelser utformade i nära överensstämmelse med direktivet. Närmare bestämt anges att make eller sambo, omyndiga barn som står under den anmälningskyldiges vårdnad samt andra närstående till den anmälningskyldige om de har gemensamt hushåll med honom eller henne sedan minst ett år omfattas. Utredningen anser att definitionen i revisorslagen bör

¹² Se prop. 2004/05:142 s. 138 ff.

utformas på motsvarande sätt. När det gäller juridiska personer är bestämmelserna i 5 § i den nämnda lagen däremot avfattade på ett sätt som på flera punkter avviker från direktivbestämmelserna. De bör därför enligt utredningens mening inte tjäna som förebild för de nya bestämmelserna om närstående juridiska personer i revisorslagen. Dessa bör i stället utformas i nära anslutning till ordalydelsen i de motsvarande direktivbestämmelserna.

I artikel 22.2 och 4 anges vidare att förbudet mot ekonomiska kopplingar etc. till det granskade företaget ska gälla bland annat revisionsföretagets nyckelrevisorer. Termen nyckelrevisor definieras i artikel 2 led 16 i direktivet. Som framgår av den definitionen omfattar begreppet nyckelrevisor något fler fall än begreppet huvudansvarig revisor i 17 § revisorslagen.¹³ Eftersom artikel 22.2 och 4 endast omfattar sådana nyckelrevisorer som direkt medverkar i revisionsuppdraget har denna skillnad dock ingen betydelse i detta sammanhang. I de svenska bestämmelserna behöver det enligt utredningens bedömning vidare inte nämnas särskilt att förbudet avser även den huvudansvarige revisorn. Att med revisor avses även den huvudansvarige revisorn i det fall ett registrerat revisionsbolag är vald revisor får anses följa redan av 17 och 23 §§ revisorslagen.

När det gäller andra termer och begrepp som används i artikel 22.2 och 4 i revisorsdirektivet saknas definitioner i direktivet. Särskilt kan noteras att det inte framgår närmare vad som avses med att ett företag är anknutet till ett granskat företag. I artikel 2 led 8 i revisorsdirektivet finns dock en definition av anknutet företag till revisionsföretag. Med detta avses varje företag som, oberoende av rättslig form, är knutet till ett revisionsföretag genom gemensamt ägande, gemensam kontroll eller ledning. Enligt utredningens bedömning bör denna definition kunna tjäna som ledning också när det gäller vad som ska anses vara ett anknutet företag till ett granskat företag. Eftersom definitionen trots allt inte tar sikte på det granskade företaget anser utredningen dock inte att den bör tas in i lagtexten. Inte heller i övrigt bör de termer och begrepp som används definieras i lagtexten i vidare mån än vad som följer av direktivtexten.¹⁴

¹³ Se även avsnitt 5.5.6 ovan.

¹⁴ Jfr avsnitt 4.2.3 ovan.

Det finns i dag möjlighet att få förhandsbesked från Revisorsnämnden när det gäller tillämpningen i ett visst fall av revisorslagens bestämmelser om opartiskhet och självständighet. Frågan är om en motsvarande möjlighet bör införas även när det gäller de nya bestämmelser som här föreslås. Bestämmelserna om förbud mot ekonomiska kopplingar etc. har en mer mekanisk karaktär än de bestämmelser om opartiskhet och självständighet som finns i 21 § revisorslagen. Om revisorn eller någon annan i den utpekade kretsen har en sådan ekonomisk koppling till det granskade företaget som beskrivs i bestämmelserna gäller ett absolut krav på att revisorn ska avböja eller avsäga sig uppdraget. Huruvida en förbjuden koppling föreligger är vidare till stor del en faktafråga och därmed ingenting som lämpar sig att avgöras genom ett förhandsbesked. Detta talar emot att bestämmelserna om förhandsbesked ska utvidgas till att omfatta även dessa fall.

Å andra sidan finns i de föreslagna bestämmelserna vissa rekvisit som lämnar utrymme för tolkningar, till exempel om revisorn eller någon annan i den utpekade personkretsen har en "annan relation" med det granskade företaget som "kan uppfattas orsaka" en intressekonflikt. Även i andra fall kan det krävas bedömningar av om vissa faktiska förhållanden träffas av de nya bestämmelserna. Enligt utredningens mening talar därför förutsebarhetsskäl för att förhandsbesked ska kunna erhållas även när det gäller dessa bestämmelser. En sådan möjlighet bör därför införas.

Ersättning och förmåner från det granskade företaget

I artikel 22.5 i direktivet har det införts en bestämmelse om att de personer och företag som avses i punkt 2 inte får begära eller ta emot sådana ersättningar eller förmåner som är av mer än ringa värde från det granskade företaget. I revisorslagen saknas uttryckliga bestämmelser om detta. Ett sådant förfarande faller dock in under generalklausulen i 21 § första stycket andra punkten och torde ofta också vara brottsligt enligt 10 kap. 5 a § brottsbalken (tagande av muta). Utredningen bedömer därför att svensk rätt överensstämmer med kraven i artikel 22.5.

Ändrade förhållanden

De nya bestämmelserna i artikel 22.6 i direktivet tar sikte på att revisionsklienten till följd av ett uppköp eller liknande kommer i intressegemenskap med ett nytt företag. Revisorn ska då enligt punkt 6 första stycket göra en förnyad prövning av opartiskheten och självständigheten med avseende på de nya förhållandena. Enligt utredningens mening kräver den bestämmelsen inga författningsändringar. Även om det inte anges uttryckligen måste 21 § revisorslagen enligt utredningens mening förstås så att prövningen av opartiskheten och självständigheten ska göras kontinuerligt under hela revisionsuppdraget med beaktande av de nya omständigheter som kan tillkomma under uppdragets gång. Svensk rätt överensstämmer därför med kraven i artikel 22.6 första stycket.

Enligt artikel 22.6 andra stycket ska en revisor som kommer i en sådan situation som beskrivs i första stycket snarast möjligt, och under alla omständigheter inom tre månader, vidta motåtgärder. Inte heller den bestämmelsen kräver enligt utredningens bedömning några författningsändringar, eftersom den får anses ha sin motsvarighet i möjligheten att vidta motåtgärder i 21 § andra stycket revisorslagen.

Särskilt om de så kallade jävskatalogerna i ABL med flera lagar

Som nämnts finns i 9 kap. 17 § ABL bestämmelser om att vissa personer inte får vara revisor i bolaget. Där uppräknas ett flertal omständigheter som medför jäv. Motsvarande så kallade jävskataloger finns även i övrig relevant associationsrättslig lagstiftning. De omständigheter som räknas upp i dessa kataloger är samtliga av den karaktären att de kan medföra att revisorn inte anses uppfylla kraven på opartiskhet och självständighet enligt revisorslagen. Denna överlappning blir, med utredningens förslag ovan om bland annat förbud mot ägande av aktier med mera i det granskade företaget, nu än mera tydlig.

Utredningen har övervägt om de nya bestämmelser som föreslås i revisorslagen bör leda till att motsvarande bestämmelser i jävskatalogerna upphävs. En skillnad mellan bestämmelserna i ABL med flera lagar och bestämmelserna i revisorslagen är dock att de förstnämnda vänder sig till det granskade företaget medan de sistnämnda

vänder sig till revisorn. Konsekvensen av ett brott mot bestämmelserna skiljer sig också åt. Om en person väljs till revisor i strid med bestämmelserna i ABL innebär det att bolaget inte har uppfyllt sin lagstadgade skyldighet att välja en behörig revisor. En överträdelse av bestämmelserna i revisorslagen har däremot i princip inga konsekvenser för bolaget utan bara för revisorn.

Enligt utredningens mening kan trots dessa skillnader ifrågasättas om det är motiverat att behålla den nu beskrivna dubbelregleringen.¹⁵ Utredningen anser dock att denna fråga kräver ytterligare överväganden som det inte finns utrymme för att göra i detta sammanhang. Utredningen föreslår därför inga förändringar av bestämmelserna om revisorsjäv i den associationsrättsliga lagstiftningen.

7.4 Revisionsarvoden och tillhandahållande av icke-revisionstjänster

Förslag: Det ska införas undantag från vissa av bestämmelserna i revisorsförordningen om revisionsarvoden och tillhandahållande av icke-revisionstjänster. När det gäller revisionsarvoden ska Revisorsnämnden, om det finns särskilda skäl, få medge undantag från bestämmelserna i artikel 4.2 i revisorsförordningen. Undantaget ska kunna gälla för en period om högst två räkenskapsår. Den som ansöker om undantag ska betala en avgift till Revisorsnämnden.

När det gäller icke-revisionstjänster ska tjänster som avser upprättande av deklaration avseende skatt, identifiering av offentliga bidrag och skatteincitament, stöd när det gäller skattekontroller, beräkning av skatt, tillhandahållande av skatterådgivning samt värderingstjänster, inklusive värderingar i samband med aktuarietjänster eller stödtjänster för tvistlösning, genom undantag från artikel 5.1 i revisorsförordningen vara tillåtna under vissa förutsättningar. Dessa förutsättningar är att a) tjänsterna, var för sig eller sammantaget, inte har någon eller har endast en obetydlig effekt på de granskade finansiella rapporterna, b) uppskattningen av effekten på de granskade finansiella rapporterna dokumenteras i den rapport till revisionsutskottet som avses i

¹⁵ Se om denna fråga prop. 2004/05:85 s. 320 f.

artikel 11 i förordningen, och c) tillhandahållandet är förenligt med bestämmelserna om revisorns opartiskhet och självständighet.

Revisorsnämnden ska på ansökan meddela förhandsbesked angående om en viss tjänst får tillhandahållas med stöd av dessa undantagsbestämmelser.

Bedömning: Revisorsförordningens bestämmelser om revisionsarvoden och tillhandahållande av icke-revisionstjänster när det gäller företag av allmänt intresse kräver inga författningsändringar förutom de ovan föreslagna. Det saknas således anledning att utnyttja de andra möjligheter till undantag från dessa bestämmelser som ges i förordningen.

Författningstext som berörs av förslagen: 21 c, 22 och 22 a §§ revisorslagen, 24 § förordningen om revisorer samt 1 § förordningen med instruktion för Revisorsnämnden.

7.4.1 EU-rätt före ändringar

I artikel 25 i revisorsdirektivet finns bestämmelser om revisionsarvoden. Där föreskrivs att medlemsstaterna ska se till att det finns lämpliga bestämmelser om att arvoden för lagstadgad revision inte får påverkas eller styras av att ytterligare tjänster erbjuds den granskade enheten och inte får baseras på någon form av villkorlighet.

7.4.2 Gällande svensk rätt

Bestämmelserna i artikel 25 i revisorsdirektivet om revisionsarvoden saknar direkt motsvarighet i svensk rätt. När direktivet införlivades ansågs att dessa bestämmelser var tillgodosedda genom den prövning av revisorns opartiskhet och självständighet som ska göras enligt 21 § revisorslagen.¹⁶

¹⁶ Se prop. 2008/09:135 s. 84 f.

7.4.3 Ändringsdirektivet

Artikel 25 i revisorsdirektivet om revisionsarvoden har inte ändrats genom ändringsdirektivet.

7.4.4 Revisorsförordningen

I artiklarna 4 och 5 i revisorsförordningen finns särskilda bestämmelser som syftar till att upprätthålla opartiskhet och självständighet vid revision av företag av allmänt intresse. Artikel 4 handlar om revisionsarvoden och artikel 5 om tillhandahållande av icke-revisionstjänster.

Revisionsarvoden

I artikel 4 finns bestämmelser om hur revisionsarvodet får beräknas, om relationen mellan revisionsarvodet och arvoden för andra tjänster som tillhandahålls till det granskade företaget samt om relationen mellan revisionsarvodet från en viss revisionsklient och de totala arvoden som revisorn eller revisionsföretaget erhåller.

I punkt 1 anges att, utan att det påverkar tillämpningen av artikel 25 i revisorsdirektivet, arvoden för lagstadgad revision av företag av allmänt intresse inte får baseras på någon form av villkorlighet. Med detta avses att arvodet inte får beräknas enligt en på förhand bestämd grund avseende utfallet eller resultatet av en transaktion eller resultatet av det utförda arbetet. Arvoden ska inte betraktas som villkorliga om de har fastställts av en domstol eller en behörig myndighet.

I punkt 2 första stycket anges att om en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag under en period av tre eller fler räkenskapsår i följd tillhandahåller andra icke-revisionstjänster än de som avses i artikel 5.1 i förordningen till det granskade företaget, dess moderföretag eller dess kontrollerade företag får de totala arvoden för sådana tjänster uppgå till högst 70 procent av genomsnittet av de arvoden som betalats för den lagstadgade revisionen av det granskade företaget och, i tillämpliga fall, dess moderföretag och kontrollerade företag samt av koncernredovisningen för koncernen i fråga under de senaste tre räkenskapsåren. Enligt andra stycket ska, vid tillämp-

ningen av de angivna begränsningarna, andra icke-revisionstjänster än de som avses i artikel 5.1 och som föreskrivs i unionslagstiftningen eller nationell lagstiftning undantas.

Vidare anges i punkt 2 tredje stycket att medlemsstaterna får föreskriva att en behörig myndighet på begäran av en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag i undantagsfall får tillåta att revisorn eller företaget för en period av högst två räkenskapsår undantas från kraven i första stycket med avseende på ett granskat företag.

I punkt 3 första stycket föreskrivs att om de totala arvoden som erhållits från ett företag av allmänt intresse under vart och ett av de tre senaste räkenskapsåren utgör mer än 15 procent av den lagstadgade revisorns, revisionsföretagets eller, i förekommande fall, koncernrevisorns totala arvoden under vart och ett av de räkenskapsåren, så ska detta rapporteras till revisionsutskottet. De ska då också med utskottet diskutera hot mot deras opartiskhet och självständighet och de skyddsåtgärder som tillämpats för att minska dessa hot. Revisionsutskottet ska i samband med det överväga om revisionsuppdraget bör bli föremål för en kvalitetskontroll av en annan lagstadgad revisor eller ett annat revisionsföretag före utfärdandet av revisionsberättelsen. I andra stycket anges att om arvoden som erhålls från ett sådant företag av allmänt intresse fortsätter att överstiga 15 procent av de totala arvodesintäkterna så ska revisionsutskottet på grundval av objektiva kriterier besluta om revisionsuppdraget ska få fortsätta under ytterligare en period, som under alla omständigheter inte får överstiga två år.

I den avslutande fjärde punkten anges att medlemsstaterna får tillämpa strängare krav än de som föreskrivs i artikeln.

Tillhandahållande av icke-revisionstjänster

I artikel 5 i revisorsförordningen finns bestämmelser som förbjuder lagstadgade revisorer och revisionsföretag som utför lagstadgad revision av företag av allmänt intresse, samt medlemmar av nätverket som revisorn eller företaget tillhör, att direkt eller indirekt tillhandahålla vissa andra tjänster till det granskade företaget, dess moderföretag eller dess kontrollerade företag inom unionen. Förbudet mot tillhandahållande av icke-revisionstjänster gäller under perioden mellan början på den period som granskas och utfärd-

andet av revisionsberättelsen. För tjänster som avser utformning och införande av processer för internkontroll eller riskhantering relaterade till finansiell information, led e, innefattas även räkenskapsåret närmast före den ovan angivna perioden.

De förbjudna tjänsterna räknas upp, indelade i kategorier, i led a till k. De är följande.

- a) Skattetjänster i samband med
 1. upprättande av deklaration avseende skatt,
 2. arbetsgivaravgifter,
 3. tullar,
 4. identifiering av offentliga bidrag och skatteincitament om inte stöd från den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget i fråga om sådana tjänster krävs enligt lag,
 5. stöd när det gäller skattekontroller från skattemyndigheterna om inte stöd från den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget i fråga om sådana kontroller krävs enligt lag,
 6. beräkning av direkt och indirekt skatt och uppskjuten skatt,
 7. tillhandahållande av skatterådgivning.
- b) Tjänster som inbegriper medverkan i förvaltningen eller beslutsprocessen i det granskade företaget.
- c) Bokföring och utarbetande av redovisningshandlingar och finansiella rapporter.
- d) Löneadministrationstjänster.
- e) Utformning och införande av processer för internkontroll eller riskhantering relaterade till upprättande av och/eller kontroll av finansiell information eller utformning och genomförande av tekniska system för finansiell information.
- f) Värderingstjänster, inklusive värderingar i samband med aktuarie-tjänster eller stödtjänster för tvistlösning.
- g) Juridiska tjänster avseende
 1. tillhandahållande av allmän rådgivning,
 2. förhandlingar på revisionsklientens vägnar, och
 3. företräderskap vid tvistlösning.

- h) Tjänster relaterade till det granskade företags internrevision.
- i) Tjänster kopplade till revisionsklientens finansiering, kapitalstruktur och allokering samt investeringsstrategi, utom tillhandahållande av bestyrkandeuppdrag i samband med de finansiella rapporterna, såsom utfärdande av stödbrev (comfort letters) med anknytning till prospekt som utfärdas av det granskade företaget.
- j) Främjande av, handel med eller utställande av aktieemissionsgaranti för aktier i det granskade företaget.
- k) Personaltjänster med avseende på
 1. befattningshavare som i betydande grad kan påverka upprättandet av de redovisningshandlingar eller finansiella rapporter som är föremål för den lagstadgade revisionen om dessa tjänster inbegriper sökande efter eller framtagande av kandidater till sådana befattningar, eller utförande av kontroller av referenser för kandidater till sådana befattningar,
 2. strukturen för organisationens utformning, och
 3. kostnadskontroll.

Av punkt 2 framgår att medlemsstaterna får förbjuda andra tjänster än de som är förtecknade i punkt 1 om de anser att tjänsterna utgör ett hot mot opartiskheten och självständigheten. I så fall ska kommissionen meddelas eventuella tillägg till förteckning i punkt 1.

Enligt punkt 3 får medlemsstaterna, under vissa förutsättningar, genom undantag från punkt 1 tillåta att vissa av de uppräknade tjänsterna tillhandahålls. Det gäller dels för de skattetjänster som räknas upp i leden a i och a iv–vii (bland annat upprättande av deklaration och tillhandahållande av skatterådgivning), dels värderingstjänster enligt led f. Undantag får medges endast om a) tjänsterna inte har någon direkt effekt eller har obetydlig effekt, separat eller totalt sett, på de granskade finansiella rapporterna, b) uppskattningen av effekten på de granskade finansiella rapporterna dokumenteras på ett heltäckande sätt och förklaras i den kompletterande rapporten till revisionsutskottet som avses i artikel 11 och c) de principer om opartiskhet och självständighet som fastställs i revisorsdirektivet respekteras av den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget.

Av punkt 4 första stycket följer att andra icke-revisionstjänster än de som avses i punkterna 1 och 2 får tillhandahållas under förutsättning att revisionsutskottet godkänt detta efter att det vederbörligen bedömt hot mot opartiskhet och självständighet och de skyddsåtgärder som tillämpas i enlighet med artikel 22 b i revisorsdirektivet. Revisionsutskottet ska i tillämpliga fall utfärda riktlinjer vad gäller de tjänster som avses i punkt 3. Enligt andra stycket får medlemsstaterna införa strängare bestämmelser för de villkor enligt vilka andra icke-revisionstjänster än de som är förbjudna enligt punkt 1 får tillhandahållas.

I punkt 5 finns bestämmelser för situationen att en medlem av revisorns eller revisionsföretagets nätverk tillhandahåller någon av de icke-revisionstjänster som avses i punkterna 1 och 2 till ett företag som är baserat i tredjeland och som kontrolleras av det granskade företaget. Då ska den berörda revisorn eller det berörda revisionsföretaget bedöma om hans, hennes eller dess opartiskhet och självständighet äventyras till följd av att den berörda nätverksmedlemmen tillhandahåller sådana tjänster. Bedömer revisorn eller revisionsföretaget att opartiskheten och självständigheten påverkas ska revisorn eller revisionsföretaget vid behov vidta skyddsåtgärder för att minska de hot som uppstår. Revisorn eller revisionsföretaget får endast fortsätta att utföra revisionen av det berörda företaget om revisorn eller företaget i enlighet med artikel 6 i revisorsförordningen och artikel 22 b i revisorsdirektivet kan motivera att ett sådant tillhandahållande av tjänster varken påverkar hans, hennes eller dess professionella omdöme eller revisionsberättelsen.

Vid tillämpning av punkt 5 ska medverkan i det granskade företagets beslutsprocess och tillhandahållande av de tjänster som avses i punkt 1 andra stycket leden b, c och e (bland annat medverkan i företagets förvaltning samt upprättande av bokföring och finansiella rapporter) alltid anses påverka opartiskheten och självständigheten och inte kunna minskas av några skyddsåtgärder. Tillhandahållande av någon annan av de i punkt 1 angivna förbjudna icke-revisionstjänsterna ska anses påverka opartiskheten och självständigheten och därför kräva skyddsåtgärder för att minska de hot som detta orsakar.

7.4.5 Överväganden

Revisionsarvoden

Bestämmelserna om revisionsarvoden i artikel 25 i revisorsdirektivet gäller vid all revision som omfattas av direktivet. Dessa bestämmelser är oförändrade. När direktivet ursprungligen genomfördes i svensk rätt ansågs som nämnts att bestämmelserna var tillgodosedda genom den prövning av revisorns opartiskhet och självständighet som ska göras enligt 21 § revisorslagen. Några särskilda svenska bestämmelser om revisionsarvoden ansågs därför inte nödvändiga. Utredningen ser ingen anledning att nu ändra detta ställningstagande.

De nya bestämmelserna i artikel 4 i revisorsförordningen om arvoden vid revision av företag av allmänt intresse gäller direkt och ska inte införlivas i svensk rätt. När det gäller bestämmelserna i punkt 2 öppnas dock en möjlighet för medlemsstaterna att införa nationella undantagsregler. Punkt 2 handlar om relationen mellan revisionsarvodet och arvoden för andra tjänster som tillhandahålls till det granskade företaget. Där föreskrivs att om sådana andra tjänster tillhandahålls under en period av tre eller fler räkenskapsår så får de totala arvoden för sådana tjänster uppgå till högst 70 procent av genomsnittet av de revisionsarvoden som betalats under de senaste tre räkenskapsåren. Bestämmelsen är enligt utredningens mening inte helt lätt att tolka, bland annat eftersom det anges att de ”totala” arvoden för icke-revisionstjänster ska jämföras med ”genomsnittet” av de arvoden som betalats för revisionstjänster. Enligt utredningens mening är dock den enda rimliga tolkningen att med ”totala” arvoden avses de totala arvoden som betalats för alla icke-revisionstjänster under ett visst år, och att detta belopp inte får överskrida 70 procent av genomsnittet av de tre senaste årens revisionsarvoden.

I punkt 2 tredje stycket öppnas en möjlighet att föreskriva att Revisorsnämnden kan få ge undantag från det nämnda kravet för en period av högst två räkenskapsår. En sådan undantagsmöjlighet kan fungera som en säkerhetsventil i en situation då det till följd av särskilda omständigheter framstår som motiverat att tillfälligt medge att revisorn eller revisionsbolaget i ökad utsträckning tillhandahåller andra tjänster än revisionstjänster till revisionsklienten. En sådan möjlighet bör därför enligt utredningens mening införas.

Detta bör göras i form av en föreskrift om att Revisorsnämnden, om det finns särskilda skäl, får bevilja undantag från de aktuella bestämmelserna i förordningen. I enlighet med vad som föreskrivs i revisorsförordningen får undantaget gälla för en period om högst två räkenskapsår. Undantag ska sökas i förväg, dvs. före den period då arvoden för icke-revisionstjänster beräknas att bli så höga att begränsningen i 70-procentsregeln överskrids. Bestämmelser om detta bör tas in i revisorslagen. Det bör vidare i förordningen om revisorer införas en bestämmelse om att den som ansöker om undantag ska betala en avgift till Revisorsnämnden.

Även när det gäller bestämmelserna i punkt 3 om relationen mellan revisionsarvodet från ett visst företag och de totala arvoden som revisorn erhåller finns en möjlighet för medlemsstaterna att tillämpa andra krav än dem som anges i förordningen. I detta fall rör det sig om en möjlighet att införa strängare krav. Utredningen anser att denna möjlighet inte bör utnyttjas.

Tillhandahållande av icke-revisionstjänster

Även bestämmelserna i artikel 5 i revisorsförordningen om tillhandahållande av icke-revisionstjänster gäller direkt och ska inte införlivas i nationell rätt. I artikeln förbjuds sådant tillhandahållande av de uppräknade tjänsterna som görs till det granskade företaget, dess moderföretag eller dess kontrollerade företag. Artikeln innebär dock inget allmänt förbud för revisorer och registrerade revisionsbolag som granskar företag av allmänt intresse att tillhandahålla tjänster av de aktuella slagen. Det innebär att om samma tjänster tillhandahållas andra subjekt än revisionsklienter, eller tillhandahålls revisionsklienter under andra perioder än de som anges i artikeln, så träffas detta inte av bestämmelserna i artikel 5 i förordningen. I sådana fall får en prövning av om tillhandahållandet av de aktuella tjänsterna är tillåten eller inte göras enligt de allmänna bestämmelserna om opartiskhet och självständighet samt om förtroenderubbande sidoverksamhet i revisorslagen.

I artikel 5 ges medlemsstaterna ett antal möjligheter att införa andra bestämmelser än de som anges i förordningen, i såväl skärpande som mildrande riktning. När det gäller möjligheten att införa strängare bestämmelser bör beaktas att den omständigheten att en

viss typ av tjänst inte omfattas av förbudskatalogen i artikel 5 inte automatiskt innebär att sådana tjänster alltid kan tillhandahållas. Så får endast ske om det är förenligt med bestämmelserna om opartiskhet och självständighet i revisorslagen. Utredningen anser därför att det saknas skäl att utnyttja möjligheterna att förbjuda även andra tjänster än de som är förtecknade i punkt 1 (se artikel 5.2) och att införa strängare bestämmelser när det gäller villkoren för att tillhandahålla i och för sig tillåtna icke-revisionstjänster (se artikel 5.4 andra stycket).

När det gäller möjligheten att tillåta vissa skatte- och värderingstjänster (se artikel 5.3) gör utredningen följande överväganden. Syftet med att förbjuda de aktuella tjänsterna är att stärka revisorns opartiskhet och självständighet. Sådana skatterådgivnings- och värderingstjänster som, individuellt eller sammantagna, varken är väsentliga eller har någon direkt effekt på de granskade finansiella rapporterna har dock ansetts kunna undantas från förbudet utan att det äventyrar opartiskheten och självständigheten (se punkterna 8 och 9 i ingressen till revisorsförordningen). För att undantag ska få medges krävs att villkoren i andra stycket i artikel 5.3 är uppfyllda. Där framgår att undantag får medges endast om a) tjänsterna inte har någon direkt effekt eller har obetydlig effekt, separat eller totalt sett, på de granskade finansiella rapporterna, b) uppskattningen av effekten på de granskade finansiella rapporterna dokumenteras på ett heltäckande sätt och förklaras i den kompletterande rapporten till revisionsutskottet som avses i artikel 11 och c) de principer om opartiskhet och självständighet som fastställs i revisorsdirektivet respekteras av revisorn respektive det registrerade revisionsbolaget.

Möjligheten att medge undantag är således snävt begränsad av de villkor som uppställs i artikel 5.3 andra stycket. Ett utnyttjande av denna möjlighet kan därmed enligt utredningens mening inte anses leda till att revisorns oberoende riskeras. Det kan vidare av praktiska skäl vara motiverat att tillåta att de aktuella tjänsterna, i den begränsade utsträckning som medges enligt artikel 5.3 i förordningen, tillhandahålls. Utredningen anser därför att denna undantagsmöjlighet bör utnyttjas.

Utredningen föreslår därmed att det i revisorslagen införs bestämmelser om att tjänster som avser upprättande av deklaration avseende skatt, identifiering av offentliga bidrag och skatteincitament, stöd när det gäller skattekontroller, beräkning av skatt, till-

handahållande av skatterådgivning samt värderingstjänster, inklusive värderingar i samband med aktuarietjänster eller stödtjänster för tvistlösning, genom undantag från artikel 5.1 i revisorsförordningen ska vara tillåtna under de ovan angivna förutsättningarna. Som framgår av artikel 5.4 i förordningen ska revisionsutskottet om denna undantagsmöjlighet utnyttjas utfärda riktlinjer när det gäller tillhandahållandet av dessa tjänster.

Revisorsnämnden ska i dag meddela förhandsbesked om huruvida en viss omständighet träffas av bestämmelserna i 21 § revisorslagen om opartiskhet och självständighet samt om en viss verksamhet är förenlig med förbudet mot förtroenderubbande sidoverksamhet i 25 § revisorslagen (se 22 § och 25 § andra stycket revisorslagen). Enligt utredningens mening bör det även vara möjligt att få förhandsbesked om huruvida en viss tjänst omfattas av de undantagsbestämmelser som föreslås ovan. En sådan möjlighet bör därför införas.

7.5 Förbud för revisorer att tillträda vissa befattningar hos det granskade företaget

Förslag: En revisor som deltagit i granskningen av ett företag får inte vara styrelseledamot, ledamot av revisionsutskottet, verkställande direktör eller annan ledande befattningshavare i företaget eller dess dotter- eller moderföretag. Förbudet ska gälla under ett år efter det att han eller hon senast medverkade i revisionsuppdraget. För den som varit vald revisor eller huvudansvarig revisor i ett företag av allmänt intresse ska dock gälla en tidsgräns om två år från det att han eller hon lämnade revisionsuppdraget.

Revisorsnämnden ska pröva frågor om överträdelse av förbudet.

Bestämmelserna i ABL och i övrig relevant associationsrättslig lagstiftning om förbud för tidigare revisorer att tillträda vissa befattningar i det granskade företaget upphävs.

Författningstext som berörs av förslagen: 3 och 25 a §§ revisorslagen samt 8 kap. 50 a § ABL, 6 kap. 4 a § lagen om ekonomiska föreningar, 3 kap. 3 a § sparbankslagen och 6 kap. 3 a § lagen om medlemsbanker (upphävs).

7.5.1 EU-rätt före ändringar

Som en del av oberoendet är det viktigt att motverka att revisorer låter sig påverkas av möjligheten att efter revisionsuppdragets slutförande erhålla ledande befattningar eller annan anställning hos revisionsklienten. Bestämmelser om detta finns i artikel 42.3 i revisorsdirektivet. Den artikeln finns i kapitel X i direktivet som endast gäller vid revision av företag av allmänt intresse. I artikel 42.3 anges att den lagstadgade revisorn, eller den huvudansvarige revisorn som för ett revisionsföretags räkning utför en lagstadgad revision, inte får tillträda en ledande befattning i den granskade enheten innan minst två år har förflutit sedan han eller hon lämnade uppdraget som revisor eller huvudansvarig revisor. Av artikel 39 i direktivet följer att medlemsstaterna får föreskriva att endast noterade företag samt deras revisorer ska omfattas av bestämmelserna i bland annat artikel 42.3.

7.5.2 Gällande svensk rätt

I revisorslagen saknas uttryckliga bestämmelser om att revisorer inte får ta anställning i det granskade företaget efter det att ett revisionsuppdrag har avslutats. Det så kallade anställningsförbudet i 12 § revisorslagen innebär dock ett generellt förbud för en revisor att ha annan anställning än i ett revisionsföretag eller ett handels- eller aktiebolag som kvalificerar sig enligt bestämmelserna i 11 § andra stycket (så kallat ägarbolag). Förbudet gäller så länge han eller hon är revisor.

De specifika bestämmelserna i artikel 42.3 i revisorsdirektivet har i stället införlivats genom bestämmelser i den associationsrättsliga lagstiftningen. Enligt 8 kap. 50 a § ABL får den som varit revisor i ett bolag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad inte vara styrelseledamot, verkställande direktör eller annan ledande befattningshavare i bolaget,

om inte minst två år har förflutit sedan han eller hon lämnade revisionsuppdraget. Detsamma gäller även den som har varit huvudansvarig för revisionen enligt 17 § revisorslagen. Med ledande befattning avses samma krets av personer som i 8 kap. 51 § ABL, dvs. personer som ingår i ledningsgrupper eller liknande organ och chefer som är direkt underställda den verkställande direktören.¹⁷ Motsvarande bestämmelser finns även i övrig relevant associationsrättslig lagstiftning.¹⁸

Sverige valde således att utnyttja möjligheten enligt artikel 39 i direktivet att låta bestämmelserna gälla endast för revisorer i noterade bolag. Det kan vidare noteras att artikel 42.3 enligt ordalydelsen i första hand riktar sig till revisorn, inte revisionsklienten. Vid genomförandet av revisorsdirektivet konstaterades dock att en revisor som tar anställning hos en revisionsklient i normalfallet avsäger sig sitt godkännande eller sin auktorisation varefter han eller hon inte omfattas av Revisorsnämnden tillsyn. En regel riktad mot revisorn bedömdes därför inte få avsedd effekt.¹⁹ I stället genomfördes artikel 42.3 således genom associationsrättsliga bestämmelser som syftar till att begränsa revisionsklientens möjlighet att ge sin revisor anställning eller uppdrag i klientens ledning.

Förbuden i 8 kap. 50 a § ABL och motsvande bestämmelser i övriga relevanta lagar har således primärt betydelse för den som har varit, men inte längre är, revisor. För den som fortfarande är verksam som revisor hindrar redan revisorslagens bestämmelser om anställningsförbud i andra företag än revisionsföretag, samt de generella bestämmelserna om opartiskhet och självständighet, att revisorn åtar sig den typen av uppdrag.

7.5.3 Ändringsdirektivet

Genom artikel 1.32 i ändringsdirektivet har hela kapitel X i revisorsdirektivet upphävt och ersatts med ett nytt. I det nya kapitel X finns inte längre någon bestämmelse motsvarande den i artikel 42.3 i direktivets tidigare lydelse. Däremot har genom artikel 1.15 i änd-

¹⁷ Se a. prop. s. 158.

¹⁸ Se 3 kap. 3 a § sparbankslagen, 6 kap. 3 a § lagen om medlemsbanker och 6 kap. 4 a § lagen om ekonomiska föreningar.

¹⁹ Se prop. 2008/09:135 s. 88 och 158 samt SOU 2007:56 s. 214.

ringsdirektivet införts en ny artikel 22a i revisorsdirektivet. Den artikeln gäller generellt och således inte endast för revisorer i företag av allmänt intresse.

Enligt artikel 22a punkt 1 ska medlemsstaterna se till att en lagstadgad revisor eller nyckelrevisor som utför lagstadgad revision för ett revisionsföretags räkning inte, med mindre att minst ett år eller, om det är fråga om revision av ett företag av allmänt intresse, minst två år har förflutit sedan han eller hon upphörde att fungera som lagstadgad revisor eller nyckelrevisor inom ramen för revisionsuppdraget tillträder a) en ledande befattning i det granskade företaget, b) i tillämpliga fall, en befattning som ledamot av det granskade företagens revisionsutskott alternativt det organ som utför ett sådant utskotts funktioner, eller c) en befattning som icke arbetande ledamot av det granskade företagens förvaltnings- eller kontrollorgan.

I punkt 2 anges att anställda och andra partner än nyckelrevisorerna hos en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag som utför lagstadgad revision och andra fysiska personer, vars tjänster har ställts till förfogande för revisorn eller revisionsföretaget, eller som står under dess kontroll får, när sådana personer personligen godkänts som lagstadgade revisorer, inte tillträda någon av de nämnda befattningarna förrän minst ett år har förflutit sedan han eller hon direkt medverkade i revisionsuppdraget. Vad som avses med nyckelrevisor framgår av artikel 2 led 16 i direktivet.²⁰

7.5.4 Överväganden

Bestämmelserna i artikel 42.3 i revisorsdirektivet, som bara gällde för revisorer i företag av allmänt intresse, har således ersatts av generellt tillämpliga bestämmelser i artikel 22a. Dessa riktar sig, förutom mot lagstadgade revisorer och huvudansvariga revisorer i registrerade revisionsbolag, vidare enligt artikelns andra stycke mot en större krets personer. För att tillgodose de nya direktivbestämmelserna krävs därmed författningsändringar. Frågan är hur dessa ska genomföras.

²⁰ Se även avsnitt 5.5.6 ovan.

Ett alternativ är att bygga vidare på den lösning som används i dag, dvs. att anpassa de nuvarande bestämmelserna i ABL och övriga relevanta associationsrättsliga lagar till den nya artikel 22a. Eftersom den artikeln gäller alla företag, och inte endast företag av allmänt intresse, krävs då också att motsvarande bestämmelser införs i revisionslagen. Ett problem med denna lösning är dock att överträdelser av dessa bestämmelser i dagsläget inte är sanktionerade på det sätt som krävs enligt de nya sanktionsbestämmelserna i revisorsdirektivet.²¹

En möjlighet skulle i och för sig kunna vara att införa någon form av sanktion mot den revisionsklient som i strid med bestämmelserna anställer en före detta revisor. Den EU-rättsliga regleringen utesluter inte att sanktioner ska kunna riktas även mot revisionsklienten. Det rör sig dock då om sanktioner mot företag av allmänt intresse för överträdelser av de bestämmelser som gäller för dem.²² Den nu aktuella regleringen ska gälla för alla företag. Det framstår enligt utredningens mening inte som en framkomlig väg att införa ett sanktionssystem som omfattar alla revisionspliktiga företag, oavsett storlek. Bland annat är det svårt att se vilken myndighet som i så fall skulle ges ansvaret för att övervaka efterlevnaden av bestämmelserna och besluta om sanktioner. Utredningens slutsats är därmed att denna lösning om möjligt bör undvikas.

Liksom artikel 42.3 har den nya artikel 22a som syfte att säkra revisorns oberoende och den riktar sig primärt mot revisorn och inte mot revisionsklienten. Ett alternativ för att genomföra bestämmelserna i artikeln är därför att ersätta de nuvarande bestämmelserna i ABL med flera lagar med en generell reglering i revisorslagen. Om denna lösning väljs uppkommer dock samma problem som uppmärksammades vid genomförandet av den tidigare artikel 43.2, dvs. att regleringen riskerar att bli tandlös eftersom de personer som omfattas av bestämmelserna i regel inte längre står under Revisorsnämndens tillsyn. Överträdelser av bestämmelserna kan då bli svåra att sanktionera.

Enligt utredningens mening kan man tänka sig två lösningar på det problemet. Den ena är att särskilt föreskriva att Revisorsnämnden ska utöva tillsyn över att före detta revisorer inte bryter

²¹ Se vidare om dessa i avsnitt 10.

²² Se vidare avsnitt 13.2.

mot bestämmelserna om anställning eller uppdrag hos tidigare revisionsklienter samt att en överträdelse av bestämmelserna sanktioneras. Den enda sanktion som därvid framstår som meningsfull är en administrativ sanktionsavgift.

Den andra lösningen är att ansvaret för att bestämmelserna efterlevs läggs hos det revisionsföretag där revisorn är anställd. Det kan nämligen argumenteras för att den omständigheten att en revisor tar anställning hos en revisionsklient innebär ett brott även mot bestämmelserna i 21 § revisorslagen om opartiskhet och självständighet. Detta kan då, på samma sätt som andra överträdelser av de bestämmelserna, leda till sanktioner för revisionsföretaget och/eller dess ställföreträdare.

Bestämmelserna i artikel 22a i direktivet är i första hand riktade mot revisorn och inte det revisionsföretag där han eller hon är anställd. Det är revisorn som enligt direktivet förbjuds att tillträda vissa befattningar hos revisionsklienten. Enligt utredningens mening talar övervägande skäl för att även de svenska bestämmelserna bör utformas på motsvarande sätt. Utredningen föreslår därför att det i revisorslagen införs bestämmelser som förbjuder revisorer att tillträda sådana befattningar i det granskade företaget som räknas upp i artikel 22a punkt 1, dvs. att vara styrelseledamot, ledamot av revisionsutskottet, verkställande direktör eller annan ledande befattningshavare i det granskade företaget.

Vad som närmare bestämt avses med ”ledande befattning”, vid sidan av de särskilt utpekade befattningarna som styrelseledamot etc., framgår inte av direktivet. När de tidigare bestämmelserna i artikel 42.3 i revisorsdirektivet genomfördes i svensk rätt uttalades att med ledande befattning avsågs detsamma som enligt 8 kap. 51 § ABL, dvs. personer som ingår i ledningsgrupper eller liknande organ och chefer som är direkt underställda den verkställande direktören.²³ Enligt utredningens mening bör detta uttalande alltså kunna vara vägledande.

Bestämmelserna i artikel 22a punkt 1 riktar sig mot lagstadgade revisorer och nyckelrevisorer. Med lagstadgad revisor avses med den terminologi som används i svensk rätt den valde revisorn. Nyckelrevisor definieras i artikel 2 led 16 i direktivet. Enligt den definitionen omfattas, förutom den som av revisionsföretaget har utsetts

²³ SOU 2007:56 s. 214 samt prop. 2008/09:135 s. 88 och 158.

till huvudansvarig för ett visst revisionsuppdrag, även huvudansvariga för revisionen av större dotterbolag. För att täcka in även dessa fall bör förbudet i punkt 1 införlivas i form av ett förbud för valda revisorer och huvudansvariga revisorer att tillträda de nämnda befattningarna hos det granskade företaget samt hos företagets dotter- och moderföretag. I enlighet med vad som föreskrivs i direktivet bör förbudet gälla under ett år eller, om det är fråga om ett företag av allmänt intresse, två år efter det att han eller hon lämnade revisionsuppdraget.

Förutom mot valda revisorer och huvudansvariga revisorer riktar sig direktivbestämmelserna vidare enligt punkt 2 i artikel 22a även mot andra personer som medverkat i revisionen. En förutsättning är dock att även dessa personer har godkänts som lagstadgade revisorer. Utredningen tolkar direktivbestämmelserna så att personen i fråga måste ha varit auktoriserad eller godkänd som revisor när han eller hon deltog i granskningen. En person som deltagit i granskningen som till exempel revisorsassistent, men som därefter auktoriseras som revisor, omfattas därmed enligt utredningens bedömning inte av förbudet. Den svenska regleringen bör utformas i enlighet med detta och omfatta alla revisorer som deltagit i ett granskningsuppdrag. För dessa andra personer gäller enligt direktivet alltid en tidsgräns om ett år. De svenska bestämmelserna bör utformas på motsvarande sätt.

Revisorsnämnden bör ges i uppdrag att pröva frågor om överträdelse av förbudet. Utredningen återkommer i avsnitt 10.4.5 till hur sådana överträdelser bör sanktioneras.

Som en konsekvens av de förslag som lämnas här bör bestämmelserna i 8 kap. 50 a § ABL, samt motsvarande bestämmelser i övrig relevant associationsrättslig lagstiftning, upphävas.

7.6 Förberedelse av ett revisionsuppdrag samt bedömning av hot mot opartiskhet och självständighet

Förslag: Bestämmelserna om revisorns kontakter med revisionsutskottet i ABL och i övrig relevant associationsrättslig lagstiftning upphävs. Bestämmelser om detta finns nu i revisorsförordningen.

Bedömning: Revisorsnämnden bör anpassa sina föreskrifter till de nya dokumentationskrav som uppställs i revisorsdirektivet när det gäller förberedande åtgärder inför ett revisionsuppdrag. Svensk rätt är förenlig med övriga förändringar i revisorsdirektivet när det gäller förberedelse för lagstadgad revision och bedömning av hot mot opertiskhet och självständighet. Revisorsförordningens bestämmelser om detta gäller direkt och kräver inga införlivandeåtgärder.

Författningstext som berörs av förslaget: 9 kap. 6 b § ABL, 8 kap. 10 b § lagen om ekonomiska föreningar, 4 a kap. 9 b § sparbankslagen och 7 a kap. 9 b § lagen om medlemsbanker (upphävs).

7.6.1 EU-rätt före ändringar

I artikel 22.3 i revisorsdirektivet anges att lagstadgade revisorer eller revisionsföretag i revisionshandlingarna ska dokumentera alla betydelsefulla hot mot revisorns eller revisionsföretagets oberoende samt de skyddsåtgärder som vidtagits för att minska dessa hot.

Vidare finns i artikel 42.1 i revisorsdirektivet bestämmelser om revisorns kontakter med revisionsutskottet när det gäller frågor som har att göra med revisorns oberoende. Dessa bestämmelser gäller bara för revisorer i företag av allmänt intresse. I artikel 42.1 anges att medlemsstaterna ska se till att lagstadgade revisorer eller revisionsföretag som utför lagstadgad revision av ett företag av allmänt intresse

- a) varje år för revisionsutskottet skriftligen bekräftar sitt oberoende av det granskade företaget av allmänt intresse,
- b) varje år för revisionsutskottet redovisar vilka ytterligare tjänster som de tillhandahållit det granskade företaget, och
- c) med revisionsutskottet diskuterar hoten mot de lagstadgade revisorernas eller revisionsföretagets oberoende och vilka skyddsåtgärder som tillämpas för att minska dessa hot, vilka enligt artikel 22.3 ska dokumenteras av de lagstadgade revisorerna eller revisionsföretagen.

7.6.2 Gällande svensk rätt

Enligt 24 § revisorslagen ska revisorer och registrerade revisionsbolag dokumentera sina uppdrag i revisionsverksamheten. Dokumentationen ska innehålla sådan information som är väsentlig för att revisorns arbete samt hans eller hennes opartiskhet och självständighet ska kunna bedömas i efterhand. Dokumentationen ska ha färdigställts när revisionsberättelsen eller annat utlåtande avges.

Regleringen i 24 § revisorslagen är allmänt hållen och fylls ut med bestämmelser i Revisorsnämndens föreskrifter, se RNFS 2001:2 om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet. Där finns i 2–4 §§ detaljerade bestämmelser om vad dokumentationen ska innehålla, hur den ska vara strukturerad och hur den ska förvaras.

Bestämmelserna i artikel 42.1 i revisorsdirektivet om revisorns kontakter med revisionsutskottet har införlivats genom bestämmelser i 9 kap. 6 b § ABL, 4 a kap. 9 b § sparbankslagen, 7 a kap. 9 b § lagen om medlemsbanker samt 8 kap. 10 b § lagen om ekonomiska föreningar.

7.6.3 Ändringsdirektivet

Genom artikel 1.15 i ändringsdirektivet införs en ny artikel 22b i revisorsdirektivet med krav på vissa förberedande åtgärder som måste vidtas inför ett revisionsuppdrag. Vidare upphävs, genom artikel 1.32 i ändringsdirektivet, artikel 42 i revisorsdirektivet. I stället införs motsvarande bestämmelser i revisorsförordningen (se avsnitt 7.6.4).

I den nya artikel 22b i revisorsdirektivet anges att medlemsstaterna ska se till att en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag, innan de accepterar eller fortsätter ett uppdrag som rör lagstadgad revision, bedömer och dokumenterar följande:

- Om den lagstadbade revisorn eller revisionsföretaget uppfyller kraven i artikel 22 i direktivet.
- Om det finns hot mot den lagstadbade revisorns eller revisionsföretagets opartiskhet och självständighet, samt mot de skyddsåtgärder som vidtagits för att minska dessa hot.

- Om den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget har kompetenta anställda samt tid och resurser som krävs för att utföra den lagstadgade revisionen på ett lämpligt sätt.
- När det gäller revisionsföretag, om nyckelrevisorn är godkänd som lagstadgad revisor i den medlemsstat där den lagstadgade revisionen ska utföras.

När det gäller revisioner som avses i artikel 2.1 b och c, dvs. som rör små företag, får medlemsstaterna enligt andra stycket tillhandahålla förenklade krav.

7.6.4 Revisorsförordningen

Ytterligare krav på förberedande åtgärder när det gäller revision av företag av allmänt intresse uppställs i artikel 6 i revisorsförordningen. Enligt punkt 1 i artikeln ska revisorn eller revisionsföretaget bedöma och dokumentera följande:

- a) Om den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget uppfyller kraven i artiklarna 4 och 5 i förordningen.
- b) Om villkoren i artikel 17 i förordningen är uppfyllda.
- c) Utan att det påverkar tillämpningen av direktiv 2005/60/EG, integriteten hos medlemmarna i kontroll-, förvaltnings- och ledningsorganen i företaget av allmänt intresse.

I punkt 2 finns vidare bestämmelser motsvarande dem som tidigare fanns i artikel 42.1 leden a och c i revisorsdirektivet. Av punkt 2 framgår att en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag ska,

- a) varje år för revisionsutskottet skriftligen bekräfta att den lagstadgade revisor, det revisionsföretag och de ledande personer i det uppdragsteam som utför den lagstadgade revisionen är opartiska och självständiga i förhållande till det granskade företaget,
- b) med revisionsutskottet diskutera hot mot deras opartiskhet och självständighet och de skyddsåtgärder som tillämpas för att minska dessa hot, vilka enligt punkt 1 ska dokumenteras av dem.

När det gäller bestämmelsen i artikel 42.1 led b i revisorsdirektivet före ändringar finns numera bestämmelser av motsvarande karaktär i artikel 5.4 i revisorsförordningen (se vidare avsnitt 7.4.4 ovan).

7.6.5 Överväganden

Den nya artikel 22b i revisorsdirektivet som tillkommit genom ändringsdirektivet innehåller således krav på vissa bedömningar som ska göras inför ett revisionsuppdrag samt på att dessa bedömningar ska dokumenteras.

De krav som uppställs i de två första strecksatserna i artikeln, som tar sikte på revisorns opartiskhet och självständighet, tillgodoses redan i dag av 21 och 24 §§ revisorslagen. När det gäller kraven i de två sista strecksatserna, som tar sikte på att revisorn respektive det registrerade revisionsbolaget ska ha relevant kompetens och tillräckliga personella och andra resurser samt att den huvudansvarige revisorn ska vara godkänd i den medlemsstat där revisionen ska utföras, finns däremot inga uttryckliga bestämmelser om att dessa förhållanden måste prövas och dokumenteras inför ett revisionsuppdrag.

Enligt utredningens mening bör det för att genomföra dessa direktivbestämmelser vara tillräckligt med en föreskrift om att de angivna förhållandena ska dokumenteras. Av en sådan föreskrift framgår indirekt att förhållandena också måste prövas. Att en prövning måste göras framstår dessutom som självklart och kan åtminstone till viss del anses följa av andra bestämmelser (till exempel bestämmelserna i 9 kap. 3 och 11 §§ ABL, samt motsvarande bestämmelser i annan relevant lagstiftning, om att granskningen ska utföras i enlighet med god revisionssed och att revisorn ska ha den insikt i och erfarenhet av redovisning och ekonomiska förhållanden som med hänsyn till arten och omfattningen av bolagets verksamhet fordras för att fullgöra uppdraget, samt bestämmelserna om utseende av huvudansvarig revisor i 17 § revisorslagen).

Bestämmelserna om dokumentation i 24 § revisorslagen är allmänt hållna och skulle i och för sig kunna anses omfatta ett krav på dokumentation även av de nu aktuella förhållandena. Enligt utredningens mening bör det dock, för att genomförandet av direktivbestämmelserna ska framgå på ett tydligt sätt, införas mer specifika

dokumentationskrav om detta. Det sker lämpligen genom att Revisorsnämnden anpassar sina föreskrifter på området. Nämnden bör då också ta ställning till om det finns anledning att utnyttja möjligheten i artikel 22b andra stycket att tillämpa förenklade krav när det gäller revisioner av små företag. Delegationsbestämmelsen i 29 § förordningen om revisorer, där det anges att Revisorsnämnden får meddela ytterligare föreskrifter om bland annat villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet, får anses omfatta även dessa frågor.

Bestämmelserna i artikel 6 i revisorsförordningen gäller direkt och ska inte införlivas i svensk rätt. Som nämnts har bestämmelserna i artikel 42.1 i revisorsdirektivet om revisorns kontakter med revisionsutskottet upphävts och bestämmelser om detta finns nu i stället i revisorsförordningen. Motsvarande bestämmelser i svensk rätt bör därför också upphävas.

7.7 Tystnadsplikt och upplysningsplikt

Bedömning: Svensk rätt är förenlig med de ändringar som gjorts i revisorsdirektivets bestämmelser om tystnadsplikt och upplysningsplikt.

7.7.1 EU-rätt före ändringar

Enligt artikel 23.1 i revisorsdirektivet ska medlemsstaterna se till att alla uppgifter och handlingar som den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget har tillgång till när de utför lagstadgad revision skyddas av lämpliga regler om konfidentialitet och tystnadsplikt. Av punkt 2 framgår att regler om konfidentialitet och tystnadsplikt inte får hindra genomförandet av direktivet. I punkt 3 sägs att om lagstadgade revisorer eller revisionsföretag ersätts med andra lagstadgade revisorer eller revisionsföretag ska de förstnämnda ge de senare tillgång till all relevant information om den granskade enheten. Enligt punkt 4 fortsätter lagstadgade revisorer och revisionsföretag som har upphört att medverka i ett särskilt revisionsuppdrag samt tidigare lagstadgade revisorer och revisionsföretag att

omfattas av bestämmelserna om konfidentialitet och tystnadsplikt i punkterna 1 och 2 när det gäller det revisionsuppdraget.

7.7.2 Gällande svensk rätt

Bestämmelser om revisorers och registrerade revisionsbolags tystnadsplikt finns i både revisorslagen och i den associationsrättsliga lagstiftningen. I den associationsrättsliga lagstiftningen finns vidare bestämmelser om revisorers upplysningsplikt gentemot medrevisorer med flera. I det följande redogörs för bestämmelserna i revisorslagen och ABL.

Enligt 26 § revisorslagen får en revisor inte, till fördel för sig själv eller till skada eller nytta för någon annan, använda uppgifter som revisorn har fått i sin yrkesutövning. Revisorn får inte heller obehörigen röja sådana uppgifter. Revisorn ska vidare se till att biträde till honom eller henne iakttar dessa föreskrifter. I 9 kap. 41 § ABL anges att revisorn inte till en enskild aktieägare eller till någon utomstående obehörigen får lämna ut upplysningar om sådana bolagets angelägenheter som han eller hon fått kännedom om vid fullgörandet av revisionsuppdraget om det kan vara till skada för bolaget.

I 9 kap. 45 och 46 §§ ABL finns vidare bestämmelser om revisorns upplysningsplikt som bryter tystnadsplikten. Av 45 § följer att revisorn till bolagsstämman är skyldig att lämna de upplysningar som stämman begär i den mån det inte skulle vara till väsentlig skada för bolaget. I 46 § regleras ett antal ytterligare fall då revisorn är skyldig att lämna upplysningar. Bland annat föreskrivs där en skyldighet för revisorn att lämna en medrevisor, en ny revisor, en lekmanarevisor, en särskild granskare och i förekommande fall en konkursförvaltare behövliga upplysningar om bolagets angelägenheter. Även 9 kap. 7 § ABL innehåller bestämmelser om upplysningsplikt. Där anges att revisorn i ett dotterbolag har en skyldighet gentemot en revisor i moderbolaget att lämna de upplysningar och den hjälp som moderbolagsrevisorn begär. Till slut kan nämnas att också bestämmelserna i 9 kap. 28–38 §§ ABL om skyldighet för revisorn att lämna en revisionsberättelse med visst innehåll i sig kan ses som ett slags upplysningsplikt som bryter tystnadsplikten.

7.7.3 Ändringsdirektivet

Genom artikel 1.17 i ändringsdirektivet har vissa mindre ändringar gjorts i punkterna 2 och 3 i artikel 23 i revisorsdirektivet. Vidare har en ny punkt 5 lagts till i artikeln.

I punkt 2 sägs nu att regler om konfidentialitet och tystnadsplikt inte heller får hindra genomförande av bestämmelserna i revisorsförordningen.

I punkten 3 har lagts till att när en lagstadgad revisor ersätts med en ny ska denne ges tillgång till all relevant information om det granskade företaget ”och den senaste revisionen av företaget”.

I den nya punkt 5 föreskrivs i första stycket att vid revision av ett koncernföretag vars moderföretag är beläget i ett tredjeland ska bestämmelserna om konfidentialitet och tystnadsplikt i punkt 1 i artikeln inte hindra att relevant dokumentation om det revisionsarbete som utförts överlämnas till en koncernrevisor i ett tredjeland, om den är nödvändig för utförandet av revision av moderföretagets koncernredovisning.

I andra stycket anges att vid revision av ett företag som har emitterat värdepapper i ett tredjeland, eller som ingår i en koncern som upprättar lagstadgad koncernredovisning i ett tredjeland, får den lagstaddade revisorn eller revisionsföretaget endast överlämna de revisionshandlingar eller andra handlingar med anknytning till revisionen av det företaget som revisorn eller revisionsföretaget innehar till det landets behöriga myndigheter enligt de villkor som anges i artikel 47.²⁴ I tredje stycket sägs att överlämnandet av information till en koncernrevisor i ett tredjeland ska vara förenligt med kapitel IV i direktiv 95/46/EG (dataskyddsdirektivet) samt tillämpliga nationella bestämmelser om skydd av personuppgifter.

7.7.4 Överväganden

De ändringar som gjorts i punkterna 2 och 3 i artikel 23 kräver inga författningsändringar. Ändringen av punkt 2 innebär endast att en hänvisning införts till revisorsförordningen. I punkt 3 har lagts till att i de fall ett revisorsbyte sker ska relevant information lämnas till

²⁴ Artikel 47 reglerar hur samarbetet med behöriga myndigheter i tredjeland får bedrivas. Den behandlas i avsnitt 12.3 nedan.

den nye revisorn även om ”den senaste revisionen av företaget”. Enligt 9 kap. 46 § ABL är revisorn skyldig att lämna en ny revisor de upplysningar som behövs om bolagets angelägenheter. I detta får anses ingå upplysningar om den senaste revisionen. Motsvarande bestämmelser finns även i övrig relevant associationsrättslig lagstiftning.

De nya bestämmelserna i punkt 5.2 första stycket ska säkerställa att nationella bestämmelser om tystnadsplikt inte hindrar revisorer som reviderar företag som tillhör en koncern vars moderbolag är beläget i tredjeland från att överlämna relevant revisionsdokumentation till koncernrevisorn i tredjelandet. De svenska bestämmelserna om revisorns tystnadsplikt förbjuder bara sådant uppgiftslämnande som sker ”obehörigen”. Att revisorn är skyldig att överlämna revisionsdokumentation till en koncernrevisor framgår av gällande reglering i bland annat ISA och kan därmed inte anses ske obehörigen. De svenska bestämmelserna hindrar därmed inte ett sådant överlämnande. I tredje stycket anges vidare att överlämnandet av information till en koncernrevisor i ett tredjeland ska vara förenligt med dataskyddsdirektivet²⁵ och nationella bestämmelser om skydd av personuppgifter. Enligt utredningens bedömning kräver inte den bestämmelsen några särskilda införlivandeåtgärder.

Artikel 5.2 andra stycket handlar om överlämnande av revisionshandlingar med mera till behöriga myndigheter i tredjeland vid revision av ett företag som emitterat värdepapper där. Ett sådant överlämnande får endast ske enligt de villkor som anges i artikel 47. Artikel 47 har i svensk rätt införlivats genom bestämmelser i 27 c § revisorslagen. Dessa behandlas i avsnitt 12.3 nedan.

7.8 Intern organisation

Bedömning: De krav på revisionsverksamhetens organisation som uppställs i revisorsdirektivet bör genomföras i form av föreskrifter från Revisorsnämnden.

²⁵ Direktiv 95/46/EG.

7.8.1 EU-rätt före ändringar

I revisorsdirektivet före ändringar saknas bestämmelser om att lagstadgade revisorer och revisionsföretag ska organisera sin verksamhet på ett visst sätt. I artikel 40, som gäller vid revision av företag av allmänt intresse, finns dock ett krav på att revisorer och revisionsföretag som utför sådan revision varje år ska offentliggöra en rapport som bland annat ska innehålla beskrivningar av revisionsföretagets ledningsstruktur och dess interna system för kvalitetskontroll. Artikel 40 behandlas närmare i avsnitt 7.11 nedan.

7.8.2 Gällande svensk rätt

Som nämnts i tidigare avsnitt ska en revisor enligt 20 § revisorslagen i revisionsverksamheten utföra sina uppdrag opartiskt och självständigt samt vara objektiv. Vidare anges att revisionsverksamheten ska organiseras så att revisornas opartiskhet, självständighet och objektivitet säkerställs. I förarbetena anförs att det finns ett pedagogiskt värde i att principen om en god byråorganisation kommer till uttryck i lagtexten.²⁶ Någon närmare precisering av vad som avses med god byråorganisation finns däremot inte i lagtext eller förarbeten. Det torde röra sig om en relativt fri bedömning av olika i revisorslagen reglerade omständigheter som kan påverka en revisors eller ett revisionsbolags oberoende (21 § revisorslagen), till exempel vilken verksamhet som får bedrivas (10 och 25 §§ revisorslagen) och hur ägarförhållandena får se ut (11 § revisorslagen). I ett ärende från Revisorsnämnden (dnr 2008-591) har flera sådana omständigheter prövats.

Sekundärnormgivning av betydelse för frågan om verksamhetens organisation finns vidare i den relativt omfattande standarden ISQC 1 om kvalitetskontroll för revisionsföretag som utför revision och översiktlig granskning av finansiella rapporter samt andra bestyrkandeuppdrag och närallgande tjänster. Standarden följs i dag av revisorer och registrerade revisionsbolag.

²⁶ Prop. 2000/01:146 s. 58.

7.8.3 Ändringsdirektivet

Artikel 40 i revisorsdirektivet om den årliga rapporten har genom artikel 1.32 i ändringsdirektivet upphävts och ersatts av bestämmelser om detta i revisorsförordningen. Dessa behandlas i avsnitt 7.11 nedan.

Genom artikel 1.18 i ändringsdirektivet har det vidare införts en ny artikel 24a i revisorsdirektivet där det föreskrivs att lagstadgade revisorer och revisionsföretag ska uppfylla ett antal organisatoriska krav. Artikeln är lång och kraven är många och detaljerade. Syftet är att säkerställa revisorns opartiskhet och självständighet (se punkt 10 i ingressen till ändringsdirektivet). Flera av de uppräknade kraven motsvaras av sådant som enligt den tidigare artikel 40 i direktivet skulle redovisas i den offentliga rapporten, men även andra krav har lagts till. Till skillnad från artikel 40 är den nya artikel 24a vidare generellt tillämplig och gäller alltså inte endast vid revision av företag av allmänt intresse. Enligt punkt 1 tredje stycket får medlemsstaterna dock föreskriva förenklade krav för de revisioner som avses i artikel 2.1 b och c, dvs. vid revision av små företag. Vidare anges i punkt 2 att den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget ska beakta den egna verksamhetens omfattning och komplexitet när det gäller uppfyllandet av de krav som ställs i artikeln. Att så har skett ska också kunna visas för den behöriga myndigheten.

De riktlinjer och förfaranden som revisorerna och revisionsföretagen enligt bestämmelserna i artikeln åläggs att tillämpa ska enligt punkt 1 andra stycket dokumenteras och meddelas de anställda.

De organisatoriska kraven i artikel 24a.1 är följande:

- a) Varje revisionsföretag ska inrätta lämpliga riktlinjer och förfaranden för att se till att dess delägare eller aktieägare, eller ledamöter i företagets eller ett anknutet företags förvaltnings-, lednings- och kontrollorgan, inte ingriper i revisionsarbetet på ett sätt som äventyrar den lagstadgade revisorns opartiskhet och självständighet och objektivitet när denne utför lagstadgad revision för revisionsföretagets räkning.
- b) Varje lagstadgad revisor eller revisionsföretag ska tillämpa sunda förfaranden för förvaltning och redovisning och ha mekanismer för intern kvalitetskontroll och effektiva riskbedömningsmetoder

samt effektiva kontroll- och skyddssystem för sina informationsbehandlingssystem.

Dessa interna kvalitetskontrollmekanismer ska vara utformade för att säkerställa efterlevnad av beslut och förfaranden på samtliga nivåer i revisionsföretaget eller i den lagstadgade revisorns arbetsstruktur.

- c) Varje lagstadgad revisor eller revisionsföretag ska inrätta lämpliga riktlinjer och förfaranden för att säkerställa att dess anställda och andra fysiska personer vars tjänster ställts till förfogande för den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget eller som står under dess kontroll, och som direkt medverkar i lagstadgad revision, har tillfredsställande kunskaper och erfarenhet för de uppgifter de tilldelas.
- d) Varje lagstadgad revisor eller revisionsföretag ska inrätta lämpliga riktlinjer och förfaranden för att se till att outsourcing av viktiga revisionsfunktioner inte sker på ett sådant sätt att det försämrar kvaliteten på den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets interna kvalitetskontroll och de behöriga myndigheternas möjligheter att övervaka att den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget fullgör sina skyldigheter enligt detta direktiv och, i tillämpliga fall, revisorsförordningen.

Av punkt 1 fjärde stycket framgår att en eventuell outsourcing av revisionsfunktionerna enligt denna bestämmelse inte får påverka den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets ansvar gentemot det granskade företaget.
- e) Varje lagstadgad revisor eller revisionsföretag ska inrätta lämpliga och effektiva organisatoriska och administrativa arrangemang för att förebygga, upptäcka, undanröja eller hantera och rapportera de eventuella hot mot dess opartiskhet och självständighet som avses i artiklarna 22, 22a och 22b.
- f) Varje lagstadgad revisor eller revisionsföretag ska inrätta lämpliga riktlinjer och förfaranden för att utföra lagstadgad revision, styra, övervaka och utvärdera de anställdas arbete och utforma den revisionsdokumentation som avses i artikel 24b.5.
- g) Varje lagstadgad revisor eller revisionsföretag ska inrätta ett internt system för kvalitetskontroll för att säkerställa hög kvalitet i lagstadgade revisioner.

Systemet för kvalitetskontroll ska minst omfatta de riktlinjer och förfaranden som anges i led f. När det gäller revisionsföretag ska en person som är kvalificerad som lagstadgad revisor ha ansvaret för det interna systemet för kvalitetskontroll.

- h) Varje lagstadgad revisor eller revisionsföretag ska använda lämpliga system, resurser och förfaranden för att säkerställa kontinuitet och regelbundenhet vid utförandet av lagstadgade revisioner.
- i) Varje lagstadgad revisor eller revisionsföretag ska också inrätta lämpliga och effektiva organisatoriska och administrativa arrangemang för att hantera och registrera händelser som har, eller kan få, allvarliga konsekvenser för integriteten i den lagstadgade revisionen.
- j) Varje lagstadgad revisor eller revisionsföretag ska ha lämpliga riktlinjer för ersättningar, inbegripet riktlinjer för vinstdelning, med tillräckliga resultatincitament för att säkerställa kvalitet i revisionen. Den inkomst som den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget erhåller från tillhandahållande av icke-revisions-tjänster till det granskade företaget ska inte utgöra en del av ersättningen till personer som medverkar i eller kan påverka utförandet av revisionen och inte heller en del av bedömningen av dessa personers arbetsprestationer.
- k) Varje lagstadgad revisor eller revisionsföretag ska övervaka och utvärdera lämpligheten och effektiviteten i sina system, interna system för kvalitetskontroll och övriga rutiner som inrättats i enlighet med detta direktiv och, i tillämpliga fall, revisorsförordningen och vidta lämpliga åtgärder för att avhjälpa eventuella brister. Den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget ska särskilt göra en årlig utvärdering av det interna system för kvalitetskontroll som avses i led g. De ska dokumentera resultaten av dessa utvärderingar samt eventuella föreslagna åtgärder för att ändra det interna systemet för kvalitetskontroll.

7.8.4 Överväganden

Enligt artikel 24a ska medlemsstaterna se till att lagstadgade revisorer och registrerade revisionsbolag uppfyller de i artikeln angivna organisatoriska kraven. De flesta av kraven är formulerade som att ”lämpliga riktlinjer och förfaranden”, ”lämpliga och effektiva arrangemang” eller liknande i olika avseenden ska inrättas. Artikelken innehåller alltså få konkreta handlingsregler. Det övergripande syftet med bestämmelserna är att se till att oberoendet inte blir hotat på grund av en bristande organisatorisk struktur. Artikelken innebär i stora delar en EU-rättslig kodifiering av ISQC 1. Det bör dock uppmärksammas att ISQC 1 träffar alla revisionsföretag medan EU-regeln endast är tillämplig på registrerade revisionsbolag.

Den svenska lagbestämmelse som finns angående hur revisionsverksamheten ska organiseras är 20 § revisorslagen, där det anges att sådan verksamhet ska organiseras så att revisorns oportiskhet, självständighet och objektivitet säkerställs. Bestämmelsen är således allmänt formulerad. Någon motsvarighet till direktivets detaljerade kravspecifikation när det gäller verksamhetens organisation finns inte i svensk författningstext. Flertalet av de uppräknade kriterierna avser dock sådant som revisorer och registrerade revisionsbolag enligt praxis och sekundärnormgivning redan i dag är skyldiga att iaktta eftersom de annars löper risk att inte klara en oberoendeprövning.

Enligt utredningens mening är det inte lämpligt att i lag eller förordning införa bestämmelser av det slag som finns i artikel 24a. Det torde dock inte vara tillräckligt att genomföra direktivets bestämmelser genom att hänvisa till att motsvarande krav redan uppställs i sekundärnormgivning och administrativ praxis. Enligt utredningens mening bör bestämmelsen i 20 § revisorslagen därför kompletteras med föreskrifter från Revisorsnämnden. Nämnden bör därvid ta ställning till om förenklade krav ska uppställas vid revision av små företag (jfr artikel 24a.1 tredje stycket i direktivet). Av föreskrifterna bör vidare framgå att riktlinjerna etc. ska dokumenteras (jfr artikel 24a.1 andra stycket i direktivet). Enligt 29 § förordningen om revisorer får Revisorsnämnden meddela ytterligare föreskrifter om bland annat villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet. Detta bemyndigande omfattar enligt utredningens bedömning även de frågor som behandlas i artikel 24a.

7.9 Organisation av revisionsarbetet

Förslag: Revisorer och registrerade revisionsbolag ska dokumentera överträdelser av de bestämmelser som gäller för verksamheten samt de åtgärder som vidtagits i anledning av sådana överträdelser. Överträdelser av mindre betydelse ska dock inte behöva dokumenteras. Revisorer och registrerade revisionsbolag ska årligen upprätta en rapport med en översikt över de vidtagna åtgärderna.

Bedömning: Revisornämnden bör i sina föreskrifter införa bestämmelser om att förfrågan till och rådgivning som lämnas av externa sakkunniga ska dokumenteras samt om att revisorer och registrerade revisionsbolag ska föra ett klientregister.

Svensk rätt är i övrigt förenlig med de nya krav som uppställs i revisorsdirektivet när det gäller organisation och dokumentation av revisionsarbetet.

Författningstext som berörs av förslagen: 24 § revisorslagen och 18 § förordningen om revisorer.

7.9.1 EU-rätt före ändringar

I revisorsdirektivet före ändringar saknas uttryckliga bestämmelser om hur arbetet med revisionsuppdragen ska organiseras. Vissa sådana krav framgår dock indirekt av direktivregleringen, såsom exempelvis dokumentations- och rapporteringskrav av olika slag.

7.9.2 Gällande svensk rätt

Ramen för hur revisionsverksamhet ska bedrivas sätts av god revisionssed, se 9 kap. 3 § ABL samt motsvarande bestämmelser i revisionslagen samt i övrig relevant associationsrättslig lagstiftning. När det gäller dokumentation föreskrivs som tidigare nämnts i 24 § revisorslagen att revisorer och registrerade revisionsbolag ska dokumentera sina uppdrag i revisionsverksamheten. Dokumentationen ska innehålla sådan information som är väsentlig för att revisorns arbete samt hans eller hennes opertiskhet och självständighet ska

kunna bedömas i efterhand. Dokumentationen ska ha färdigställts när revisionsberättelsen eller annat utlåtande avges.

När det gäller organisation av revisionsarbetet kan nämnas bestämmelserna i 17 § revisorslagen, där det föreskrivs att ett handels- eller aktiebolag som utövar revisionsverksamhet för varje uppdrag ska utse en huvudansvarig revisor. Den huvudansvarige ska vara auktoriserad revisor, om det behövs för att uppfylla föreskrifter i lag eller annan författning. Den huvudansvarige ska underteckna revisionsberättelser och andra utlåtanden.

7.9.3 Ändringsdirektivet

Genom artikel 1.19 i ändringsdirektivet införs en ny artikel 24b i revisorsdirektivet med föreskrifter om hur revisionsarbetet ska organiseras. De flesta bestämmelser i artikeln tar sikte på dokumentationskrav av olika slag, men det finns också bestämmelser om bland annat utseende av nyckelrevisor och förande av klientregister.

Enligt punkt 1 ska medlemsstaterna se till att ett revisionsföretag som ska utföra en lagstadgad revision utser minst en nyckelrevisor. Revisionsföretaget ska förse den eller de revisorer som är nyckelrevisor med tillräckliga resurser och med personal som har den kompetens och förmåga som krävs för att utföra sina uppgifter på lämpligt sätt. Huvudkriterierna vid val av nyckelrevisor ska vara att säkerställa revisionens kvalitet, opartiskhet och självständighet och kompetens. Det anges också att nyckelrevisorn ska delta aktivt i den lagstadgade revisionen. Vad som avses med nyckelrevisor framgår av artikel 2 led 16 i direktivet.²⁷

Vidare ska den lagstadgade revisorn enligt punkt 2 vid utförande av den lagstadgade revisionen ägna tillräckligt med tid åt uppdraget och anslå tillräckliga resurser för att kunna utföra uppgifterna på lämpligt sätt.

Medlemsstaterna ska enligt punkt 3 även se till att den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget dokumenterar alla eventuella överträdelser av revisorsdirektivet och revisorsförordningen. Även eventuella följder av överträdelserna, inklusive de åtgärder som

²⁷ Se även avsnitt 5.5.6 ovan.

vidtas för att hantera sådana överträdelse och för att ändra det interna systemet för kvalitetskontroll, ska dokumenteras. Medlemsstaterna får föreskriva undantag från dokumentationsskyldigheten i fråga om mindre överträdelse. Vidare anges att en årlig rapport med en översikt av de åtgärder som vidtagits ska upprättas och vidarebefordras internt. Om externa sakkunniga anlitas ska förfrågan till samt den rådgivning de lämnar dokumenteras.

I punkt 4 föreskrivs att en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag ska föra ett klientregister. Detta ska för varje revisionsklient innehålla a) namn, adress och etableringsort, b) om det är ett revisionsföretag, nyckelrevisorernas eller nyckelrevisorernas namn samt c) arvoden för lagstadgad revision och arvoden för andra tjänster än revision under ett räkenskapsår.

För varje lagstadgad revision ska enligt punkt 5 en revisionsdokumentation upprättas. Den ska åtminstone innehålla dokumentation av de uppgifter som registrerats i enlighet med artikel 22b.1 i revisorsdirektivet och, i tillämpliga fall, artiklarna 6–8 i revisorsförordningen. Vidare ska den lagstaddade revisorn eller revisionsföretaget behålla alla andra uppgifter och handlingar som är viktiga för att styrka den revisionsberättelse som avses i artikel 28 i revisorsdirektivet och, i tillämpliga fall, artiklarna 10 och 11 i revisorsförordningen samt för att övervaka efterlevnaden av revisorsdirektivet och andra tillämpliga rättsliga krav. Revisionsdokumentationen ska avslutas senast 60 dagar efter undertecknandet av revisionsberättelsen.

Vidare ska enligt punkt 6 alla klagomål som lämnats in skriftligen beträffande utförandet av lagstaddade revisioner som genomförts dokumenteras.

Slutligen anges i punkt 7 att medlemsstaterna när det gäller punkt 3 (dokumentation av överträdelse) och punkt 6 (dokumentation av klagomål) får föreskriva förenklade krav för de revisioner som avses i artikel 2.1 b och c, dvs. för revision av små företag.

7.9.4 Överväganden

Som framgått innehåller artikel 24b en mängd detaljerade föreskrifter om hur revisorer och registrerade revisionsbolag dels ska utföra sina revisionsuppdrag, dels ska dokumentera dessa. I mångt och mycket korresponderar kraven med de krav som redan i dag föreligger enligt god revisionssed, såsom denna kommer till uttryck i lagstiftning och annan normgivning samt i praxis. I det följande går utredningen igenom de olika punkterna i artikeln och redovisar för varje punkt utredningens överväganden när det gäller frågan om de nya bestämmelserna kräver författningsändringar.

Bestämmelserna i punkt 1 handlar om utseende av nyckelrevisor. Närmare bestämt anges att medlemsstaterna ska se till att ett revisionsföretag som ska utföra lagstadgad revision utser minst en nyckelrevisor. Vad som avses med nyckelrevisor framgår av artikel 2 led 16 i direktivet.²⁸ Enligt den definitionen omfattas, förutom den som av revisionsföretaget har utsetts till huvudansvarig för ett visst revisionsuppdrag, även huvudansvariga för revisionen av större dotterbolag.

I 17 § revisorslagen anges att en huvudansvarig revisor ska utses för varje uppdrag i revisionsverksamhet som bedrivs av ett handelsbolag eller aktiebolag. Bestämmelserna i 17 § gäller således för alla revisioner som utförs av registrerade revisionsbolag och får därmed enligt utredningens bedömning anses tillgodose de krav på utseende av nyckelrevisor som uppställs i direktivbestämmelsen. Kravet på att valet av nyckelrevisor ska styras av vissa kvalitets-kriterier får vidare anses uppfyllt genom föreskriften i 17 § om att den huvudansvarige ska vara auktoriserad om detta behövs för att uppfylla föreskrifter i lag eller annan författning. Enligt 17 § ska den huvudansvarige revisorn underteckna revisionsberättelser och andra utlåtanden. Av detta följer att den huvudansvarige ska delta aktivt i revisionen, varför även det kravet är uppfyllt.

I punkt 1 första stycket i artikel 24b anges att nyckelrevisorn ska förses med tillräckliga resurser och med personal som har den kompetens och förmåga som krävs för att utföra sina uppgifter på lämpligt sätt. Vidare anges i punkt 2 att revisorn ska ägna tillräckligt med tid åt uppdraget och anslå tillräckliga resurser för att

²⁸ Se även avsnitt 5.5.6 ovan.

kunna utföra sina uppgifter på lämpligt sätt. Dessa bestämmelser är allmänt hållna och innehåller i sig inga specificerade krav på hur revisionsarbetet ska utföras. De säger därmed enligt utredningens mening inget mer än att revisionen ska genomföras i enlighet med god revisionssed. Även dessa krav får därmed anses tillgodosedda i svensk rätt genom de hänvisningar till god revisionssed som finns i ABL med flera lagar.

Enligt punkt 3 ska överträdelse av bestämmelserna i revisorsdirektivet och revisorsförordningen, samt de åtgärder som vidtagits i anledning av sådana överträdelse, dokumenteras. Dokumentationen ska utmyнна i en rapport som ska publiceras internt. Vidare anges att för det fall externa sakkunniga anlitas ska förfrågan till dem samt den rådgivning de lämnar dokumenteras.

I 24 § revisorslagen föreskrivs att revisorer och registrerade revisionsbolag ska dokumentera sina uppdrag i revisionsverksamheten. Dokumentationen ska innehålla sådan information som är väsentlig för att revisorns arbete samt hans eller hennes opartiskhet och självständighet ska kunna bedömas i efterhand. Av dessa bestämmelser får i många fall anses följa en skyldighet att dokumentera även sådana uppgifter som anges i direktivet. Inte alla överträdelse av bestämmelserna i direktivet eller förordningen behöver dock vara kopplade till enskilda revisionsuppdrag. För att tillgodose direktivets krav bör det därför i revisorslagen införas en särskild bestämmelse om att revisorer och registrerade revisionsbolag ska dokumentera överträdelse av de bestämmelser som gäller för revisionsverksamheten samt de åtgärder som vidtagits i anledning av detta.

Enligt direktivbestämmelsen får medlemsstaterna föreskriva undantag från dokumentationsskyldigheten i fråga om mindre överträdelse. I 24 § revisorslagen anges att dokumentationen ska innehålla sådan information som är "väsentlig" för att revisorns arbete etc. ska kunna bedömas i efterhand. I enlighet med detta bör enligt utredningens mening den möjlighet till undantag från dokumentationsskyldigheten som följer av direktivet utnyttjas på så sätt att det föreskrivs att överträdelse av mindre betydelse inte behöver dokumenteras.

I svensk rätt saknas vidare krav på att revisorer och registrerade revisionsbolag ska upprätta en årlig rapport med en översikt över de åtgärder som vidtagits i anledning av inträffade överträdelse.

Ett sådant krav bör därför införas. Det sker lämpligen genom att bestämmelser om detta införs i förordningen om revisorer. Enligt utredningens mening bör kravet vara detsamma för alla revisorer och revisionsbolag, dvs. det bör inte föreskrivas att förenklade krav ska tillämpas vid revision av små företag (jfr punkt 7 i artikel 24b).

Kravet i punkt 3 att förfrågan till och rådgivning som lämnas av externa sakkunniga ska dokumenteras saknar även det motsvarighet i svensk rätt. Detsamma gäller kravet i punkt 4 att alla revisorer och registrerade revisionsbolag ska upprätta ett klientregister. Bestämmelser om detta bör därför införas. Enligt utredningens mening bör det lämpligen göras i form av föreskrifter från Revisorsnämnden.

Bestämmelserna i punkt 5 om revisionsdokumentation är enligt utredningens bedömning fullt ut tillgodosedda genom bestämmelserna i 24 § revisorslagen och genom att de dokumentationskrav som följer av bestämmelserna i revisorsförordningen gäller direkt redan på grund av förordningen.

Även kravet i punkt 6 på dokumentation av klagomål som avser genomförda revisioner får enligt utredningens mening anses tillgodosett genom 24 § revisorslagen. Sådana klagomål får anses utgöra information som är väsentlig för att revisorns arbete ska kunna bedömas i efterhand, och de tillhör därmed det som ska dokumenteras enligt 24 §.

7.10 Kvalitetskontroll vid revision av företag av allmänt intresse

Bedömning: Revisorsförordningens bestämmelser om kvalitetskontroll vid revision av företag av allmänt intresse kräver inga författningsändringar.

7.10.1 EU-rätt före ändringar

I revisorsdirektivet finns inga explicita bestämmelser om kvalitetskontroll av revisionsuppdrag. De bestämmelser om detta som införts i revisorsförordningen saknar således motsvarighet i tidigare gällande EU-rätt.

7.10.2 Gällande svensk rätt

Inte heller i svensk författningstext finns några bestämmelser som direkt tar sikte på att revisorer ska vara skyldiga att utföra kvalitetskontroller av revisionsuppdragen. Sådana bestämmelser finns dock i ISA 220. Av 24 § revisorslagen följer vidare att den kvalitetskontroll som görs av ett revisionsuppdrag ska dokumenteras.

7.10.3 Revisorsförordningen

I artikel 8 i revisorsförordningen finns bestämmelser om kvalitetskontroll av revisionsuppdrag. Vad det handlar om är att revisorn eller revisionsföretaget ska kvalitetssäkra revisionen genom att låta den kontrolleras av en revisor som inte själv deltagit i revisionsuppdraget. Enligt artikel 8.1 ska kontrollen genomföras innan de rapporter som avses i artiklarna 10 och 11 (dvs. revisionsberättelsen och den kompletterande rapporten till revisionsutskottet) utfärdas. Kontrollen ska genomföras för att bedöma om den lagstadgade revisorn eller nyckelrevisorn på ett rimligt sätt har kommit fram till de utlåtanden och slutsatser som anges i utkastet till de rapporter som avses.

I artikel 8.2 anges att kontrollen ska utföras av en person som ansvarar för sådana kontroller (i artikeln kallad kvalitetsgranskaren). Kvalitetsgranskaren ska vara en lagstadgad revisor som inte deltar i utförandet av den lagstadgade revision som kontrollen avser. Enligt artikel 8.3 gäller i de fall där den lagstadgade revisionen utförs av ett revisionsföretag och alla lagstadgade revisorer deltagit i utförandet av den lagstadgade revisionen, eller i de fall när den lagstadgade revisionen genomförs av en lagstadgad revisor och den lagstadgade revisorn inte är delägare i eller anställd hos ett revisionsföretag, att han, hon eller det med avvikelse från punkt 2 ska se till att en annan lagstadgad revisor genomför kontrollen. Vidare anges att vid tillämpningen av artikeln ska utlämnande av handlingar eller uppgifter till den oberoende kvalitetsgranskaren inte utgöra en överträdelse av tystnadsplikten. Handlingar eller uppgifter som utlämnas till kvalitetsgranskaren ska vid tillämpningen av artikeln omfattas av tystnadsplikt.

Enligt artikel 8.4 ska kvalitetsgranskaren vid genomförande av kontrollen åtminstone dokumentera följande:

- a) Muntlig och skriftlig information som lämnats av den lagstadgade revisorn eller nyckelrevisorn för att styrka de väsentliga bedömningarna samt de huvudsakliga resultaten av de granskningsåtgärder som utförts samt de slutsatser som dragits av dessa resultat, oavsett om kvalitetsgranskaren begär detta eller inte.
- b) De uttalanden som utfärdats av den lagstadgade revisorn eller av nyckelrevisorn enligt utkastet till de rapporter som avses i artiklarna 10 och 11.

Vidare anges i artikel 8.5 att kontrollen åtminstone ska omfatta följande inslag:

- a) Om den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget är opartisk(t) och självständig(t) i förhållande till det granskade företaget.
- b) Betydande risker som är relevanta för den lagstadgade revisionen och som den lagstadgade revisorn eller nyckelrevisorn har identifierat under utförandet av den lagstadgade revisionen och de åtgärder som denne har vidtagit för att på ett lämpligt sätt hantera dessa risker.
- c) Den lagstadgade revisorns eller nyckelrevisorns motiveringar, särskilt rörande väsentlighetsnivåer och de betydande risker som avses i led b.
- d) Eventuella förfrågningar om råd som görs till externa sakkunniga och genomförandet av sådana råd.
- e) Arten och omfattningen av rättade och icke-rättade fel i de finansiella rapporterna som upptäcktes under utförandet av revisionen.
- f) De frågor som diskuteras med det granskade företagets revisionsutskott, ledningsorgan och/eller kontrollorgan.
- g) De frågor som diskuteras med behöriga myndigheter och, i förekommande fall, med andra tredje parter.
- h) Om de handlingar och uppgifter som valts från revisionshandlingarna av kvalitetsgranskaren stöder den lagstadgade revisorns eller nyckelrevisorns utlåtande i utkastet till de rapporter som avses i artiklarna 10 och 11.

I artikel 8.6 föreskrivs att kvalitetsgranskaren ska diskutera resultaten av kontrollen med den lagstaddade revisorn eller nyckelrevisorn samt att revisionsföretaget ska inrätta förfaranden för att fastställa hur oenighet mellan nyckelrevisorn och kvalitetsgranskaren ska lösas.

Slutligen anges i artikel 8.7 att den lagstaddade revisorn eller revisionsföretaget och kvalitetsgranskaren ska dokumentera resultaten av kontrollen tillsammans med de överväganden som ligger till grund för resultaten.

7.10.4 Överväganden

Bestämmelserna i artikel 8 i revisorsförordningen gäller direkt och ska inte införlivas i nationell rätt. Artikeln lämnar inget utrymme för nationella särlösningar i något avseende. Några författningsändringar aktualiseras därmed inte.

7.11 Rapporteringsskyldighet med mera vid revision av företag av allmänt intresse

Förslag: Bestämmelserna om årlig rapport om öppenhet och insyn i revisorslagen och förordningen om revisorer upphävs. Bestämmelser om detta finns nu i revisorsförordningen.

Bedömning: Finansinspektionen bör vara behörig myndighet enligt artikel 12 i revisorsförordningen. Revisorsnämnden bör vara behörig myndighet enligt artikel 14 i förordningen.

De nya bestämmelser om rapportering, information och arkivering som i övrigt har införts i revisorsförordningen kräver inga författningsändringar.

Författningstext som berörs av förslagen: 22 a och 23 §§ revisorslagen samt 18 § förordningen om revisorer.

7.11.1 EU-rätt före ändringar

I artikel 40 i revisorsdirektivet, som endast gäller vid revision av företag av allmänt intresse, föreskrivs att medlemsstaterna ska se till att lagstadgade revisorer och revisionsföretag som utför lagstadgad revision av sådana företag offentliggör årliga rapporter om öppenhet och insyn på sina webbplatser inom tre månader efter utgången av varje räkenskapsår. Rapporterna ska minst innehålla a) en beskrivning av juridisk form och ägande, b) en beskrivning av nätverk och dettas juridiska och organisatoriska struktur om revisionsföretaget tillhör ett sådant, c) en beskrivning av revisionsföretagets ledningsstruktur, d) en beskrivning av revisionsföretagets interna system för kvalitetskontroll och förvaltnings- eller ledningsorganets uttalande om dess effektivitet, e) uppgift om när den senaste kvalitetssäkringskontrollen enligt artikel 29 utfördes, f) en förteckning över företag av allmänt intresse där revisionsföretaget under det föregående räkenskapsåret utfört lagstadgad revision, g) en redovisning av revisionsföretagets praxis vad gäller oberoende, med bekräftelse av att en intern kontroll genomförts av om kraven på oberoende är uppfyllda, h) en redovisning av revisionsföretagets policy beträffande lagstadgade revisorers fortbildning enligt artikel 13, i) ekonomiska uppgifter som visar revisionsföretagets storlek i form av total omsättning uppdelad på arvoden från lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning, arvoden för andra kvalitetssäkringstjänster, skatterådgivning samt j) andra tjänster än revisionstjänster samt uppgifter om principerna för ersättning till partner.

Vidare anges att medlemsstaterna under särskilda omständigheter får bortse från kravet i led f om detta är nödvändigt för att minska ett överhängande och betydande hot mot någons personliga säkerhet. Rapporten ska vara undertecknad av den lagstadgade revisorn eller i förekommande fall revisionsföretaget, till exempel genom elektronisk signatur enligt artikel 2.1 i direktivet om elektroniska signaturer.²⁹

²⁹ Direktiv 1999/93/EG.

7.11.2 Gällande svensk rätt

I 22 a § revisorslagen anges att en revisor som har ett revisionsuppdrag i ett företag, vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad, årligen ska upprätta en rapport om sin verksamhet. Rapporten ska vara undertecknad av revisorn. Revisorn ska hålla rapporten tillgänglig på sin eller revisionsföretagets webbplats inom tre månader efter utgången av varje räkenskapsår. Enligt 23 § revisorslagen gäller bestämmelserna i 22 a § i tillämpliga delar även ett registrerat revisionsbolag. Rapporten ska då vara undertecknad av en behörig företrädare för revisionsbolaget.

I 18 § förordningen om revisorer finns närmare bestämmelser om vad rapporten ska innehålla. Dessa är utformade i nära överensstämmelse med artikel 40 i revisorsdirektivet.

Enligt 9 kap. 42–44 §§ ABL är revisorn skyldig att vidta vissa åtgärder, bland annat underrätta styrelsen och (under vissa förutsättningar) kontakta åklagare, vid misstanke om vissa närmare angivna brott.

Revisorer i finansiella företag har enligt gällande rätt en särskild rapporteringsskyldighet. Bestämmelser om detta finns i rörelselagarna för kreditinstitut, försäkringsbolag, värdepappersbolag och fondbolag.³⁰ Av dessa framgår bland annat att en revisor omgående ska rapportera till Finansinspektionen om han eller hon vid fullgörande av sitt uppdrag 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 balans- eller resultaträkningen fastställs eller till anmärkning. Reglerna grundar sig på det så kallade BCCI-direktivet.³¹

³⁰ Se 23 kap. 8 § lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden, 13 kap. 10 § lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelsen, 14 kap. 12 § försäkringsrörelselagen (2010:2043) och 10 kap. 8 § lagen (2004:46) om värdepappersfonder.

³¹ Direktiv 95/26/EG. Bestämmelserna i lagen om värdepappersmarknadslagen genomför krav på revisorers rapporteringsskyldighet enligt MiFID (direktiv 2004/39/EG, artikel 55) och motsvarande reglering i MiFID II (direktiv 2014/65/EU, artikel 77). Värdepappersmarknadsutredningen har föreslagit att 23 kap. 8 § lagen om värdepappersmarknaden ändras så att den förutom revisorer i värdepappersbolag också omfattar revisorer med uppdrag i börs eller svensk leverantör av rapporteringstjänster (se SOU 2015:2 s. 519).

7.11.3 Ändringsdirektivet

Genom artikel 1.32 i ändringsdirektivet har artikel 40 i revisorsdirektivet upphävts. Motsvarande bestämmelser finns numera i stället i artikel 13 i revisorsförordningen.

7.11.4 Revisorsförordningen

Vid revision av företag av allmänt intresse föreskrivs ytterligare informations- och rapporteringskrav med mera i artiklarna 7 och 12–15 i revisorsförordningen. Förutom bestämmelser om årlig rapport om öppenhet och insyn, motsvarande dem som tidigare fanns i artikel 40 i revisorsdirektivet, handlar det om krav på information om oegentligheter med mera till det granskade företaget och till relevanta myndigheter, om krav på rapportering av vissa förhållanden till den myndighet som utövar tillsyn över det granskade företaget, om krav på information till behöriga myndigheter om erhållna intäkter samt om krav på arkivering.

Information om oegentligheter och vissa andra förhållanden

I artikel 7 första stycket i revisorsförordningen föreskrivs att, utan att det påverkar tillämpningen av artikel 12 i förordningen och direktiv 2005/60/EG, ska en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag som utför lagstadgad revision av ett företag av allmänt intresse och som misstänker eller har goda grunder att misstänka att oegentligheter, däribland bedrägeri med avseende på det granskade företagets finansiella rapporter, kan förekomma eller har förekommit, informera det granskade företaget och uppmana det att utreda frågan samt att vidta lämpliga åtgärder för att hantera sådana oegentligheter och förhindra att de upprepas i framtiden. Om det granskade företaget inte utreder frågan ska den lagstaddade revisorn eller revisionsföretaget enligt andra stycket informera de myndigheter som av medlemsstaterna har tilldelats ansvaret för utredning av sådana oegentligheter. Enligt tredje stycket gäller att om en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag i god tro till dessa myndigheter överlämnar sådana uppgifter om oegentligheter som avses i första stycket så ska detta inte anses utgöra någon

överträdelse av eventuella avtalsmässiga eller rättsliga begränsningar för offentliggörande av information.

Genom artikel 12 i revisorsförordningen införs vidare en skyldighet för revisorer och revisionsföretag att informera den eller de myndighet(er) som utövar tillsyn över företag av allmänt intresse om vissa där angivna förhållanden.

I artikel 12.1 första stycket sägs att lagstadgade revisorer eller revisionsföretag som utför lagstadgad revision av ett företag av allmänt intresse ska, utan att det påverkar tillämpningen av artikel 55 i direktiv 2004/39/EG, artikel 63 i direktiv 2013/36/EU, artikel 15.4 i direktiv 2007/64/EG, artikel 106 i direktiv 2009/65/EG, artikel 3.1 i direktiv 2009/110/EG och artikel 72 i direktiv 2009/138/EG, vara skyldiga att omgående rapportera till de behöriga myndigheter som utövar tillsyn över det företaget av allmänt intresse eller, när den berörda medlemsstaten så fastställer, till den behöriga myndighet som ansvarar för att utöva tillsyn över den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget, all information rörande det berörda företaget av allmänt intresse som de har fått kännedom om vid utförandet av sitt uppdrag och som eventuellt kan få någon av följande konsekvenser:

- a) En väsentlig överträdelse av lagar och andra författningar som reglerar villkoren för auktorisation eller som särskilt reglerar bedrivandet av sådana företags verksamhet.
- b) Ett väsentligt hot mot eller tvivel beträffande det berörda företags fortsatta drift.
- c) Vägran att utfärda ett revisionsutlåtande om räkenskaperna eller utfärdande av ett utlåtande med avvikande mening eller med reservation.

Vidare anges i andra stycket att de lagstadgade revisorerna eller revisionsföretagen också ska rapportera all information som avses i led a, b eller c i första stycket som de får kännedom om vid utförandet av den lagstadgade revisionen rörande ett företag som har nära förbindelser med ett företag av allmänt intresse som de också utför en lagstadgad revision av. Vid tillämpningen av artikel 12 ska uttrycket nära förbindelser ha den innebörd som anges i artikel 4.1.38 i förordning (EU) nr 575/2013. Där föreskrivs att nära

förbindelser utgörs av en situation där två eller flera fysiska eller juridiska personer är förenade på något av följande sätt:

- a) Ägarintresse i form av ett innehav, direkt eller genom kontroll av 20 % eller mer av rösterna eller kapitalet i ett företag.
- b) Kontroll.
- c) Att båda eller alla dessa personer kontrolleras genom en varaktig förbindelse till samma tredje part.

Om det är nödvändigt för en effektiv tillsyn av finansmarknaderna enligt nationell rätt får medlemsstaterna enligt artikel 12.1 tredje stycket begära ytterligare information från den lagstadgade revisorn.

Av artikel 12.2 första stycket framgår att det ska inrättas en verkningsfull dialog mellan de behöriga myndigheter som utövar tillsyn av kreditinstitut och försäkringsföretag, å ena sidan, och de lagstadgade revisorer och revisionsföretag som utför lagstadgad revision av sådana institut och företag, å andra sidan. Ansvaret för att uppfylla detta krav ska vila på båda parter i dialogen. Enligt andra stycket ska Europeiska systemrisknämnden (ESRB) och CEAOB minst en gång per år anordna ett möte med de lagstadgade revisorer och revisionsföretag eller nätverk som utför lagstadgad revision av alla globala systemviktiga finansiella institut som godkänns inom unionen och som identifierats internationellt, så att de kan informera ESRB om sektoriella eller viktiga förändringar i dessa systemviktiga finansinstitut. Vidare föreskrivs i tredje stycket att för att underlätta utförandet av de uppgifter som avses i första stycket ska Europeiska tillsynsmyndigheten (Europeiska bankmyndigheten – EBA) och Europeiska tillsynsmyndigheten (Europeiska försäkrings- och tjänstepensionsmyndigheten – Eiopa) i enlighet med artikel 16 i förordning (EU) nr 1093/2010 respektive artikel 16 i förordning (EU) nr 1094/2010, med beaktande av nuvarande tillsynspraxis, utfärda riktlinjer till de behöriga myndigheter som utövar tillsyn av kreditinstitut och försäkringsföretag.

Avslutningsvis anges i artikel 12.3 att om den lagstadgade revisorn, revisionsföretaget eller nätverket i god tro till de behöriga myndigheterna eller till ESRB och CEAOB röjer sådan information som avses i punkt 1, eller som framkommer inom ramen för den

dialog som avses i punkt 2, ska det inte utgöra en överträdelse av någon tystnadsplikt föreskriven i avtal eller lagstiftning.

Rapport om öppenhet och insyn

I artikel 13 i revisorsförordningen finns bestämmelser om årlig rapport om öppenhet och insyn som ersätter de tidigare bestämmelserna om detta i artikel 40 i revisorsdirektivet.

I artikel 13.1 första stycket föreskrivs att lagstadgade revisorer och revisionsföretag som utför lagstadgad revision av företag av allmänt intresse ska offentliggöra en årlig rapport om öppenhet och insyn inom fyra månader efter utgången av varje räkenskapsår. Rapporten ska offentliggöras på den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets webbplats, och ska sedan förbli tillgänglig där i minst fem år från dagen för offentliggörandet. Om den lagstadgade revisorn är anställd av ett revisionsföretag ska de skyldigheter som anges i artikeln åligga revisionsföretaget.

Enligt andra stycket får de lagstadgade revisorerna eller revisionsföretagen uppdatera sin offentliggjorda rapport om öppenhet och insyn. I sådant fall ska den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget ange att det rör sig om en uppdaterad version av rapporten, och den ursprungliga versionen av rapporten ska förbli tillgänglig på webbplatsen. De lagstadgade revisorerna och revisionsföretagen ska vidare enligt tredje stycket meddela behöriga myndigheter att rapporten om öppenhet och insyn har offentliggjorts på den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets webbplats eller, i förekommande fall, att rapporten har uppdaterats.

I artikel 13.2 första stycket anges att rapporten åtminstone ska innehålla följande uppgifter:

- a) En beskrivning av revisionsföretagets juridiska form och ägarförhållanden.
- b) Om den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget är medlem i ett nätverk
 1. en beskrivning av nätverket och dess juridiska och organisatoriska struktur,

2. namnet på varje lagstadgad revisor som är verksam som enda yrkesutövare eller revisionsföretag som är medlem i nätverket,
 3. det land eller de länder där varje lagstadgad revisor som är verksam som enda yrkesutövare eller revisionsföretag som är medlem i nätverket har godkänts som lagstadgad revisor eller har sitt registrerade säte, huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet,
 4. den totala omsättning som härrör från lagstadgad revision av årsredovisning eller årsbokslut och koncernredovisning för lagstadgade revisorer som är verksamma som enda yrkesutövare och revisionsföretag som är medlemmar i nätverket.
- c) En beskrivning av revisionsföretagets ledningsstruktur.
 - d) En beskrivning av den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets interna system för kvalitetskontroll och förvaltnings- eller ledningsorganets uttalande om dess effektivitet.
 - e) Uppgift om när den senaste kvalitetskontrollen enligt artikel 26 utfördes.
 - f) En förteckning över företag av allmänt intresse för vilka den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget under det föregående räkenskapsåret utfört lagstadgad revision.
 - g) En redovisning av den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets praxis vad gäller opartiskhet och självständighet, med bekräftelse av att en intern kontroll genomförts som bekräftar att kraven på opartiskhet och självständighet är uppfyllda.
 - h) En redovisning av den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets policy beträffande lagstadgade revisorerers fortbildning som avses i artikel 13 i revisorsdirektivet.
 - i) Uppgifter om principerna för ersättning till partner i revisionsföretag.
 - j) En beskrivning av den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets policy beträffande byte av nyckelrevisorer och personal enligt artikel 17.7.

k) Information om den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets totala omsättning, om denna information inte anges i den finansiella rapporten i enlighet med artikel 4.2 i redovisningsdirektivet;³² informationen ska vara uppdelad i följande kategorier

1. intäkter från lagstadgad revision av årsredovisning eller årsbokslut och koncernredovisning för företag av allmänt intresse och företag som ingår i en koncern vars moderföretag är ett företag av allmänt intresse,
2. intäkter från lagstadgad revision av årsredovisning eller årsbokslut och koncernredovisning för andra företag,
3. intäkter från tillåtna icke-revisionstjänster till företag som granskas av den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget, och
4. intäkter från icke-revisionstjänster till andra företag.

Enligt artikel 13.2 andra stycket får lagstadgade revisorer eller revisionsföretag under särskilda omständigheter besluta att inte röja den information som avses i led f om detta är nödvändigt för att minska ett överhängande och betydande hot mot någons personliga säkerhet. De ska kunna visa för den behöriga myndigheten att ett sådant hot föreligger.

I artikel 13.3 anges att rapporten ska vara undertecknad av den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget.

Information till behöriga myndigheter

I artikel 14 i revisorsförordningen föreskrivs att lagstadgade revisorer och revisionsföretag årligen till den behöriga myndigheten ska överlämna en förteckning över reviderade företag av allmänt intresse efter de intäkter de genererar där intäkterna delas upp i

- a) intäkter från lagstadgad revision,

³² Direktiv 2013/34/EU.

- b) intäkter från andra icke-revisionstjänster än de som avses i artikel 5.1 som föreskrivs i unionslagstiftning eller i nationell lagstiftning, och
- c) intäkter från andra icke-revisionstjänster än de som avses i artikel 5.1 som inte föreskrivs i unionslagstiftning eller i nationell lagstiftning.

Arkivering

Genom bestämmelser i artikel 15 första stycket i revisorsförordningen åläggs lagstadgade revisorer och revisionsföretag att bevara de handlingar och uppgifter som anges i artiklarna 4.3, 6, 7, 8.4–8.7, 10, 11, 12.1, 12.2, 14, 16.2, 16.3, och 16.5 i revisorsförordningen samt i artiklarna 22b, 24a, 24b, 27 och 28 i revisorsdirektiv under minst fem år efter det att sådana handlingar eller uppgifter har upprättats.

Medlemsstaterna får enligt andra stycket kräva att lagstadgade revisorer och revisionsföretag bevarar de handlingar och uppgifter som avses i första stycket under längre tid enligt sina interna regler om skydd av personuppgifter samt administrativa och rättsliga förfaranden.

7.11.5 Överväganden

Bestämmelserna om den årliga rapporten om öppenhet och insyn har således flyttats från revisorsdirektivet till revisorsförordningen. Eftersom förordningens bestämmelser gäller direkt och inte ska införlivas i nationell rätt bör motsvarande svenska författningsbestämmelser i 22 a och 23 §§ revisorslagen samt 18 § förordningen om revisorer upphävas.

Genom revisorsförordningen har vidare införts ett antal nya bestämmelser om rapportering, information och arkivering som är tillämpliga vid revision av företag av allmänt intresse. Även dessa bestämmelser gäller direkt och kräver som utgångspunkt inga författningsändringar. Bestämmelserna i artikel 7 i förordningen, om att revisorn ska informera det granskade företaget och berörda myndigheter om misstänkta oegentligheter, överlappar i och för sig

till viss del bestämmelserna i 9 kap. 42–44 §§ ABL. Bestämmelserna i ABL har dock en annan karaktär än förordningsbestämmelserna. I 9 kap. 42 § pekas ett antal konkreta brott ut och i 44 § åläggs revisorn att, utom i vissa specifikt angivna undantagsfall, anmäla dessa till åklagare. Artikel 7 gäller allehanda ”oegentligheter” vilka kan, men måste inte, vara brottsliga. I detta avseende har förordningsbestämmelserna således ett mer generellt tillämpningsområde. Förordningsbestämmelserna tar å andra sidan primärt sikte på oegentligheter kopplade till företagets finansiella rapporter, medan reglerna i ABL avser brott som begåtts ”inom ramen för bolagets verksamhet”. I detta avseende har regleringen i ABL således ett bredare tillämpningsområde. Bestämmelserna i ABL gäller vidare alla aktiebolag, medan förordningen endast gäller vid revision av företag av allmänt intresse.

Mot bakgrund av dessa skillnader när det gäller bestämmelsernas inriktning, utformning och tillämpningsområde gör utredningen bedömningen att artikel 7 i förordningen inte kan ersätta 9 kap. 42–44 §§ ABL. Inte heller bör de sistnämnda bestämmelserna kunna ses som ett (otillåtet) införlivande av förordningsbestämmelserna.

Som anförts ovan finns vidare i fråga om finansiella företag särskilda regler om rapporteringsskyldighet för revisorer. Reglerna återfinns i de olika rörelselagarna för finansiella företag och grundar sig på EU-lagstiftning som syftar till att förstärka tillsynen över finansiella företag. De kan således inte ersättas av den nu aktuella bestämmelsen i revisorsförordningen.

Utredningen finner därmed sammanfattningsvis att de svenska bestämmelserna om rapporteringsskyldighet i ABL och i de olika rörelselagarna bör vara kvar.

I artikel 7 sägs att revisorn vid misstanke om ”oegentligheter, däribland bedrägeri” ska informera ”de myndigheter som av medlemsstaterna har tilldelats ansvaret för utredning av sådana oegentligheter”. Bestämmelsen kräver enligt utredningens bedömning inte att det i svensk författningstext särskilt pekas ut vilka myndigheter detta ska vara, utan det får bedömas av revisorn från fall till fall beroende på vad misstanken närmare bestämt avser.

I några fall öppnar förordningen vidare för att nationella särlösningar införs i vissa avseenden. När det gäller dessa bestämmelser gör utredningen följande överväganden.

I artikel 12.1 första stycket i revisorsförordningen anges att revisorn ska rapportera vissa förhållanden som rör det granskade företaget till de behöriga myndigheter som utövar tillsyn över företaget. Av bestämmelsen framgår att rapporteringsskyldigheten tar sikte på revisorer med revisionsuppdrag i finansiella företag. Sådana företag står under Finansinspektionens tillsyn. Rapportering bör därför ske till Finansinspektionen. Medlemsstaten kan dock fastställa att informationen i stället ska lämnas till den behöriga myndighet som utövar tillsyn över revisorn, dvs. för Sveriges del Revisorsnämnden. Enligt utredningens mening förefaller det vara mest ändamålsenligt att informationen i samtliga fall lämnas till Finansinspektionen. Någon föreskrift om att informationen, alltid eller i vissa fall, ska lämnas till Revisorsnämnden bör därför inte införas.

Enligt artikel 12.1 tredje stycket får medlemsstaterna begära ytterligare information från revisorn förutsatt att det är nödvändigt för en effektiv tillsyn av finansmarknaden i enlighet med nationell rätt. Enligt utredningens mening framgår inte klart av bestämmelsen om denna information kan begäras redan med stöd av förordningen eller om detta förutsätter att bestämmelser om sådan utökad informationsskyldighet införs i nationell rätt. Oavsett vilken som är den riktiga tolkningen anser utredningen dock att det saknas skäl att i detta lagstiftningssammanhang införa bestämmelser om sådan ytterligare informationsskyldighet.

Enligt artikel 14 ska revisorer och registrerade revisionsbolag årligen till den behöriga myndigheten lämna en förteckning över reviderade företag av allmänt intresse som på visst sätt ska delas upp efter de intäkter de genererar. Utredningen föreslår i avsnitt 9.2 nedan att Revisorsnämnden ska vara behörig myndighet för frågor som rör tillsyn av revisorer och registrerade revisionsbolag enligt revisorsförordningen. Nämnden bör därför vara den myndighet som ska ta emot information enligt artikel 14.

I artikel 15, som gäller arkivering, ges medlemsstaterna i andra stycket rätt att kräva att revisorer bevarar de handlingar som avses i första stycket under längre tid än de fem år som föreskrivs där. I den mån det i svensk rätt föreskrivs en längre arkiveringstid än fem år är detta således förenligt med förordningen. Sådana bestämmelser finns i 4 § i Revisorsnämndens föreskrifter RNFS 2001:2 angående villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet. Där anges att revisorer ska bevara sin dokumentation i

minst tio år från utgången av det kalenderår då granskningen avslutades. Enligt utredningens mening saknas skäl att med stöd av revisorsförordningen införa ytterligare sådana arkiveringsbestämmelser utöver de vi redan har, eller att skärpa de bestämmelser som finns.

8 Revisionsstandarder och revisionsrapportering

8.1 Inledning

Avsnittet behandlar bestämmelser om tillämpliga revisionsstandarder, vad som gäller vid revision av koncernredovisning samt hur revisionsberättelsen ska utformas och vad den minst måste innehålla. I avsnittet berörs också den kompletterande rapport som ska lämnas till revisionsutskottet vid revision av företag av allmänt intresse. Bestämmelserna finns i artiklarna 25a–28 i revisorsdirektivet och artiklarna 9–11 i revisorsförordningen.

Avsnittet är disponerat på så sätt att först behandlas bestämmelserna om tillämpliga revisionsstandarder och därefter bestämmelserna om koncernrevision. Sedan behandlas revisionsberättelsens utformning och innehåll och avslutningsvis den kompletterande rapporten till revisionsutskottet.

8.2 Tillämpliga revisionsstandarder

Bedömning: Svensk rätt är förenlig med de ändringar som gjorts i revisorsdirektivets bestämmelser om tillämpliga revisionsstandarder. Möjligheten att särskilt föreskriva att revisionsstandarderna ska tillämpas på ett proportionellt sätt vid revision av små företag bör inte utnyttjas. Revisorsförordningens bestämmelser om revisionsstandarder riktar sig till kommissionen och inte till de enskilda medlemsstaterna och kräver inga författningsändringar.

8.2.1 EU-rätt före ändringar

I artikel 26.1 i revisorsdirektivet föreskrivs att medlemsstaterna ska kräva att lagstadgade revisorer och revisionsföretags lagstadgade revision följer internationella revisionsstandarder som kommissionen antagit i enlighet med kommittéförfarandet i artikel 48.2. Medlemsstaterna får tillämpa nationella revisionsstandarder om kommissionen inte har antagit en internationell standard som täcker området.

I punkt 2 regleras under vilka förutsättningar kommissionen får besluta i enlighet med förfarandet i artikel 48.2. Kommissionen ska anta en internationell revisionsstandard för tillämpning inom gemenskapen endast om den har tagits fram i laga ordning, under offentlig tillsyn och öppenhet och är internationellt accepterad (led a). Den ska även bidra till att ge årsboksluten eller koncernredovisningen hög trovärdighet och kvalitet (led b),¹ samt till det europeiska gemensamma bästa (led c).

Revisionsstandarder som motsvarar kraven är bland annat den internationella revisionsstandard, ISA, som utfärdas och förvaltas av IAASB.² IAASB har under 2006–2009 genomfört det så kallade Clarity-projektet. Projektet har gått ut på att bearbeta ISA språkligt och strukturellt för att skapa klara och tillämpbara normer. ISA har från 2009 och framåt förklarats tillämplig av ett antal medlemsstater.³

I punkt 3 anges att medlemsstaterna får föreskriva om ytterligare revisionsförfaranden eller revisionskrav utöver de internationella standarderna, eller i undantagsfall bortse från delar av dessa. Detta är dock möjligt endast om dessa förfaranden och krav härrör från särskilda krav i nationell lagstiftning på lagstadgade revisioners omfattning. De nationella förfarandena eller kraven måste vidare vara förenliga med bestämmelserna i punkt 2 leden b och c. Om medlemsstaterna bortser från delar av en internationell revisions-

¹ Detta i enlighet med principerna i artikel 2.3 i direktiv 78/660/EEG och artikel 16.3 i direktiv 83/349/EEG.

² IAASB, som ingår i International Federation of Accountants (Ifac), är ett oberoende standardiseringsorgan som genom att ta fram internationella standarder för revision, kvalitetskontroll, översyn, andra garantier, samt tillhörande tjänster, och genom att underlätta konvergens mellan internationella och nationella standarder, ska förbättra revisioners kvalitet och enhetlighet i hela världen och därigenom stärka allmänhetens förtroende för den globala revisionsverksamheten.

³ Se även Grönbok – Revisionspolitik: Lärdomar från krisen, KOM(2010) 561, avsnitt 2.2.

standard föreligger även en skyldighet att inom viss tid underrätta kommissionen och övriga medlemsstater om detta.

Till sist framgår av punkt 4 att medlemsstaterna hade till och med den 29 juni 2010 på sig att införa ytterligare krav avseende lagstadgade revisioner av årsbokslut och koncernredovisning.

8.2.2 Gällande svensk rätt

I 9 kap. 3 § ABL anges att revisorn ska granska bolagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning. I svensk rätt ingår således även förvaltningsrevision i den lagstadgade revisionen.⁴ Granskningen ska vara så ingående och omfattande som god revisionsredovisning kräver. Vidare föreskrivs att om bolaget är moderbolag så ska revisorn även granska koncernredovisningen, om en sådan har upprättats, samt koncernföretagens inbördes förhållanden. Motsvarande bestämmelser finns även i revisionslagen samt i övrig relevant associationsrättslig lagstiftning.⁵

God revisionsredovisning är inte definierad i författningstext. Det innebär att revisionen hela tiden kan anpassas till de normerande standarder som bildar grunden för och ger innehåll i god revisionsredovisning. I Sverige tillämpas i dag ISA samt standarder för översiktlig granskning (ISRE), standarder för bestyrkande av annat än historisk finansiell information (ISAE) och standarder för närliggande tjänster (SNT). Samtliga dessa bygger på IAASB:s internationella standarder. De kompletteras vidare med av FAR utgivna revisionsrekommendationer (RevR) och revisionsuttalanden (RevU). Så sker när det saknas motsvarande internationella standarder⁶ eller när det är motiverat att fylla ut dessa standarder.⁷

Vad som utgör god sed framgår vidare av Revisorsnämndens praxis. Ett stort antal av nämndens avgöranden finns publicerade på nämndens webbplats.

⁴ Se närmare prop. 2008/09:135 s. 60 om den svenska förvaltningsrevisionen i förhållande till revisorsdirektivet.

⁵ Se 5 § revisionslagen, 4 a kap. 9 § sparbankslagen, 7 a kap. 9 § lagen om medlemsbanker och 8 kap. 10 § lagen om ekonomiska föreningar.

⁶ Se till exempel RevR 209 Revision av styrelsens och verkställande direktörens förvaltning som grundas på svensk lagstiftning och revisionsredovisning och saknar direkt internationell förebild.

⁷ Se till exempel RevR 100 Revision av finansiella företag.

8.2.3 Ändringsdirektivet

Genom artikel 1.21 i ändringsdirektivet ersätts den tidigare artikel 26 med en ny. Innehållsmässigt innebär den nya artikeln dels vissa anpassningar till andra förändringar av revisorsdirektivet, dels att det har tillkommit ett antal nya bestämmelser. Vidare har artikeln omdisponerats något.

I punkt 1 första stycket föreskrivs alltså att medlemsstaterna ska kräva att lagstadgade revisorer och revisionsföretag genomför lagstadgade revisioner i enlighet med de internationella revisionsstandarder som antagits av kommissionen. I andra stycket anges att medlemsstaterna får tillämpa nationella revisionsstandarder, förfaranden och krav om inte kommissionen har antagit en internationell revisionsstandard som täcker samma område.

I punkt 2 definieras vad som, vid tillämpningen av punkt 1, avses med internationella revisionsstandarder. De utgörs av ISA, ISQC 1⁸ och andra tillhörande standarder som utfärdats av Ifac⁹ genom IAASB, i den mån de är relevanta för lagstadgad revision.

Av punkt 3 första stycket framgår att kommissionen ges befogenhet att genom delegerade akter i enlighet med artikel 48a anta de internationella revisionsstandarder som avses i punkt 1 inom området för lagstadgade revisorers och revisionsföretags revisionspraxis, opartiskhet och självständighet och intern kvalitetskontroll i syfte att standarderna ska tillämpas inom unionen.

Andra stycket i punkt 3 överensstämmer delvis med ursprungstextens punkt 2. I första meningen anges att kommissionen får anta de internationella revisionsstandarderna endast om de uppfyller kriterierna i leden a–d. Leden a och c överensstämmer i sak med den tidigare lydelsen av direktivet. I led b har det skett vissa terminologiska förändringar. Vidare hänvisar bestämmelsen numera till principerna i artikel 4.3 i redovisningsdirektivet.¹⁰ I det nya ledet d anges att revisionsstandarderna endast får antas om de inte innebär någon ändring av kraven i revisorsdirektivet eller något tillägg till

⁸ International Standard on Quality Control, internationell kvalitetskontrollstandard 1.

⁹ International Federation of Accountants.

¹⁰ Direktiv 2013/34/EU. I artikel 4.3 anges följande. Årsbokslutet ska ge en rättvisande bild av företagets tillgångar, skulder, ekonomiska ställning och resultat. Om tillämpningen av detta direktiv inte räcker till för att ge en rättvisande bild av företagets tillgångar, skulder, ekonomiska ställning och resultat ska alla ytterligare upplysningar som är nödvändiga för att uppfylla detta krav lämnas i noterna till de finansiella rapporterna.

andra krav i detta än de som anges i kapitel IV och artiklarna 27 och 28.

I punkt 4 har, efter vissa ändringar, några av bestämmelserna i punkt 3 i ursprungstexten tagits in. Inledningsvis anges att medlemsstaterna får föreskriva om ytterligare revisionsförfaranden eller revisionskrav endast om de är nödvändiga för tillämpningen av nationella krav som gäller omfattningen av lagstadgad revision eller i den utsträckning som krävs för att öka finansiella rapporters trovärdighet och kvalitet. Medlemsstaterna ska meddela kommissionen sådana förfaranden eller krav minst tre månader innan de träder i kraft eller, vid krav som redan finns vid antagandet av en internationell revisionsstandard, senast tre månader efter antagandet av den aktuella internationella revisionsstandarderna.

I den nya punkten 5 anges att när en medlemsstat kräver lagstadgad revision av små företag, får den föreskriva att tillämpningen av de revisionsstandarder som avses i punkt 1 ska stå i proportion till storleken på och komplexiteten i verksamheten hos sådana företag. Medlemsstaterna får vidta åtgärder för att säkerställa en proportionell tillämpning av revisionsstandarderna på lagstadgad revision av små företag. Av artikel 2 led 18 i revisorsdirektivet framgår att med små företag avses detsamma som i artiklarna 1.1 och 3.2 i redovisningsdirektivet.¹¹

8.2.4 Revisorsförordningen

Genom artikel 9 i revisorsförordningen ges kommissionen befogenhet att genom delegerade akter i enlighet med artikel 39 anta de internationella revisionsstandarder som avses i artikel 26 i revisorsdirektivet, med avseende på deras tillämpning i unionen, förutsatt att de uppfyller kraven i artikel 26.3 leden a, b och c i direktivet och att de inte medför att kraven i revisorsförordningen ändras eller kompletteras utöver dem som anges i artiklarna 7, 8 och 18 i förordningen.

¹¹ Direktiv 2013/34/EU.

8.2.5 Överväganden

I den nya lydelsen av artikel 26 i revisorsdirektivet föreskrivs på samma sätt som i artikelns tidigare lydelse att medlemsstaterna ska kräva att revisioner genomförs i enlighet med de internationella revisionsstandarder som antagits av kommissionen. Det som tillkommit genom ändringsdirektivet är en definition av vad som avses med internationella revisionsstandarder. I svensk författningstext hänvisas som nämnts endast till god revisionssed, utan att innehållet i denna definieras närmare. I praktiken tillämpas emellertid de internationella revisionsstandarder som direktivet hänvisar till och dessa utgör således god revisionssed i Sverige. I viss omfattning kompletteras de internationella standarderna vidare av FAR:s rekommendationer och uttalanden om revision.

När revisorsdirektivet genomfördes i svensk rätt gjordes bedömningen att hänvisningen till god revisionssed i 9 kap. 3 § ABL med flera lagar var tillräcklig för att införliva direktivets krav på att revisionen ska utföras i enlighet med de internationella revisionsstandarder som antagits av kommissionen.¹² Den omständigheten att det i direktivet har införts en definition av vad som avses med internationella revisionsstandarder innebär enligt utredningens mening inte att det finns anledning att ändra den bedömningen. Utredningen anser således att ett korrekt genomförande av artikel 26 inte kräver att det i svensk lagstiftning införs en uttrycklig hänvisning till de revisionsstandarder som ska tillämpas. Eftersom dessa standarder utgör en del av god revisionssed får det anses vara tillräckligt att det i lagen, såsom är fallet för närvarande, anges att granskningen ska ske i enlighet med denna sed.

Enligt utredningens mening saknas vidare anledning att utnyttja den möjlighet som ges i artikel 26.5 att särskilt föreskriva att revisionsstandarderna ska tillämpas på ett proportionellt sätt vid revision av små företag. Redan revisionsstandarderna i sig ger utrymme för anpassning till revisionsklientens verksamhet och en sådan föreskrift framstår därför som obehövlig.

Även bestämmelserna i artikel 26 om när medlemsstaterna får tillämpa nationella revisionsstandarder etc. har ändrats något. Inte heller dessa förändringar kräver enligt utredningens bedömning

¹² Prop. 2008/09:135 s. 90.

några författningsändringar. Bestämmelserna bör dock beaktas när nationella rekommendationer och liknande utarbetas.

Övriga bestämmelser i artikel 26 riktar sig till kommissionen och inte till medlemsstaterna. Detsamma gäller för bestämmelsen i artikel 9 i revisorsförordningen. Dessa bestämmelser kräver därmed inga författningsändringar.

8.3 Koncernrevision

Förslag: Vid granskning av koncernredovisning ska koncernrevisorn begära att han eller hon får tillgång till dokumentation av det revisionsarbete som utförts av andra revisorer och som är relevant för koncernrevisionens ändamål. Koncernrevisorn ska granska detta revisionsarbete samt utvärdera typen av, tidpunkten för och omfattningen av arbetet.

Om koncernrevisorn inte får tillgång till den begärda dokumentationen ska revisorn underrätta Revisorsnämnden om detta. Revisorn ska då också, antingen själv eller genom någon som han eller hon anlitar, utföra kompletterande revisionsarbete hos dotterföretaget eller vidta andra lämpliga åtgärder.

I fråga om ekonomiska föreningar ska dessa bestämmelser gälla endast vid revision av sådana ekonomiska föreningar som är företag av allmänt intresse.

Bedömning: Svensk rätt är förenlig med övriga ändringar av revisorsdirektivets bestämmelser om koncernrevision.

Författningstext som berörs av förslagen: 9 kap. 37 a § ABL, 8 kap. 13 b § lagen om ekonomiska föreningar, 4 a kap. 16 a § sparbankslagen, 7 a kap. 16 a § lagen om medlemsbanker och 32 b § revisionslagen.

8.3.1 EU-rätt före ändringar

Enligt artikel 27 led a i revisorsdirektivet ska koncernrevisorn bära hela ansvaret för revisionsberättelsen vid lagstadgad revision av en koncerns koncernredovisning. Enligt led b ska koncernrevisorn

genomföra granskning och bevara dokumentation om sin granskning av revisionsarbete som utförts av tredjelands revisorer, lagstadgade revisorer eller tredjelands revisionsföretag för koncernrevisionens ändamål. Där föreskrivs även att dokumentationen ska vara sådan att den relevanta behöriga myndigheten i efterhand kan granska revisorns arbete.

I led c anges att när en del av en koncern revideras av revisorer eller revisionsföretag från ett tredjeland vars behöriga myndigheter inte omfattas av de samarbetsformer som regleras i artikel 47 ska koncernrevisorn ha ansvar för att de offentliga tillsynsmyndigheterna, på begäran, kan ta del av dokumentation om revisionsarbete som utförts av tredjelands revisorer eller revisionsföretag, inbegripet arbetsdokument som berör koncernrevisionen. För att säkerställa detta ska koncernrevisorn behålla en kopia av dokumentationen alternativt avtala med tredjelands revisorer eller revisionsföretag om att han eller hon ska ges åtkomst till denna eller vidta andra lämpliga åtgärder. Om det finns rättsliga eller andra hinder i tredjeland som gör att revisionshandlingar inte kan lämnas till koncernrevisorn ska koncernrevisorns egen dokumentation innehålla bevis på att han eller hon försökt få tillgång till revisionshandlingarna. Om det förelegat andra hinder än rättsliga på grund av tredjelands lagstiftning ska dokumentationen även innehålla bevis för dessa.

8.3.2 Gällande svensk rätt

Som nämnts ovan framgår av 9 kap. 3 § ABL att granskningen av bolagets årsredovisning och bokföring ska utföras i enlighet med god revisions sed samt att, om bolaget är ett moderbolag, även koncernredovisningen ska granskas om en sådan har upprättats. Vidare anges i 5 § att om bolaget är ett moderbolag som är skyldigt att upprätta koncernredovisning så ska revisorn lämna en koncernrevisionsberättelse enligt bestämmelserna i 38 §. Genom en hänvisning i 38 § till 29 § andra stycket framgår att koncernrevisionsberättelsen ska undertecknas av revisorn. Vidare framgår av 9 kap. 7 § andra stycket att styrelsen, den verkställande direktören och revisorn i ett dotterbolag har en skyldighet att lämna upplysningar med mera till koncernrevisorn. Motsvarande bestämmelser finns

även i revisionslagen samt i övrig relevant associationsrättslig lagstiftning.¹³

Av 17 § revisorslagen framgår att om ett registrerat revisionsbolag är vald revisor så ska det för varje uppdrag utses en huvudansvarig revisor. Han eller hon ska underteckna revisionsberättelser och andra utlåtanden. Om en revisionsberättelse eller ett utlåtande undertecknas av flera revisorer ska det anges vem som är huvudansvarig.

När det gäller dokumentation av revisorns arbete framgår av 24 § revisorslagen att revisorer och registrerade revisionsbolag för varje uppdrag i revisionsverksamheten ska dokumentera information som är väsentlig för att revisorns arbete ska kunna bedömas i efterhand. Enligt 28 § revisorslagen är revisorer och registrerade revisionsbolag skyldiga att låta Revisorsnämnden vid sin tillsyn granska akter, bokföring och övriga handlingar som hör till verksamheten och att lämna nämnden de uppgifter som behövs för tillsynen. Detsamma gäller enligt 28 a § dokumentation som avser sådan del av en koncernrevision som har utförts av en fysisk person eller ett företag från ett tredjeland vars behöriga myndighet saknar samarbetsavtal med Revisorsnämnden, om inte någon omständighet som inte beror på revisorn eller det registrerade revisionsbolaget utgör hinder mot att få tillgång till dokumentationen.

Av de nämnda bestämmelserna framgår inte hur själva granskningen av koncernredovisningen ska gå till. Som nämnts ovan så ska granskningen ske i enlighet med god revisionssed. Denna kommer bland annat till uttryck i de standarder som ges ut av IAASB. När det gäller granskning av koncernredovisning tillämpas ISA 600.¹⁴ ISA 600 ska läsas tillsammans med ISA 200.¹⁵ Även ISA 220 aktualiseras.¹⁶

I ISA 600 anges inledningsvis angående standardens tillämpningsområde att den gäller för koncernrevisioner. Den behandlar de särskilda överväganden som gäller vid koncernrevisioner, i synner-

¹³ Se 5, 6, 8 och 33 §§ revisionslagen, 8 kap. 10, 11, 12 och 13 §§ lagen om ekonomiska föreningar, 4 a kap. 9, 10, 11 och 17 §§ sparbankslagen samt 7 a kap. 9, 10, 11 och 17 §§ lagen om medlemsbanker.

¹⁴ Särskilda överväganden – revision av koncernredovisningar (däribland arbete som utförs av revisorer för delar av koncernen).

¹⁵ Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing.

¹⁶ Kvalitetskontroll för revision av finansiella rapporter.

het sådana som innefattar revisorer för enheter i en koncern. Vidare anges under punkt 4 att enligt ISA 220 måste den ansvariga koncernrevisorn förvissa sig om att de som utför koncernrevisionen, vilket inbegriper revisorer för enheter, sammantaget har nödvändig kompetens och förmåga. Den ansvariga koncernrevisorn är också ansvarig för koncernrevisionens styrning, övervakning och utförande.

8.3.3 Ändringsdirektivet

Genom artikel 1.22 har artikel 27 ersatts med en ny artikel med delvis samma innehåll. Artikeln är indelad i tre punkter där punkt 1 första stycket i sin tur är indelat i leden a–c.

I punkt 1 första stycket sägs att medlemsstaterna ska, vid lagstadgad revision av en koncerns koncernredovisning, se till att bestämmelserna i leden a–c är uppfyllda. I led a anges att koncernrevisorn bär hela ansvaret för den revisionsberättelse som avses i artikel 28 i revisorsdirektivet och, i tillämpliga fall, artikel 10 i revisorsförordningen. Detsamma gäller för den kompletterande rapport som ska överlämnas till revisionsutskottet enligt artikel 11 i förordningen. I led b föreskrivs att koncernrevisorn ska utvärdera det revisionsarbete som utförts av revisorer från ett tredjeland eller lagstadgade revisorer och revisionsföretag från ett tredjeland eller revisionsföretag med avseende på koncernrevisionen och dokumentera typen av, tidpunkten för och omfattningen av det arbete som utförts av dessa revisorer, i tillämpliga fall även koncernrevisorns granskning av relevanta delar av dessa revisorers revisionsdokumentation. Led c samt andra stycket i punkt 1 handlar om granskning och dokumentation av de andra revisorernas arbete och överensstämmen i sak med artikel 27 led b i direktivtexten före ändringar.

I punkt 1 tredje stycket sägs att med avseende på led c i första stycket ska koncernrevisorn från de berörda revisorerna från ett tredjeland, lagstadgade revisorerna, revisionsföretagen från ett tredjeland eller revisionsföretagen begära samtycke till överlämnandet av relevant dokumentation under genomförandet av revisionen av koncernredovisningen, som ett villkor för att koncernrevisorn ska förlita sig på det arbete som utförts av dessa. Vidare anges i punkt 2 att om koncernrevisorn inte kan uppfylla kravet i punkt 1 första

stycket led c ska lämpliga åtgärder vidtas och den berörda behöriga myndigheten underrättas. Åtgärderna ska, beroende på vad som är lämpligt, omfatta kompletterande revisionsarbete hos det berörda dotterföretaget, antingen direkt eller genom att granskningsuppgiften outsourcas.

I punkt 3 regleras frågor om utlämnande av dokumentation om koncernrevisorn själv är föremål för en kvalitetskontroll eller en utredning beträffande den lagstadgade revisionen av en koncerns koncernredovisning. Enligt första stycket ska koncernrevisorn i sådana fall, på begäran, till den behöriga myndigheten överlämna den relevanta dokumentation som revisorn har bevarat rörande det revisionsarbete som utförts av revisorer från ett tredjeland, lagstadgade revisorer, revisionsföretag från ett tredjeland eller revisionsföretag med avseende på koncernrevisionen, inkluderande relevanta arbetsdokument. Den behöriga myndigheten får enligt andra stycket även begära kompletterande dokumentation om revisionsarbete som utförts av lagstadgade revisorer eller revisionsföretag med avseende på koncernrevisionen från relevanta behöriga myndigheter i enlighet med artikel 36. I tredje stycket anges att när ett moder- eller dotterföretag revideras av revisorer eller revisionsföretag från ett tredjeland får den behöriga myndigheten begära kompletterande dokumentation om revisionen från de relevanta behöriga myndigheterna i tredjeländer enligt samarbetsformerna föreskrivna i artikel 47.

Fjärde stycket behandlar situationen att ett moder- eller dotterföretag revideras av revisorer eller revisionsföretag från ett tredjeland där sådana samarbetsformer som avses i artikel 47 saknas. Bestämmelserna överensstämmer innehållsmässigt med de som finns i led c i ursprungstexten. Förändringen består i att det inledningsvis anges att fjärde stycket utgör undantag från tredje stycket.

8.3.4 Överväganden

Som framgått har artikel 27 delvis förändrats i de delar som rör koncernrevisorns förhållande till övriga revisorer och revisionsföretag som deltar i granskningen av koncernen samt i vilken omfattning relevanta behöriga myndigheter ska kunna få del av dokumentation från revisionen.

När det gäller förhållandet till övriga revisorer och revisionsföretag har beskrivningen av vilka skyldigheter som åvilar koncernrevisorn, och vilka åtgärder som han eller hon måste vidta, förändrats i vissa avseenden. Liksom tidigare är det dock koncernrevisorn som bär hela ansvaret för revisionsberättelsen. Att så är fallet framgår i svensk rätt av bestämmelserna i 9 kap. 3, 5, 29 och 38 §§ ABL samt motsvarande bestämmelser i övriga relevanta lagar. I detta ansvar ingår naturligen att granska även övriga revisorers arbete. Någon särskild föreskrift om detta ansågs därför inte nödvändig när revisorsdirektivet ursprungligen genomfördes i svensk rätt.¹⁷

I den nya lydelsen av artikel 27 har lagts till att koncernrevisorn även ska utvärdera de andra revisorernas arbete och dokumentera typen av, tidpunkten för och omfattningen av detta arbete (se punkt 1 första stycket led b). Dessa bestämmelser saknar motsvarighet i svensk rätt. För att tillgodose direktivets krav bör enligt utredningens bedömning därför införas bestämmelser med detta innehåll i ABL och övrig relevant associationsrättslig lagstiftning. Det är då enligt utredningens mening lämpligt att i bestämmelserna föreskriva att koncernrevisorn ska både granska och utvärdera de andra revisorernas arbete. Att denna granskning och utvärdering ska dokumenteras framgår av 24 § revisorslagen.

När det gäller krav på dokumentation anges vidare i artikel 27 att koncernrevisorn, förutom att dokumentera sin egen granskning av det revisionsarbete som utförts av andra revisorer för koncernrevisionens ändamål, även ska dokumentera det arbete som utförts av dessa revisorer (punkt 1 första stycket led b). Koncernrevisorn ska också, som villkor för att förlita sig på det revisionsarbete som utförts av dem, ”begära samtycke till överlämnandet av relevant dokumentation” (punkt 1 tredje stycket). Om koncernrevisorn inte får tillgång till tillräckligt underlag för att kunna genomföra granskningen av de andra revisorernas arbete ska han eller hon vidta lämpliga åtgärder, till exempel genomföra kompletterande revisionsarbete hos det berörda dotterbolaget, samt underrätta den behöriga myndigheten om detta (punkt 2). Det kompletterande revisionsarbetet kan utföras av revisorn själv eller någon som han eller hon anlitar.

¹⁷ Prop. 2008/09:135 s. 92.

Även dessa bestämmelser saknar motsvarighet i svensk lagstiftning. Föreskrifter med detta innehåll bör därför införas i ABL och övriga relevanta lagar. Bestämmelsen i punkt 1 tredje stycket bör därvid lämpligen införlivas på så sätt att koncernrevisorn åläggs att begära att han eller hon får tillgång till dokumentation av det revisionsarbete som utförts av andra revisorer och som är relevant för koncernrevisionens ändamål. Av direktivbestämmelserna framgår inte närmare om den behöriga myndigheten, dvs. i Sveriges fall Revisorsnämnden, bör eller ska agera på något visst sätt till följd av en eventuell underrättelse om att koncernrevisorn inte fått tillgång till dokumentation. Enligt utredningens bedömning bör det inte införas några särskilda bestämmelser om detta i svensk rätt utan underrättelsen får, på samma sätt som annan information som lämnas till Revisorsnämnden, användas i nämndens vanliga tillsynsverksamhet.

Som framgått i avsnitt 5.2.5 ovan krävs när det gäller lagen om ekonomiska föreningar endast att de nya och ändrade bestämmelser som föranleds av ändringsdirektivet görs tillämpliga vid revision av ekonomiska föreningar som är företag av allmänt intresse. De bestämmelser om koncernrevision som föreslås här är enligt utredningens bedömning av den karaktären att de inte bör göras generellt tillämpliga vid all revision enligt den lagen.¹⁸ Bestämmelserna bör således när det gäller lagen om ekonomiska föreningar begränsas till att gälla vid revision av företag av allmänt intresse.

Bestämmelserna i punkt 3 första stycket om den dokumentation som koncernrevisorn ska överlämna till den behöriga myndigheten när koncernrevisorn själv är föremål för en kvalitetskontroll eller en utredning tillgodoses enligt utredningens mening av bestämmelserna i 28 och 28 a §§ revisorslagen. Några författningsändringar är därmed inte nödvändiga i den delen.

Bestämmelserna i punkt 3 andra och tredje styckena rör Revisorsnämndens samarbete med behöriga myndigheter i andra länder enligt artiklarna 36 och 47 i direktivet. Dessa artiklar behandlas i avsnitten 11.3 och 12.3 nedan vartill hänvisas. Bestämmelserna i punkt 3 fjärde stycket överensstämmer i sak med dem som fanns i artikelns tidigare lydelse och kräver inga författningsändringar.

¹⁸ Se närmare i avsnitt 5.2.5 om utredningens principiella ställningstaganden när det gäller hur de nya och ändrade EU-reglerna bör genomföras i lagen om ekonomiska föreningar.

8.4 Revisionsberättelsen

Förslag: I revisionsberättelsen ska upplysas om revisorns etableringsort. Vidare ska berättelsen innehålla ett uttalande om eventuella väsentliga osäkerhetsfaktorer som avser händelser eller förhållanden som kan medföra betydande tvivel rörande företagets kapacitet till fortsatt drift. I revisionsberättelsen får dock inte, i vidare mån än vad som är nödvändigt för att bedöma om sådant tvivel föreligger, göras uttalanden om det granskade företagets framtida lönsamhet eller om hur effektivt och ändamålsenligt företagets lednings- eller förvaltningsorgan har bedrivit eller kommer att bedriva företagets verksamhet.

Om fler än en revisor har genomfört revisionen ska de lämna en gemensam revisionsberättelse. Samtliga revisorer ska då också göra en revisorspåteckning på årsredovisningen. Om de är oeniga om resultatet av revisionen ska varje revisor lämna ett eget sådant uttalande som avses i 9 kap. 31 § första stycket ABL och motsvarande bestämmelser i övriga relevanta lagar. De ska då också ange skälen till oenigheten.

De nya bestämmelserna ska vara tillämpliga även vid koncernrevision.

I fråga om ekonomiska föreningar ska bestämmelserna, förutom att kompletteras på sätt som anges ovan, även anpassas till de krav som sedan tidigare ställs i revisorsdirektivet. Ändringarna i lagen om ekonomiska föreningar ska genomföras på så sätt att bestämmelser som uppställer krav av formell natur ska vara generellt tillämpliga vid all revision enligt lagen. Övriga bestämmelser ska däremot gälla endast vid revision av ekonomiska föreningar som är företag av allmänt intresse.

Bedömning: Svensk rätt är förenlig med de övriga krav på revisionsberättelsens innehåll som har tillkommit genom ändringsdirektivet. Revisorsförordningens bestämmelser om revisionsberättelsens innehåll när det gäller revision av företag av allmänt intresse kräver inga författningsändringar. Det saknas anledning att införa nya krav på revisionsberättelsens innehåll som går utöver de som föreskrivs i EU-rätten.

Författningstext som berörs av förslagen: 9 kap. 28 a, 29, 31 a och 38 §§ ABL, 8 kap. 13 och 13 a §§ lagen om ekonomiska föreningar, 4 a kap. 12, 12 a och 13 a §§ sparbankslagen, 7 a kap. 12, 12 a och 13 a §§ lagen om medlemsbanker samt 27 a, 27 b, 27 d och 33 §§ revisionslagen.

8.4.1 EU-rätt före ändringar

Bestämmelser om hur revisionsberättelsen ska vara utformad fanns tidigare i artikel 51a i det (numera upphävda) fjärde bolagsrättsliga direktivet.¹⁹ Genom redovisningsdirektivet²⁰ överfördes regleringen angående revisionsberättelsens utformning, med några mindre ändringar, till artikel 28 i revisorsdirektivet. Artikel 28 fick då följande innehåll.

I första punkten anges att revisionsberättelsen ska innehålla

- a) en inledning som minst ska innehålla identifikationsuppgifter för de finansiella rapporter som omfattas av den lagstadgade revisionen, tillsammans med den föreställningsram för den finansiella rapporteringen som följts när de har utarbetats,
- b) en beskrivning av den lagstadgade revisionens omfattning, i vilken det minst ska anges vilka revisionsstandarder som har tillämpats vid den lagstadgade revisionen,
- c) ett revisionsuttalande, som ska lämnas utan reservation, med reservation eller med avvikande mening, i vilket klart ska anges den lagstadgade revisorns uppfattning om
 1. huruvida årsbokslutet ger en rättvisande bild i enlighet med den relevanta föreställningsramen för den finansiella rapporteringen som följts, och
 2. när det är tillämpligt, huruvida årsbokslutet uppfyller de lagstadgade kraven.

Om den lagstadgade revisorn inte kan lämna ett revisionsutlåtande ska revisionsberättelsen innehålla ett uttalande om att revisorn avstår från att yttra sig,

¹⁹ Direktiv 78/660/EEG, efter ändringar genom direktiv 2003/51/EG.

²⁰ Direktiv 2013/34/EU, artikel 35.

- d) en hänvisning till varje förhållande som den lagstadgade revisorn fäst särskild uppmärksamhet på utan att det föranlett att revisionsuttalandet lämnats med reservation, och
- e) det revisionsuttalande och den upplysning som avses i artikel 34.1 andra stycket i direktiv 2013/34/EU av den 26 juni 2013 om årsbokslut, koncernredovisning och rapporter i vissa typer av företag, om ändring av Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG och om upphävande av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG.

I andra punkten föreskrivs att revisionsberättelsen ska dateras och undertecknas av den lagstadgade revisorn eller om ett revisionsföretag utför den lagstadgade revisionen åtminstone av den eller de lagstadgade revisorer som utför den lagstadgade revisionen för revisionsföretagets räkning. Om det föreligger exceptionella omständigheter får medlemsstaterna föreskriva att undertecknandet inte behöver offentliggöras om någons personliga säkerhet därigenom kan hotas på ett överhängande och betydande sätt. Den eller de personernas namn ska under alla omständigheter vara kända av de berörda behöriga myndigheterna.

I tredje punkten anges att revisionsberättelsen om koncernredovisningen ska uppfylla kraven i punkterna 1 och 2. I utlåtandet om huruvida förvaltningsberättelsen är konsistent med de finansiella rapporterna enligt punkt 1 led e ska den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget beakta koncernredovisningen och förvaltningsberättelsen för koncernen. Om årsbokslutet för moderföretaget bifogas till koncernredovisningen får de revisionsberättelser som krävs enligt artikeln kombineras.

8.4.2 Gällande svensk rätt

Bestämmelser om revisionsberättelsens utformning och innehåll finns i 9 kap. 28–38 §§ ABL, 27–33 §§ revisionslagen, 4 a kap. 11–17 §§ sparbankslagen, 7 a kap. 11–17 §§ lagen om medlemsbanker och 8 kap. 13 § lagen om ekonomiska föreningar. Bestämmelserna i ABL, revisionslagen, sparbankslagen och lagen om medlemsbanker har utformats med artikel 51a i det fjärde bolagsdirektivet som förebild. Som nämnts har regleringen angående revisionsberättel-

sens utformning, med några mindre ändringar, därefter genom redovisningsdirektivet överförts till artikel 28 i revisorsdirektivet. I SOU 2014:22 lämnas förslag till genomförande av redovisningsdirektivet. När det gäller bestämmelserna i artikel 28 i revisorsdirektivet fann utredningen att några ändringar av svenskt rätt inte var nödvändiga. Utredningens slutsats var således att gällande svensk rätt är förenlig med artikel 28 i dess lydelse före ändringsdirektivet.

Som nämnts i avsnitt 5.2.5 ovan gjordes när artikel 51a i det fjärde bolagsrättsliga direktivet införlivades i svensk rätt bedömningen att motsvarande bestämmelser som de i direktivet inte borde införas för ekonomiska föreningar.²¹ Bestämmelserna om revisionsberättelsens utformning i lagen om ekonomiska föreningar avviker därför delvis från dem i ABL och i övriga lagar som utformats med det fjärde bolagsdirektivet som förebild. I det följande lämnas en redogörelse för bestämmelserna i ABL. Bestämmelserna i revisionslagen, sparbankslagen och lagen om medlemsbanker överensstämmer i princip med dessa. Utredningen återkommer till bestämmelserna för ekonomiska föreningar under avsnitt 8.4.5 nedan.

Reglerna om revisionsberättelsens innehåll finns som nämnts i 9 kap. 28–37 §§ ABL. Enligt 9 kap. 28 och 29 §§ ABL ska revisionsberättelsen lämnas till bolagets styrelse senast tre veckor före årsstämman. Den ska innehålla uppgifter om firma, organisationsnummer, vilken räkenskapsperiod som avses samt vilket eller vilka normsystem för redovisning som tillämpats. Den ska vara undertecknad av revisorn och innehålla uppgift om vilken dag revisionen avslutades.

I revisionsberättelsen ska det enligt 30 § anges vilket eller vilka normsystem för revision som revisorn har tillämpat samt i förekommande fall om revisorn i en fråga som behandlas i revisionsberättelsen har en mening som avviker från styrelsens eller annan revisors. Det ska även framgå om revisionens inriktning eller omfattning är begränsad eller om revisorn anser sig sakna tillräckligt underlag för att göra något uttalande enligt 31–33 §§.

Revisionsberättelsen ska vidare enligt 31 § innehålla ett uttalande av revisorn om huruvida årsredovisningen har upprättats i överensstämmelse med tillämplig lag om årsredovisning, ger en rätt-

²¹ Prop. 2003/04:157 s. 27.

visande bild av bolagets resultat och ställning och om förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens övriga delar. Om det i årsredovisningen inte lämnats sådana upplysningar som ska lämnas enligt tillämplig lag om årsredovisning ska revisorn ange detta och om möjligt lämna behövliga upplysningar.

I 32 § anges att revisionsberättelsen ska innehålla uttalanden om huruvida balans- och resultaträkningen bör fastställas, bolagsstämman bör besluta om vinst- eller förlustdispositioner i enlighet med förvaltningsberättelsen och om styrelsen och den verkställande direktören i förekommande fall har upprättat en förteckning över vissa lån och säkerheter. Vidare sägs att om revisorn anser att balans- eller resultaträkningen inte bör fastställas ska detta antecknas på årsredovisningen.

Enligt 33 § ska revisionsberättelsen innehålla ett uttalande om huruvida styrelseledamöter och den verkställande direktören bör beviljas ansvarsfrihet. Om revisorn har funnit att någon av dessa har företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet så ska det anmärkas. Det samma gäller om revisorn har funnit att en styrelseledamot eller den verkställande direktören på något annat sätt har handlat i strid med ABL, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordningen.

Revisorn ska enligt 34 § anmärka om vissa skyldigheter avseende skatter inte fullgjorts.

Enligt 35 § får en revisor, utöver vad som följer av 29–34 §§, 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.

Av 38 § följer att koncernrevisionsberättelsen ska utformas på i princip samma sätt som revisionsberättelsen för ett enskilt företag.

När det särskilt gäller undertecknande av årsredovisningen framgår som nämnts av 17 § revisorslagen att om ett registrerat revisionsbolag är vald revisor så ska för varje uppdrag en huvudansvarig revisor utses. Det är den huvudansvarige revisorn som ska underteckna revisionsberättelser och andra utlåtanden. Om dessa undertecknas av flera revisorer ska det anges vem som är huvudansvarig.

8.4.3 Ändringsdirektivet

Genom ändringsdirektivets artikel 1.23 ersätts nuvarande artikel 28 med en ny. Den nya artikeln har en något annan disposition än den tidigare. Artikeln är nu indelad i 5 punkter där punkt 2 i sin tur är indelad i leden a till g. Artikeln innehåller dock endast ett fåtal ändringar i sak i förhållande till den tidigare lydelsen. Dessa behandlas i det följande.

I punkt 1 anges att revisionsberättelsen ska utarbetas i enlighet med kraven i revisionsstandarder som unionen eller den berörda medlemsstaten antagit och som avses i artikel 26. I punkt 2 föreskrivs inledningsvis att revisionsberättelsen ska vara i skriftlig form. Därefter följer i leden a till g en katalog över vad den minst ska innehålla. Följande bestämmelser i uppräkningsordningen är nya.

Ett par formella krav har lagts till i leden a och g. Enligt led a ska revisionsberättelsen innehålla namnet på det granskade företaget och enligt led g ska de lagstadgade revisorernas eller revisionsföretagets etableringsort anges. I mer materiellt hänseende har i led f införts en bestämmelse om att revisionsberättelsen ska innehålla ett uttalande om alla eventuella väsentliga osäkerhetsfaktorer som avser händelser eller förhållanden som kan medföra betydande tvivel rörande företagets kapacitet till fortsatt drift.

I punkt 3 har införts bestämmelser som ska tillämpas när fler än en revisor eller ett revisionsföretag har utfört en lagstadgad revision. De lagstadgade revisorerna eller revisionsföretagen ska då enas om resultaten av den lagstadgade revisionen och överlämna en gemensam revisionsberättelse och ett gemensamt revisionsutlåtande. Vid oenighet om resultatet ska varje lagstadgad revisor eller revisionsföretag lämna ett separat revisionsutlåtande i en separat punkt i revisionsberättelsen och ange skälen till oenigheten.

Övriga delar av artikel 28 är oförändrade i sak.

Genom artikel 1.20 i ändringsdirektivet har vidare en ny artikel 25a införts i revisorsdirektivet. I den föreskrivs att, utan att det påverkar de rapporteringskrav som avses i artikel 28 i revisorsdirektivet och, i tillämpliga fall, artiklarna 10 och 11 i revisorsförordningen, den lagstadgade revisionen inte ska omfatta försäkringar om det granskade företagets framtida lönsamhet eller hur effektivt och ändamålsenligt företagets lednings- eller förvaltningsorgan har bedrivit eller kommer att bedriva företagets verksamhet.

8.4.4 Revisorsförordningen

I revisorsförordningens artikel 10 finns kompletterande bestämmelser om innehållet i den revisionsberättelse som ska upprättas vid revision av företag av allmänt intresse. Artikeln är indelad i fyra punkter. Punkt 2 är i sin tur indelad i två stycken, där det i första stycket finns en uppräknig av de uppgifter som revisionsberättelsen ska innehålla i leden a till g.

Enligt punkt 1 ska resultatet av en lagstadgad revision av ett företag av allmänt intresse redovisas i en revisionsberättelse. I punkt 2 första stycket anges att revisionsberättelsen ska utarbetas i enlighet med bestämmelserna i artikel 28 i revisorsdirektivet och dessutom åtminstone innehålla följande uppgifter:

- a) Angivelse av vem eller vilket organ som de lagstadgade revisorerna eller revisionsföretagen har utsetts.
- b) Datum för utnämningen och den totala sammanhängande period som uppdraget varat, inklusive tidigare förlängningar och nyförordnanden av de lagstadgade revisorerna eller revisionsföretagen.
- c) Tillhandahållande av följande till stöd för revisionsuttalandet:
 1. En beskrivning av de viktigaste bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter, inklusive bedömda risker för väsentliga felaktigheter på grund av bedrägeri.
 2. En sammanfattning av revisorns åtgärder till följd av dessa risker.
 3. De viktigaste iakttagelserna med anledning av dessa risker, i förekommande fall.

När det är relevant för ovannämnda information i revisionsberättelsen om varje bedömd risk för väsentliga felaktigheter, ska revisionsberättelsen innehålla en tydlig hänvisning till de relevanta uppgifterna i den finansiella rapporten.

- d) En förklaring av i vilken utsträckning den lagstadgade revisionen ansågs kunna upptäcka oegentligheter, inklusive bedrägeri.
- e) En bekräftelse av att revisionsuttalandet är förenligt med den kompletterande rapport som ska överlämnas till revisionsutskottet i enlighet med artikel 11.

- f) En försäkran om att de förbjudna icke-revisionstjänster som avses i artikel 5.1 inte har tillhandahållits, och att de lagstadgade revisorerna eller revisionsföretagen varit opartiska och självständiga i förhållande till det granskade företaget under revisionens utförande.
- g) Angivelse av eventuella tjänster som utöver den lagstadgade revisionen tillhandahållits det granskade företaget och dess dotterföretag av den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget och som inte har upplysts i förvaltningsberättelsen eller i de finansiella rapporterna.

I punkt 2 andra stycket anges att medlemsstaterna får fastställa ytterligare krav i förhållande till innehållet i revisionsberättelsen.

I punkt 3 föreskrivs att revisionsberättelsen inte får, med undantag för kraven i punkt 2 e, innehålla några korshänvisningar till den kompletterande rapport som enligt artikel 11 ska överlämnas till revisionsutskottet. Vidare anges att revisionsberättelsen ska vara formulerad i klara och entydiga ordalag. Slutligen framgår av punkt 4 att den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget inte får använda namnet på någon behörig myndighet på ett sätt som anger eller antyder att den behöriga myndigheten ger sitt stöd åt eller godkänner revisionsberättelsen.

8.4.5 Överväganden

Allmänt

Som nämnts innehåller den nya artikel 28 i revisorsdirektivet endast ett fåtal ändringar jämfört med tidigare EU-rättsliga bestämmelser på området. Detta gäller vid en jämförelse både med artikel 51a i det fjärde bolagsdirektivet (som regleringarna i ABL, revisionslagen, sparbankslagen och lagen om medlemsbanker grundar sig på) och med den lydelse artikel 28 i revisorsdirektivet fick när bestämmelserna om revisionsberättelsen i det fjärde bolagsdirektivet flyttades dit. Som framgått ovan gjordes i SOU 2014:22 bedömningen att svensk rätt överensstämmer med den lydelse som artikel 28 då fick. Utredningen ser ingen anledning att ifrågasätta den bedöm-

ningen. I det följande behandlas därför endast de ändringar av artikel 28 som tillkommit genom ändringsdirektivet.

Regleringen i lagen om ekonomiska föreningar har däremot som nämnts inte utformats med artikel 51a i det fjärde bolagsdirektivet som förebild. Utredningen återkommer sist i detta avsnitt till frågan om hur direktivets bestämmelser om revisionsberättelsens utformning bör genomföras i den lagen.

När det gäller bestämmelserna i artikel 10 i revisorsförordningen innebär dessa att nya krav i flera avseenden införs på revisionsberättelsens innehåll när det gäller revision av företag av allmänt intresse. Förordningens bestämmelser gäller direkt och ska inte införlivas i nationell rätt. Av artikel 10.2 följer att medlemsstaterna får införa ytterligare krav på innehållet i revisionsberättelsen vid revision av företag av allmänt intresse. Redan i dag finns bestämmelser i svensk rätt som går längre än vad både direktivet och förordningen kräver (se till exempel 9 kap. 34 § ABL). Enligt utredningens mening saknas anledning att införa ytterligare sådana bestämmelser. Förordningens bestämmelser föranleder således inga förslag till författningsändringar.

Revisionsstandarder

I artikel 28.1 i revisorsdirektivet har införts en bestämmelse om att revisionsberättelsen ska utarbetas i enlighet med kraven i revisionsstandarder som unionen eller den berörda medlemsstaten har antagit. Någon uttrycklig bestämmelse med detta innehåll finns inte i svensk rätt. Som framgått ovan finns dock i lagstiftningen hänvisningar till att revisionen ska utföras i enlighet med god revisionssed, vilken inkluderar de aktuella revisionsstandarderna. Av samma skäl som de som anförts i avsnitt 8.2.5 ovan finner utredningen att den ändrade lydelsen av artikel 28 inte kräver några författningsändringar i detta avseende.

Formkrav

Enligt artikel 28.2 i revisorsdirektivet ska revisionsberättelsen vara i skriftlig form. I ABL och övriga relevanta lagar anges inte explicit att revisionsberättelsen ska vara skriftlig. Det får dock anses framgå

av omständigheterna att revisionsberättelsen, för att tillgodose de krav som uppställs i de aktuella lagarna, måste upprättas i ett skriftligt dokument. Ett införande av ett uttryckligt krav på skriftlig form i detta sammanhang skulle vidare kunna väcka frågor om vad som gäller på andra områden där något sådant krav inte finns men där regleringen på liknande sätt förutsätter att ett skriftligt dokument upprättas. Något sådant uttryckligt krav bör därför enligt utredningens mening inte införas.

Föreskriften i artikel 28.2 led a i direktivet om att revisionsberättelsen ska innehålla namnet på det granskade företaget är tillgodosedd genom 9 kap. 29 § ABL. Motsvarande bestämmelser finns även i övriga relevanta lagar. Däremot saknas i de aktuella lagarna bestämmelser motsvarande den i artikel 28.2 led g i direktivet om att revisionsberättelsen ska innehålla en upplysning om revisorns eller det registrerade revisionsbolagets etableringsort. Sådana bestämmelser bör därför införas och göras tillämpliga även för koncernrevisionsberättelsen.

I direktivet anges inte närmare vad som avses med etableringsort. Det får enligt utredningens mening antas att bestämmelsen om att revisorns etableringsort ska anges har tillkommit som en följd av att revisionsföretag som är godkända och etablerade i en medlemsstat genom den nya artikel 3a i revisorsdirektivet har getts rätt att utföra lagstadgad revision, och att bli registrerade, även i andra medlemsstater.²² Med etableringsort bör därmed förstås den ort, i Sverige eller utomlands, där revisorn eller det registrerade revisionsbolaget har en fast etablering varifrån revisionen har utförts. Det kan antingen röra sig om revisorns eller revisionsbolagets huvudsakliga etableringsort eller om platsen för en sekundär etablering i form av ett dotterbolag eller en filial.

Uttalanden om osäkerhetsfaktorer rörande företagets fortsatta drift samt om företagets framtida lönsamhet med mera

I artikel 28.2 led f i revisorsdirektivet har en bestämmelse införts om att revisionsberättelsen ska innehålla ett uttalande om alla eventuella väsentliga osäkerhetsfaktorer som avser händelser eller för-

²² Se närmare om den bestämmelsen i avsnitt 6.4.

hållanden som kan medföra betydande tvivel rörande företags kapacitet till fortsatt drift. Något motsvarande krav finns inte i svensk rätt. Bestämmelser om detta bör därför införas i de aktuella lagarna.

Genom den nya artikel 25a har dock i revisorsdirektivet också införts bestämmelser om att den lagstadgade revisionen inte ska omfatta försäkringar om det granskade företags framtida lönsamhet eller hur effektivt och ändamålsenligt företags lednings- eller förvaltningsorgan har bedrivit eller kommer att bedriva företags verksamhet. Någon föreskrift av motsvarande slag finns inte i svensk författningstext. Sådana bestämmelser bör därför införas, vilket även det lämpligen sker genom att föreskrifterna om revisionsberättelsens innehåll i ABL och övriga relevanta lagar kompletteras med bestämmelser om detta. Av artikel 25a framgår att de bestämmelser som införs i nationell rätt till följd av den artikeln inte får påverka de krav på revisionsberättelsens innehåll som anges i artikel 28 i direktivet. De svenska bestämmelserna måste således utformas på så sätt att det endast är uttalanden om det granskade företags framtida lönsamhet etc. som går utöver vad som krävs för att bedöma om det finns betydande tvivel rörande företags kapacitet till fortsatt drift som omfattas av förbudet mot att lämna försäkringar av det här behandlade slaget i revisionsberättelsen.

De nya bestämmelserna bör göras tillämpliga även för koncernrevisionsberättelsen.

Revision genomförd av flera revisorer

De nya bestämmelserna i artikel 28.3 i revisorsdirektivet, som tar sikte på situationen att fler än en revisor har utfört en lagstadgad revision, saknar motsvarighet i den svenska lagstiftningen. Enligt direktivbestämmelserna ska revisorerna då överlämna en gemensam revisionsberättelse och ett gemensamt revisionsutlåtande. Vid oenighet om resultatet ska varje revisor lämna ett separat revisionsutlåtande i en separat punkt i revisionsberättelsen och ange skälen till oenigheten. För att tillgodose direktivets krav bör bestämmelser om detta införas i de relevanta lagarna. Termen revisionsutlåtande används inte i dessa lagar men det som avses är det uttalande som revisorn ska göra enligt 9 kap. 31 § ABL och motsvarande bestäm-

melser i övriga lagar. Konsekvensen av att revisorerna avlämnar en gemensam revisionsberättelse är, så länge revisorerna är eniga, att detta uttalande, liksom alla andra uttalanden i revisionsberättelsen, kommer att göras gemensamt. En särskild föreskrift om detta framstår därför som obehövlig. Däremot bör, i enlighet med vad som anges i direktivet, föreskrivas att vid oenighet ska varje revisor lämna ett eget sådant uttalande och ange skälen till oenigheten. Det bör vidare föreskrivas att den revisorspåteckning på årsredovisningen som ska ske enligt 9 kap. 28 § andra stycket ABL, samt motsvarande bestämmelser i övriga lagar, ska göras av samtliga utsedda revisorer.

De nya bestämmelserna bör göras tillämpliga även för koncernrevisionsberättelsen.

Särskilt om förhållandet till bestämmelser om revisorers tystnadsplikt

De nya bestämmelser om revisionsberättelsens innehåll som införts i revisorsdirektivet och revisorsförordningen medför krav på att revisorer ska uttala sig om för det granskade företaget känsliga förhållanden, där det kan uppfattas vara till skada för företaget att informationen genom att den lämnas i revisionsberättelsen blir känd för en bredare krets. Det gäller exempelvis föreskrifterna i artikel 28.2 led f i direktivet om företagets kapacitet till fortsatt drift och i artikel 10.2 första stycket led c i förordningen om bedömning av risker för väsentliga felaktigheter. En fråga som uppkommer är hur dessa föreskrifter förhåller sig till de bestämmelser som finns om revisorers tystnadsplikt.

I 9 kap. 41 § ABL anges att revisorn inte till en enskild aktieägare eller till någon utomstående obehörigen får lämna upplysningar om sådana bolagets angelägenheter som revisorn får kännedom om när han eller hon fullgör sitt uppdrag, om det kan vara till skada för bolaget. Motsvarande bestämmelser finns även i övrig relevant lagstiftning. Uttalanden i revisionsberättelsen som görs för att uppfylla EU-rättsliga eller nationella krav på vad denna ska innehålla har dock inte lämnats obehörigen. Någon konflikt med bestämmelserna om tystnadsplikt uppkommer därmed inte.

Anpassningar i lagen om ekonomiska föreningar

Som framgått valde lagstiftaren vid införlivandet av det fjärde bolagsrättsliga direktivet om revisionsberättelsens utformning att inte anpassa bestämmelserna i lagen om ekonomiska föreningar till direktivbestämmelserna. Som konstaterats i avsnitt 5.2.5 krävs dock att revision av ekonomiska föreningar som är företag av allmänt intresse görs enligt bestämmelser som fullt ut tillgodoser de krav som uppställs i unionsrätten. Förutom de lagändringar som enligt ovan föranleds av ändringsdirektivet måste bestämmelserna om revisionsberättelsens utformning i lagen om ekonomiska föreningar därmed anpassas till de krav som sedan tidigare ställs i revisorsdirektivet.

I enlighet med utredningens principiella ställningstagande i avsnitt 5.2.5 ovan bör ändringarna i lagen om ekonomiska föreningar genomföras på så sätt att bestämmelser som uppställer krav av formell natur bör göras generellt tillämpliga vid all revision enligt lagen. Övriga bestämmelser bör däremot gälla endast vid revision av ekonomiska föreningar som är företag av allmänt intresse.

8.5 Rapport till revisionsutskottet

Förslag: Bestämmelserna om revisorns rapport till revisionsutskottet i ABL och i övrig relevant associationsrättslig lagstiftning upphävs. Bestämmelser om detta finns nu i revisorsförordningen.

Bedömning: Revisorsförordningens bestämmelser om kompletterande rapport till revisionsutskottet gäller direkt och kräver inga införlivandeåtgärder. Det saknas anledning att införa ytterligare krav på innehållet i rapporten och att föreskriva att den ska lämnas även till andra organ än till revisionsutskottet.

Författningstext som berörs av förslaget: 9 kap. 6 a § ABL, 8 kap. 10 a § lagen om ekonomiska föreningar, 4 a kap. 9 a § sparbankslagen och 7 a kap. 9 a § lagen om medlemsbanker (upphävs).

8.5.1 EU-rätt före ändringar

I artikel 41.1 i revisorsdirektivet föreskrivs att alla företag av allmänt intresse ska ha ett revisionsutskott. Av artikel 39 framgår dock att medlemsstaterna får undanta företag av allmänt intresse som inte emitterat överlåtbara värdepapper upptagna till handel på en reglerad marknad från kravet på revisionsutskott. Enligt artikel 41.4 ska den lagstaddade revisorn eller revisionsföretaget rapportera till revisionsutskottet om viktiga punkter i den lagstaddade revisionen och särskilt om faktiska brister i den interna kontrollen av den finansiella rapporteringen.

8.5.2 Gällande svensk rätt

Enligt 8 kap. 49 a § första stycket ABL ska styrelsen i ett aktieföretag, vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad, ha ett revisionsutskott. Enligt andra stycket får företaget i vissa fall besluta att styrelsen inte ska ha något sådant utskott. Motsvarande bestämmelser finns i övrig relevant associationsrättslig lagstiftning.²³ Dessa bestämmelser tillkom när revisorsdirektivet ursprungligen införlivades i svensk rätt.²⁴ Sverige har således valt att utnyttja möjligheten enligt artikel 39 i revisorsdirektivet att undanta andra än noterade företag från kravet på revisionsutskott.

I 9 kap. 6 a § ABL anges att revisorn ska rapportera till revisionsutskottet om viktiga omständigheter som framkommit vid revisionen. Detta gäller särskilt för brister i företagets interna kontroll av den finansiella rapporteringen. I fall som avses i 49 a § andra stycket ska revisorn i stället rapportera till styrelsen. Motsvarande bestämmelser finns övriga relevanta lagar.²⁵

²³ Se 3 kap. 4 a § sparbankslagen, 6 kap. 4 a § lagen om medlemsbanker och 6 kap. 7 § lagen om ekonomiska föreningar.

²⁴ Se närmare om revisionsutskott i avsnitt 13.3 nedan.

²⁵ Se 4 a kap. 9 a § sparbankslagen, 7 a kap. 9 a § lagen om medlemsbanker och 8 kap. 10 a § lagen om ekonomiska föreningar.

8.5.3 Ändringsdirektivet

Genom artikel 1.32 i ändringsdirektivet upphävs artikel 41 i revisorsdirektivet. Bestämmelser om den kompletterande rapporten till revisionsutskottet finns numera i stället i revisorsförordningen.

8.5.4 Revisorsförordningen

I artikel 11 i revisorsförordningen har införts en omfattande rapporteringsskyldighet till revisionsutskottet för lagstadgade revisorer och revisionsföretag som utför lagstadgad revision av ett företag av allmänt intresse. Redaktionellt är artikeln uppbyggd på motsvarande sätt som artikel 28 i revisorsdirektivet angående revisionsberättelsen.

Inledningsvis anges i punkt 1 att den kompletterande rapporten ska överlämnas till revisionsutskottet senast när den revisionsberättelse som avses i artikel 10 i förordningen läggs fram. Medlemsstaterna ges även möjlighet att kräva att rapporten läggs fram för det granskade företagets förvaltnings- eller kontrollorgan. Om det granskade företaget inte har något revisionsutskott ska den kompletterande rapporten överlämnas till ett organ som utför motsvarande uppgifter hos det granskade företaget. I punkt 1 anges slutligen att medlemsstaterna får tillåta att revisionsutskottet lämnar ut rapporten till tredje part i enlighet med nationell rätt.

I punkt 2 första stycket föreskrivs att rapporten ska vara skriftlig och innehålla en redogörelse för resultaten av den lagstadgade revision som utförts. Därefter följer i leden a till p en uppräkningslista av de uppgifter som rapporten åtminstone ska innehålla. Dessa är följande:

- a) En förklaring om opartiskhet och självständighet i enlighet med artikel 6.2 a.
- b) Om den lagstadgade revisionen utförts av ett revisionsföretag ska rapporten ange varje nyckelrevisor som deltagit i revisionen.
- c) Om den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget har ordnat så att hans, hennes eller dess granskning utförs av en annan lagstadgad revisor eller ett annat revisionsföretag som inte ingår i samma nätverk, eller har anlitat externa sakkunniga, ska detta anges i rapporten som även ska intyga att den lagstadgade revisorn

eller revisionsföretaget tagit emot en bekräftelse från den andra lagstadgade revisorn eller det andra revisionsföretaget och/eller den externa sakkunnige avseende deras opartiskhet och självständighet.

- d) En beskrivning av typen, frekvensen och omfattningen i fråga om kommunikationen med revisionsutskottet eller det organ som utför motsvarande uppgifter inom det granskade företaget, ledningsorganet och förvaltnings- eller kontrollorganet inom det granskade företaget, tillsammans med uppgifter om datumen för mötena med dessa organ.
- e) En beskrivning av omfattningen av revisionen och under vilken period denna utfördes.
- f) Om mer än en lagstadgad revisor eller mer än ett revisionsföretag har utsetts, en beskrivning av fördelningen av arbetsuppgifter mellan de lagstadgade revisorerna och/eller revisionsföretagen.
- g) En beskrivning av den metod som använts, inbegripet vilka poster i balansräkningen som faktiskt verifierats och vilka poster som har verifierats grundat på system- och internkontrollgranskning, inklusive en förklaring av eventuella betydande variationer i förhållandena mellan system- och internkontrollgranskning jämfört med föregående år, även om föregående års lagstadgade revision utfördes av andra lagstadgade revisorer eller revisionsföretag.
- h) Angivande av den kvantitativa väsentlighetsnivå som tillämpats för att utföra den lagstadgade revisionen för de finansiella rapporterna som helhet och vid behov väsentlighetsnivån eller väsentlighetsnivåerna för särskilda klasser av transaktioner, kontosaldon eller upplysningar samt angivande av de kvalitativa faktorer som beaktats vid fastställandet av väsentlighetsnivån.
- i) Rapportering om och förklaring av bedömningar beträffande händelser eller förhållanden som identifierats under revisionens gång och som kan kasta betydande osäkerhet över det granskade företagens förmåga att fortsätta verksamheten och huruvida de utgör en väsentlig osäkerhetsfaktor, samt en sammanfattning av alla garantier, stödbrev (comfort letters), offentliga ingripanden

och andra stödåtgärder som har beaktats i bedömningen av det granskade företags förmåga till fortsatt drift.

- j) Rapportering om eventuella betydande brister i det granskade företags eller, när det gäller koncernredovisning, moderföretags interna finansiella kontrollsystem och/eller i redovisnings-systemet. För varje sådan betydande brist ska den kompletterande rapporten innehålla uppgifter om huruvida ledningen åtgärdat bristen i fråga.
- k) Rapportering om alla betydande förhållanden som inbegriper faktiska eller misstänkta överträdelser av lagar och andra författningar eller stadgar som identifierats under revisionen, såvitt de bedöms vara relevanta för revisionsutskottets möjligheter att utföra sina uppgifter.
- l) Rapportering om och bedömning av de värderingsmetoder som har tillämpats på de olika posterna i årsredovisningen eller årsbokslutet eller koncernredovisningen, inklusive alla följder av ändringar av metoderna.
- m) Vid lagstadgad revision av koncernredovisning, en förklaring av konsolideringens omfattning och de uteslutningskriterier som av det granskade företaget tillämpas på eventuella företag som inte ingår i koncernredovisningen, och huruvida dessa kriterier är i överensstämmelse med ramverket för finansiell rapportering.
- n) I tillämpliga fall angivande av eventuella revisionsåtgärder som utförts av revisorer från ett tredjeland, lagstadgade revisorer, revisionsföretag eller revisionsföretag från ett tredjeland när det gäller lagstadgad revision av koncernredovisning som genomförts av andra än medlemmar i samma nätverk som revisorn för koncernredovisningen tillhör.
- o) En uppgift om huruvida alla förklaringar och dokument som begärts har överlämnats av det granskade företaget.

p) Rapportering om

1. eventuella betydande svårigheter som uppstått under den lagstadgade revisionens gång,
2. eventuella viktiga frågor till följd av den lagstadgade revisionen som diskuterats eller varit föremål för skriftväxling med ledningen,
3. eventuella andra frågor som den lagstadgade revisionen gett upphov till och som enligt revisorns professionella bedömning är av betydelse för tillsynen av den finansiella rapporteringen.

I andra stycket i punkt 2 anges att medlemsstaterna får fastställa ytterligare krav på innehållet i den kompletterande rapporten till revisionsutskottet. I tredje stycket föreskrivs att de lagstadgade revisorerna eller revisionsföretagen, på begäran av en lagstadgad revisor, ett revisionsföretag eller revisionsutskottet, ska diskutera viktiga frågor som kommer upp till följd av revisionen och behandlas i den kompletterande rapporten till revisionsutskottet, särskilt med avseende på led j i första stycket, med det granskade företags revisionsutskott, förvaltningsorgan eller, i tillämpliga fall, kontrollorgan.

I punkt 3 anges att om mer än en lagstadgad revisor eller mer än ett revisionsföretag har anlåtats samtidigt och om de är oeniga om granskningsåtgärder, redovisningsregler eller andra frågor som rör utförandet av den lagstadgade revisionen, ska de ange grunderna för detta i rapporten. Enligt punkt 4 ska rapporten dateras och undertecknas. Om den lagstadgade revisionen utförs av ett revisionsföretag ska rapporten undertecknas av de lagstadgade revisorer som utför den lagstadgade revisionen för revisionsföretagets räkning. Till slut anges i punkt 5 att de lagstadgade revisorerna eller revisionsföretagen på begäran och i enlighet med nationell rätt utan dröjsmål ska överlämna rapporten till de behöriga myndigheter som avses i artikel 20.1.

8.5.5 Överväganden

Bestämmelserna i revisorsdirektivet om den kompletterande rapport som ska lämnas till revisionsutskottet vid revision av företag av allmänt intresse har således upphävts och ersatts av en betydligt mer omfattande reglering i revisorsförordningen. Förordningens bestämmelser om kompletterande rapport gäller direkt och kräver inga införlivandeåtgärder. Enligt utredningens mening saknas vidare anledning att utnyttja möjligheten enligt artikel 11.2 andra stycket i förordningen att fastställa ytterligare krav på innehållet i rapporten. Detsamma gäller möjligheten enligt artikel 11.1 första stycket att ställa krav på att rapporten läggs fram för det granskade företagets förvaltnings- eller kontrollorgan.²⁶

Eftersom bestämmelserna om revisorns rapport till revisionsutskottet numera finns i revisorsförordningen bör motsvarande reglering i svensk rätt tas bort. De svenska bestämmelserna i 9 kap. 6 a § ABL, samt motsvarande bestämmelser i övrig relevant associationsrättslig lagstiftning, bör således upphävas.

²⁶ Förvaltningsorganet torde enligt ABL utgöras av styrelsen och den verkställande direktören. Något särskilt kontrollorgan finns inte.

9 Tillsyn av revisorer och registrerade revisionsbolag

9.1 Inledning

EU-reglerna kräver att det i medlemsstaterna finns ett effektivt system för offentlig tillsyn av revisorer och registrerade revisionsbolag. Bestämmelser som på ett eller annat sätt berör tillsynsverksamheten finns i åtskilliga artiklar i revisorsdirektivet och revisorsförordningen. I detta avsnitt behandlas sådana bestämmelser som mer specifikt rör tillsyn över revisorer och registrerade revisionsbolag. Det är fråga om bestämmelser beträffande den behöriga myndigheten (artikel 32 i direktivet och artiklarna 20, 21, 24 och 28 i förordningen), tillsynsmyndighetens befogenheter (artikel 23 i förordningen), kvalitetskontroll (artikel 29 i direktivet och artikel 26 i förordningen) samt medlemsstaternas ömsesidiga erkännande av regleringar när det gäller bland annat tillsyn och kvalitetskontroll (artikel 34 i direktivet). I avsnittet behandlas även frågor om rapportering av överträdelser, inklusive skydd för så kallade visselblåsare (artikel 30e i direktivet), om övervakning av kvalitet och konkurrens på marknaden (artikel 27 i förordningen) samt om tystnadsplikt och skydd av personuppgifter (artikel 36 i direktivet och artiklarna 22 och 35 i förordningen).

Avsnittet inleds med frågan om behörig tillsynsmyndighet och hur denna ska vara organiserad. Därefter behandlas myndighetens befogenheter, kvalitetskontroll samt medlemsstaternas ömsesidiga erkännande av regleringar. Avsnittet avslutas med bestämmelserna om rapportering av överträdelser, om övervakning av kvalitet och konkurrens på marknaden samt om tystnadsplikt och skydd av personuppgifter.

9.2 Behörig myndighet för tillsyn av revisorer och registrerade revisionsbolag

Förslag: Revisorsnämnden ska vara behörig myndighet enligt revisorsförordningen i frågor som avser tillsyn över revisorer samt registrerade revisionsbolag och EES-revisionsföretag.

Tillsynsnämnden ska inte längre ha till uppgift att besluta om föreskrifter. Möjligheten för Tillsynsnämnden att delegera till direktören för Revisorsnämnden att avgöra vissa ärenden ska tas bort. Tillsynsnämnden ska fortsättningsvis fatta beslut i eget namn och ska byta benämning till Tillsynsnämnden för revisorer.

Bedömning: Svensk rätt är förenlig med de ändringar som genomförts i revisorsdirektivet och som berör Revisorsnämndens uppgifter och finansiering. Bestämmelserna i revisorsförordningen om den behöriga myndighetens finansiering och om insyn och öppenhet kräver inga författningsändringar.

De nya bestämmelser som tillkommit i revisorsdirektivet och revisorsförordningen angående myndighetens ledning och beslutsfattande kräver inga förändringar av Revisorsnämndens organisation eller Tillsynsnämndens sammansättning.

Författningstext som berörs av förslagen: 1, 3, 4, 6 och 8 §§ förordningen med instruktion för Revisorsnämnden.

9.2.1 EU-rätt före ändringar

Enligt artikel 32 i revisorsdirektivet ska medlemsstaterna inrätta ett effektivt system för offentlig tillsyn av lagstadgade revisorer och revisionsföretag grundat på vissa i artikeln angivna principer (punkterna 2–7). Dessa principer innebär att alla lagstadgade revisorer och revisionsföretag ska underställas offentlig tillsyn (punkt 2). Det offentliga tillsynssystemet ska vidare ledas av personer som inte är yrkesrevisorer men som har kunskaper på områden av relevans för lagstadgad revision. Medlemsstaterna får dock tillåta att en minoritet av yrkesrevisorer deltar i ledningen av det offentliga tillsynssystemet. De personer som deltar i ledningen av det offentliga tillsynssystemet

ska tillsättas i enlighet med ett oberoende och öppet förfarande (punkt 3).

Det offentliga tillsynssystemet ska ha det yttersta ansvaret för tillsynen av a) godkännandet och registreringen av lagstadgade revisorer och revisionsföretag, b) hur standarder för yrkesetik, intern kvalitetskontroll av revisionsföretag och revisioner antas, och c) utbildning, kvalitetssäkring samt utrednings- och sanktionssystem (punkt 4). Det offentliga tillsynssystemet ska ha rätt att vid behov göra utredningar beträffande lagstadgade revisorer och revisionsföretag och vidta lämpliga åtgärder (punkt 5). För det offentliga tillsynssystemet ska öppenhet och insyn gälla. Offentliggörande av årliga arbetsprogram och verksamhetsrapporter ska även ingå (punkt 6). Slutligen ska det offentliga tillsynssystemet ha tillräckliga medel. Det ska finansieras så att det är säkert och fritt från otillbörlig påverkan från lagstadgade revisorer eller revisionsföretag (punkt 7).

Medlemsstaterna ska enligt artikel 35 utse en eller flera behöriga myndigheter för de uppgifter som föreskrivs i revisorsdirektivet och informera kommissionen om vilka myndigheter som utsetts. De behöriga myndigheterna ska organiseras på ett sådant sätt att intressekonflikter undviks.

9.2.2 Gällande svensk rätt

I Sverige är det Revisorsnämnden som ansvarar för tillsynen över revisorers verksamhet. I revisorslagen finns grundläggande bestämmelser om Revisorsnämndens uppgifter. Närmare bestämmelser för tillämpningen av revisorslagen finns i förordningen om revisorer. Bestämmelser om hur Revisorsnämnden leds och organiseras finns i förordningen med instruktion för Revisorsnämnden.

Revisorsnämnden ansvarar enligt 3 § första stycket revisorslagen för frågor om auktorisation, godkännande och registrering enligt lagen. I Revisorsnämndens uppdrag ingår vidare att utöva tillsyn över revisionsverksamheten samt över revisorer, registrerade revisionsbolag och revisorer från tredjeland. Revisorsnämnden ska också pröva frågor om disciplinära åtgärder och andra åtgärder mot revisorer, registrerade revisionsbolag och revisorer från tredjeland. Även ansvaret för att god revisorssed och god revisionssed utvecklas på

ett ändamålsenligt sätt åvilar Revisorsnämnden. Enligt 1 § instruktionen för Revisorsnämnden syftar nämndens verksamhet till att upprätthålla förtroendet för revisorers verksamhet och för auktorisationssystemet för att på så sätt bidra till att olika intressenter har tillgång till trovärdig ekonomisk information om företags redovisning och förvaltning.

Revisorsnämnden leds av en myndighetschef (direktör) som anställs av regeringen (2 och 7 §§ instruktionen för Revisorsnämnden). Chefsjuristen på Revisorsnämnden är ställföreträdande myndighetschef.

Inom Revisorsnämnden finns ett särskilt beslutsorgan som benämns Tillsynsnämnden. Tillsynsnämnden har till uppgift att besluta om föreskrifter och disciplinära åtgärder, avge förhandsbesked samt i övrigt avgöra ärenden av principiell karaktär som rör myndighetsutövning mot enskilda (3 § instruktionen för Revisorsnämnden). Tillsynsnämnden ska bestå av en ordförande och åtta andra ledamöter (4 § instruktionen för Revisorsnämnden). Ordförande, ledamöter och ersättare i Tillsynsnämnden utses av regeringen för en bestämd tid (8 § instruktionen för Revisorsnämnden). Ordföranden och vice ordföranden ska vara jurister och ha domarerfarenhet. Av de andra ledamöterna ska två vara auktoriserade eller godkända revisorer. Övriga ledamöter ska ha erfarenhet från verksamhet som berörs av revision (5 § instruktionen för Revisorsnämnden).

Varje år utfärdar regeringen ett regleringsbrev som gäller för nästa budgetår. I regleringsbrevet preciserar regeringen de övergripande målen för Revisorsnämndens verksamhet och ett antal verksamhetsmål. Regeringen anger också i anslutning till målen vilka uppgifter som Revisorsnämnden ska rapportera. Revisorsnämnden lämnar årligen en årsredovisning till regeringen för det föregående budgetåret. I årsredovisningen redovisar nämnden sina räkenskaper och rapporter genom statistik och på annat sätt som regeringen har efterfrågat. Såväl regleringsbrev som årsredovisningen är offentliga.

Revisorsnämndens verksamhet finansieras med avgifter. Storleken på avgifterna beslutas av regeringen och framgår av 23–24 §§ förordningen om revisorer. Av 25 § följer dock att Revisorsnämnden själv bestämmer storleken på avgifterna för avläggande av revisorsexamen och lämplighetsprov. Avgiftsinkomsterna disponeras av Revisorsnämnden. Den grundläggande avgiften är en årsavgift som revisorer och revisionsbolag betalar. För den som har

uppdrag att utföra revision av noterade bolag tar Revisorsnämnden dessutom ut en särskild årsavgift. Den avgiften bestäms utifrån revisionsklienternas börsvärde. En avgift tas också ut för prövning av ansökan om auktorisation, godkännande eller registrering samt för återkommande kvalitetskontroll. Härutöver tar Revisorsnämnden som nämnts ut en avgift av den som skriver ett prov för revisors-examen eller lämplighetsprov.

9.2.3 Ändringsdirektivet

Genom artikel 1.26 i ändringsdirektivet har artikel 32 i revisorsdirektivet ändrats. Vidare föreskrivs i artikel 1.28 i ändringsdirektivet att artikel 35 i direktivet ska utgå. Ändringarna i artikel 32 innebär bland annat att det som huvudregel enligt punkt 1 fortsättningsvis endast ska utses en tillsynsmyndighet i varje medlemsstat. Det införs också nya bestämmelser om myndighetens ledning, organisation och beslutsfattande.

När det gäller den behöriga myndighetens ledning har i punkt 3 den möjlighet som tidigare fanns att låta en minoritet yrkesrevisorer delta i ledningen tagits bort. Myndighetens ledning ska således i sin helhet bestå av personer som inte är yrkesrevisorer. I punkt 3 har vidare lagts till en bestämmelse om att den behöriga myndigheten får anlita yrkesrevisorer för att utföra särskilda uppgifter och även får bistås av sakkunniga, när detta är nödvändigt för ett korrekt utförande av dess uppgifter. I sådana fall ska varken yrkesrevisorn eller de sakkunniga delta i myndighetens beslutsfattande.

I punkt 4, som handlar om innehållet i tillsynen, har den ändringen gjorts att det i led b har lagts till att myndigheten inte ansvarar för antagandet av standarder för yrkesetik och intern kvalitetskontroll av revisionsföretag och revisioner när sådana standarder antas eller godkänns av andra av medlemsstaternas myndigheter. I övrigt har bestämmelserna i punkten omdisponerats något men utan ändringar i sak.

Vidare har två nya punkter, 4a och 4b, införts. Punkt 4a handlar om utseende av behörig myndighet. Här anges återigen att huvudregeln är att medlemsstaterna ska utse en enda behörig myndighet som ska ha det yttersta ansvaret för de uppgifter som avses i artikel 32. Medlemsstaterna får dock utse en särskild myndighet att

ansvara för tillsynen av lagstadgad revision av kooperativ, sparbanker eller liknande företag enligt artikel 45 i direktiv 86/635/EEG (bankredovisningsdirektivet) eller ett dotterföretag eller en rättslig efterträdare till ett kooperativ, en sparbank eller ett liknande företag enligt sistnämnda artikel. Medlemsstaterna ska enligt punkt 4a också informera kommissionen om vilka myndigheter som har utsetts. De behöriga myndigheterna ska organiseras på ett sådant sätt att intressekonflikter undviks.

Medlemsstaterna får enligt punkt 4b delegera eller tillåta att den behöriga myndigheten delegerar vilka som helst av sina uppgifter till andra myndigheter eller organ som har utsetts eller på annat sätt enligt lag bemyndigats att utföra sådana uppgifter. I delegeringen ska det anges vilka uppgifter som delegeras och på vilka villkor som de ska utföras. Myndigheterna eller organen ska organiseras på ett sådant sätt att intressekonflikter undviks. När den behöriga myndigheten delegerar uppgifter till andra myndigheter eller organ, ska den kunna återta de delegerade befogenheterna från fall till fall. Bestämmelserna i punkt 4b saknar motsvarighet i revisorsdirektivets tidigare lydelse.

I punkt 5 anges liksom tidigare att den behöriga myndigheten ska ha rätt att vid behov inleda och genomföra utredningar beträffande lagstadgade revisorer och revisionsföretag. Genom ändringsdirektivet har dock lags till ett stycke som behandlar situationen att myndigheten anlitar sakkunniga för att utföra särskilda uppdrag. Anlitar myndigheten sakkunniga ska myndigheten se till att det inte föreligger någon intressekonflikt mellan dessa sakkunniga och den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget i fråga. Sådana sakkunniga ska uppfylla samma krav som anges i artikel 29.2 a i revisorsdirektivet. Nytt i punkt 5 är också att den behöriga myndigheten ska ges tillräckliga befogenheter för att den ska kunna fullgöra sina uppgifter och skyldigheter enligt revisorsdirektivet.

Punkterna 6 och 7 har i huvudsak endast ändrats redaktionellt. I punkt 7 anges dock särskilt att det offentliga tillsynssystemet, utöver tillräcklig finansiering, ska ha tillräckliga resurser för att inleda och genomföra de utredningar som avses i punkt 5.

9.2.4 Revisorsförordningen

Behöriga myndigheter som ska ansvara för utförande av de uppgifter som föreskrivs i revisorsförordningen och se till att bestämmelserna i förordningen tillämpas ska enligt artikel 20 punkt 1 i förordningen utses bland de behöriga myndigheter som avses i artiklarna 24.1 eller 24.4 h i öppenhetsdirektivet¹ eller artikel 32 i revisorsdirektivet. Medlemsstaterna får enligt punkt 2 anförtro ansvaret för att se till att alla eller delar av revisorsförordningens bestämmelser i avdelning III (val av lagstadgade revisorer eller revisionsföretag av allmänt intresse, artiklarna 16–19) utses bland en annan krets av myndigheter. Om fler än en behörig myndighet har utsetts ska dessa enligt punkt 3 organiseras på ett sådant sätt att deras uppgifter är tydligt åtskilda. Av artikel 20 framgår också att medlemsstaterna ska informera kommissionen om vilka behöriga myndigheter som utsetts.

I artikel 21 första och tredje styckena i revisorsförordningen finns bestämmelser som rör myndighetens ledning. De behöriga myndigheterna ska enligt första stycket vara oberoende från lagstadgade revisorer och revisionsföretag. En person får enligt tredje stycket inte vara medlem i det styrande organet eller ansvara för dessa myndigheters beslutsfattande om den personen under sin medverkan eller under de senaste tre åren a) har utfört lagstadgad revision, b) har innehaft rösträtt i ett revisionsföretag, c) har varit ledamot av ett revisionsföretags förvaltnings-, lednings-, eller kontrollorgan, eller d) har varit partner till, anställd hos eller på annat sätt anlitats av ett revisionsföretag.

Liksom revisorsdirektivet (i dess lydelse efter ändringsdirektivet) innehåller revisorsförordningen bestämmelser om delegering av uppgifter till andra myndigheter eller organ. Enligt artikel 24 punkt 1 i förordningen får medlemsstaterna delegera eller tillåta att de behöriga myndigheterna som avses i artikel 20.1 delegerar de uppgifter som måste utföras enligt revisorsförordningen till andra myndigheter eller organ som utses eller på annat sätt bemyndigas genom lag att utföra sådana uppgifter. Vissa uppgifter är dock undantagna från delegation. Det gäller för uppgifter rörande a) det kvalitetskontrollsystem som avses i artikel 26, b) de utredningar

¹ Direktiv 2004/109/EG.

som avses i artikel 23 i revisorsförordningen och artikel 32 i revisorsdirektivet och som följer av detta kvalitetskontrollsystem eller av ett hänskjutande från en annan myndighet, och c) sanktioner och åtgärder som avses i kapitel VII i revisorsdirektivet rörande kvalitetskontroller eller utredning av lagstadgade revisioner av företag av allmänt intresse.

Varje uppgift som utförs av andra myndigheter eller organ ska enligt punkt 2 vara uttryckligen delegerad av den behöriga myndigheten. I delegeringen ska anges vilka uppgifter som delegeras och på vilka villkor de ska utföras. När den behöriga myndigheten delegerar uppgifter till andra myndigheter eller organ ska den kunna återta dessa behörigheter från fall till fall.

Myndigheterna eller organen ska enligt punkt 3 vara organiserade på ett sådant sätt att det inte uppstår några intressekonflikter. Det yttersta ansvaret för övervakningen av efterlevnaden av revisorsförordningen och av de genomförandeåtgärder som antas enligt förordningen ska ligga kvar hos den delegerande behöriga myndigheten. Den behöriga myndigheten ska underrätta kommissionen och de behöriga myndigheterna i medlemsstaterna om alla överenskommelser som har gjorts i fråga om delegering av uppgifter, inbegripet de exakta villkoren för hur sådana delegeringar ska ske.

Av punkt 4 följer att medlemsstaterna med avvikelse från punkt 1 får besluta att delegera uppgifter rörande sanktioner och åtgärder till en annan myndighet eller ett annat organ som utses eller på annat sätt bemyndigas genom lagstiftning att utföra sådana uppgifter när majoriteten av de personer som deltar i ledningen av den berörda myndigheten eller det berörda organet är oberoende gentemot revisorskåren.

Revisorsförordningen innehåller också bestämmelser om anlitande av sakkunniga. De behöriga myndigheterna får enligt artikel 21 andra stycket höra sakkunniga som avses i artikel 26.1 c i syfte att utföra särskilda uppgifter och får även biträdas av sakkunniga när detta är viktigt för att de ska kunna utföra sina uppgifter på ett korrekt sätt. I sådana fall får de sakkunniga inte medverka i beslutsfattandet.

I artikel 28 i revisorsförordningen finns en bestämmelse om insyn och öppenhet. För de behöriga myndigheterna ska enligt artikel 28 öppenhet och insyn gälla, och de ska åtminstone offent-

liggöra a) årliga verksamhetsrapporter om sina uppgifter enligt revisorsförordningen, b) årliga arbetsprogram för sina uppgifter enligt revisorsförordningen, c) en årlig rapport om de övergripande resultaten av kvalitetskontrollsystemet, och d) aggregerad information om de resultat och slutsatser från inspektioner som avses i artikel 26.8 första stycket. Medlemsstaterna får kräva att sådana resultat och slutsatser om enskilda inspektioner offentliggörs.

Bestämmelser om myndighetens finansiering finns i artikel 21 fjärde stycket i revisorsförordningen vari anges att myndigheternas finansiering ska vara säker och fri från otillbörlig påverkan från lagstadgade revisorer och revisionsföretag.

9.2.5 Överväganden

Utgångspunkter

Av genomgången ovan framgår att bestämmelser som rör tillsyn av revisorer och registrerade revisionsbolag finns i både revisorsdirektivet och revisorsförordningen. När det gäller utformningen av tillsynen ställer revisorsförordningen i vissa avseenden mer långtgående krav än revisorsdirektivet. En utgångspunkt för utredningens arbete har varit att samma myndighet bör ansvara för all tillsyn av revisorer och registrerade revisionsbolag och att myndigheten därför bör vara organiserad på ett sådant sätt att den uppfyller de krav som ställs i såväl direktivet som förordningen.

Behörig myndighet för tillsyn av revisorer och registrerade revisionsbolag i Sverige bör alltså vara Revisorsnämnden. Av tydlighetsskäl bör i förordningen med instruktion för Revisorsnämnden införas en bestämmelse om att nämnden är behörig myndighet även enligt revisorsförordningen. Revisorsförordningen innehåller emellertid bestämmelser som riktar sig till det granskade företaget, eller som annars inte direkt tar sikte på tillsynen över revisorer och registrerade revisionsbolag. Det bör därför i instruktionen för Revisorsnämnden anges att nämnden är behörig myndighet enligt förordningen endast i frågor som avser tillsyn över revisorer och registrerade revisionsbolag. Frågan om val av behörig myndighet enligt förordningen behandlas även i avsnitt 13 nedan.

Enligt utredningens mening saknas vidare anledning att utnyttja möjligheten i artikel 32.4a i revisorsdirektivet att utse en särskild

behörig myndighet att ansvara för tillsynen av lagstadgad revision av kooperativ, sparbanker eller liknande företag.

I det följande redovisas utredningens överväganden när det gäller frågan om de ändringar som genomförts i revisorsdirektivet, och de nya krav på tillsynen som tillkommit genom revisorsförordningen, kräver författningsändringar.

Myndighetens uppgifter och finansiering

Revisorsdirektivets bestämmelser om ansvarsområdet för tillsynsmyndigheten är i princip oförändrade. Den enda ändring som har gjorts i sak är att det i artikel 32.4 led b har lagts till en bestämmelse om att myndigheten inte ansvarar för antagandet av standarder för yrkesetik och intern kvalitetskontroll när sådana standarder antas eller godkänns av andra av medlemsstaternas myndigheter. Det finns inga uttryckliga bestämmelser i lag eller förordning om antagande av sådana standarder, men denna uppgift får anses ingå i det ansvar som Revisorsnämnden enligt 3 § revisorslagen rent allmänt har för att god revisorssed och god revisionssed utvecklas på ett ändamålsenligt sätt. Den precisering som gjorts i direktivet angående räckvidden av ansvaret att anta de nämnda standarderna fordrar enligt utredningens bedömning inga författningsändringar.

Även bestämmelserna om myndighetens finansiering är mer eller mindre oförändrade. Tillägget i artikel 32 punkt 7 i direktivet om att det offentliga tillsynssystemet, utöver tillräcklig finansiering, ska ha tillräckliga resurser för att inleda och genomföra de utredningar som avses i punkt 5 innebär enligt utredningens bedömning ingen förändring i sak. Bestämmelsen i artikel 21 i revisorsförordningen om att finansieringen av det offentliga tillsynssystemet ska vara säker och fri från otillbörlig påverkan överensstämmer med den sedan tidigare gällande regleringen i revisorsdirektivet. Inte heller dessa bestämmelser kräver därmed några författningsändringar.

Insyn och öppenhet

Bestämmelserna i artikel 32.6 i revisorsdirektivet om öppenhet och insyn har inte ändrats. Genom bestämmelserna i artikel 28 i revisorsförordningen införs dock ytterligare krav på den behöriga myndig-

heten att offentliggöra vissa rapporter och annan information. Dessa krav framgår direkt av förordningen och fordrar inga införlivande-åtgärder. Enligt förordningen får medlemsstaterna vidare kräva att resultat och slutsatser om enskilda inspektioner ska offentliggöras. Utredningen ser dock inget behov av att införa ett sådant krav, utan det bör liksom hittills överlämnas till Revisorsnämnden att avgöra i vilken utsträckning sådan information ska offentliggöras.

Ledningen av den behöriga myndigheten

Bestämmelserna om tillsynsmyndighetens ledning i artikel 32.3 i revisorsdirektivet har ändrats på en avgörande punkt. Den möjlighet som tidigare fanns att låta en minoritet yrkesrevisorer ingå i ledningen har tagits bort och myndighetens ledning ska således numera uteslutande bestå av personer som inte är yrkesrevisorer. Ett motsvarande krav ställs även i artikel 21 tredje stycket i revisorsförordningen. Där formuleras kravet på så sätt att en person inte får vara medlem i det styrande organet hos myndigheten om personen under sin medverkan eller under de tre senaste åren a) har utfört lagstadgad revision, b) har innehaft rösträttigheter i ett revisionsföretag, c) har varit ledamot av ett revisionsföretags förvaltnings-, eller lednings- eller kontrollorgan, eller d) har varit partner till, anställd hos eller på annat sätt anlitats av ett revisionsföretag.

Vad som närmare avses med myndighetens ledning framgår inte av revisorsdirektivet. Inte heller framgår av revisorsförordningen vad som närmare avses med det styrande organet. Syftet med bestämmelserna om tillsynsmyndighetens organisation står dock klart; den myndighet som utövar tillsyn av revisorer ska kunna utföra sitt arbete med integritet och fungera effektivt samt vara oberoende från revisorskåren (jfr ingresspunkten 18 i ändringsdirektivet och ingresspunkten 22 i revisorsförordningen).

Om inte annat följer av lag eller förordning gäller myndighetsförordningen (2007:515) för myndigheter under regeringen. Som angetts ovan ska Revisorsnämnden enligt instruktionen för Revisorsnämnden ledas av en myndighetschef (direktör). Revisorsnämnden är en enrådighetsmyndighet (2 § myndighetsförordningen). Myndighetschefen ska ha en ställföreträdare som tjänstgör i myndighetschefens ställe när han eller hon inte är i tjänst. Ställföreträdaren

ersätter även i övrigt myndighetschefen i den utsträckning som myndighetschefen bestämmer (24 § myndighetsförordningen). Hos Revisorsnämnden är det chefsjuristen som är ställföreträdande myndighetschef.

Vid Revisorsnämnden finns som nämnts också ett särskilt beslutsorgan, Tillsynsnämnden. Två av ledamöterna i detta organ ska vara auktoriserade eller godkända revisorer. Tillsynsnämndens uppgifter innefattar att besluta om föreskrifter och disciplinära åtgärder, avge förhandsbesked samt i övrigt avgöra ärenden av principiell karaktär som rör myndighetsutövning mot enskilda. Även om Tillsynsnämnden således har en viktig roll i tillsynsverksamheten utövar nämnden inte någon formell eller praktisk ledning av Revisorsnämnden. Nämndens ledamöter kan enligt utredningens mening därför inte anses utgöra en del av ledningen av, eller det styrande organet hos, Revisorsnämnden i den mening som avses i direktivet och förordningen.

Enligt utredningens bedömning är det därmed endast myndighetschefen och den ställföreträdande myndighetschefen som måste tillgodose de krav på ledningspersonerna som uppställs i direktivet och förordningen. Att så är fallet får säkerställas vid rekryteringen av dessa personer och kräver inga författningsändringar.

Beslutsfattande

Även när det gäller den behöriga myndighetens beslutsfattande har det skett avgörande förändringar i revisorsdirektivet. Enligt den nya lydelsen av artikel 32.3 får den behöriga myndigheten anlita yrkesrevisorer för att utföra särskilda uppgifter. Dessa får dock inte delta i den behöriga myndighetens beslutsfattande. På motsvarande sätt föreskrivs i artikel 21 tredje stycket i revisorsförordningen att de personer som enligt ovan inte får ingå i det styrande organet också är uteslutna från att ansvara för myndighetens beslutsfattande.

Som nämnts ligger viktiga beslutsfunktioner inom ramen för Revisorsnämndens tillsynsverksamhet hos Tillsynsnämnden. Enligt de nuvarande bestämmelserna för nämndens sammansättning ska två av ledamöterna vara auktoriserade eller godkända revisorer.

Detta är inte förenligt med de nämnda bestämmelserna om beslutsfattande i direktivet och förordningen.

Både direktivet och förordningen lämnar emellertid en möjlighet för att vissa uppgifter som åligger den behöriga myndigheten delegeras till andra myndigheter eller organ, se artikel 32.4b i direktivet och artikel 24 i förordningen. Medan bestämmelserna om delegering i direktivet inte innehåller någon begränsning av vilka uppgifter som får delegeras är möjligheten till delegation enligt artikel 24 i förordningen begränsad. Uppgifter rörande kvalitetskontrollsystem enligt artikel 26 i förordningen samt utredningar enligt artikel 23 i förordningen och artikel 32 i direktivet och som följer av kvalitetskontrollsystemet eller av ett hänskjutande från en annan myndighet undantas från de uppgifter som får delegeras. Inte heller uppgifter som rör sanktioner och åtgärder som avses i kapitel VII i revisorsdirektivet får som utgångspunkt delegeras. Under förutsättning att majoriteten av de personer som deltar i ledningen av den myndighet eller det organ dit delegationen sker är oberoende gentemot revisorskåren får medlemsstaterna emellertid enligt artikel 24.4 i förordningen delegera uppgifter rörande sanktioner och åtgärder till en annan myndighet eller ett annat organ.² Medan den behöriga myndighetens arbete inte får organiseras på ett sätt som innebär att yrkesrevisorer deltar i myndighetens beslutsfattande, ger de nämnda bestämmelserna således utrymme för att beslutanderätten rörande sanktioner och åtgärder utövas av ett annat organ i vilket yrkesverksamma revisorer ingår.

Frågan är då om Tillsynsnämnden i sin nuvarande form kan anses utgöra ett sådant annat organ till vilket uppgifter kan delegeras. De enda preciseringar som i bestämmelserna görs angående vad som avses med annat organ är att organet ska utses eller på annat sätt bemyndigas genom lagstiftning att utföra de nämnda uppgifterna och att yrkesrevisorer inte får vara i majoritet i ledningen av organet. Däremot anges ingenting specifikt om huruvida yrkesrevisorer kan delta i organets beslutsfattande. Inte heller framgår det om organet måste vara organisatoriskt helt fristående från den behöriga myndigheten eller om det finns några andra krav när det

² Det bör observeras att möjligheten att delegera uppgifter som rör åtgärder och sanktioner är förbehållen medlemsstaterna. Det kan alltså enligt förordningen inte överlåtas åt den behöriga myndigheten att delegera uppgifter som rör åtgärder och sanktioner.

gäller den verksamhet som bedrivs av organet eller de personer som är verksamma där.

Det kan konstateras att Tillsynsnämnden tillgodoser de explicita krav på "annat organ" som uppställs i den unionsrättsliga regleringen. I nämnden ska endast två av nio ledamöter vara auktoriserade eller godkända revisorer varför kravet på att yrkesrevisorer inte är i majoritet i ledningen är uppfyllt. Som framgått sägs ingenting i bestämmelserna om att yrkesrevisorer inte får delta i beslutsfattandet. Nämndens verksamhet och uppgifter är vidare författningsreglerade. Frågan är dock om den omständigheten att Tillsynsnämnden organisatoriskt utgör en del av Revisorsnämnden innebär att den inte kan anses vara ett "annat" organ i de aktuella bestämmelsernas mening. Av betydelse vid den bedömningen är enligt utredningens mening att Tillsynsnämnden vid utövandet av beslutsfattandet agerar helt självständigt i förhållande till Revisorsnämndens ledning. Som nämnts finns heller ingenting i de aktuella unionsrättsliga bestämmelserna som utesluter att det kan få finnas vissa formella och/eller praktiska kopplingar mellan den behöriga myndigheten och beslutsorganet. Mot denna bakgrund är det utredningens bedömning att Tillsynsnämnden uppfyller de krav som i unionsrätten ställs på de organ som genom delegation ska kunna anförtros att utföra uppgifter rörande sanktioner och åtgärder.

Utredningens slutsats är således att Tillsynsnämnden även med nuvarande sammansättning kan fortsätta att besluta om disciplinära åtgärder utan att det kommer i konflikt med det EU-rättsliga regelverket. Enligt utredningens bedömning finns vidare starka sakskäl som talar för att den nuvarande sammansättningen i nämnden bör behållas. En effektiv tillsyn av revisorer kräver ingående kunskaper om det praktiska revisionsarbetet. Regeringen har uttalat att det är viktigt att det organ som utövar tillsyn av revisorer har statens och allmänhetens förtroende liksom förtroende hos näringslivet och revisorerna.³ Att det organ som utövar tillsynen har stort förtroende inte bara hos övriga intressenter utan även hos den krets som är föremål för tillsynen har ansetts vara betydelsefullt för tillsynens effektivitet och genomslagskraft. Det finns vidare ingenting som indikerar att revisorerernas medverkan i Tillsynsnämnden har haft negativa konsekvenser för nämndens beslutsfattande eller integritet.

³ Prop. 1994/95:152 s. 61.

Tvärtom verkar en allmän uppfattning vara att Tillsynsnämnden fungerar väl och att dess anseende är gott.

Utredningens slutsats är därmed att Tillsynsnämndens sammansättning inte bör ändras och att nämnden även fortsättningsvis bör pröva frågor om disciplinära åtgärder. Nämnden bör också behålla uppgifterna att avge förhandsbesked och att i övrigt avgöra ärenden av principiell natur som rör myndighetsutövning mot enskild. Där emot bör uppgiften att besluta om föreskrifter inte längre ligga hos Tillsynsnämnden. Denna uppgift är nära kopplad till myndighetens ledningsfunktion och sådana beslut bör därför fattas av myndighetschefen.

Enligt 3 § förordningen med instruktion för Revisorsnämnden får Tillsynsnämnden lämna över till ordföranden, vice ordföranden eller direktören för Revisorsnämnden att avgöra ärenden som är brådskande eller som är av det slaget att de inte behöver prövas av Tillsynsnämnden. Det kan enligt utredningens mening ifrågasättas om denna möjlighet för Tillsynsnämnden att delegera tillbaka ärenden till Revisorsnämndens direktör är förenlig med revisorsförordningen. Oavsett om så är fallet bör, för att markera att Tillsynsnämnden är ett självständigt organ i förhållande till Revisorsnämnden, denna möjlighet tas bort. Av samma skäl bör Tillsynsnämnden fortsättningsvis fatta beslut i eget namn. För att tydliggöra vilken tillsynsnämnd det är fråga om bör nämnden byta benämning till Tillsynsnämnden för revisorer.

9.3 Befogenheter vid tillsyn av revisorer och registrerade revisionsbolag

Förslag: Skyldigheten att, efter föreläggande från Revisorsnämnden, lämna nämnden upplysningar ska utvidgas till att omfatta en bredare personkrets. Denna skyldighet ska fortsättningsvis gälla även personer som medverkar i verksamheten hos den revisor eller det registrerade revisionsbolag som genomfört revisionen, personer som utfört uppgifter med anknytning till revisionen på uppdrag av revisorn eller det registrerade revisionsbolaget samt personer som på annat sätt har samband med eller är knutna till revisorn eller det registrerade revisionsbolaget. Samma skyldighet ska vidare åläggas även det granskade företaget,

dess dotterföretag och närstående tredje parter till företaget. Föreläggandet om att lämna upplysningar ska få förenas med vite.

Revisorsnämnden ska, om det är nödvändigt för tillsynen av en revisor eller ett registrerat revisionsbolag, ha rätt att genomföra underökningar på plats hos revisorn eller bolaget.

De nya tillsynsbefogenheterna ska gälla endast vid tillsyn av revisorer och registrerade revisionsbolag som utför revision av företag av allmänt intresse, i den del tillsynen avser sådan revision.

Bedömning: De särskilda befogenheter som i övrigt följer av revisorsförordningen omfattas redan av de bestämmelser som gäller för Revisorsnämndens tillsynsverksamhet och kräver inga författningsändringar.

Författningstext som berörs av förslagen: 28 b och 28 c §§ revisorslagen.

9.3.1 EU-rätt före ändringar

Bestämmelserna om de behöriga myndigheternas befogenheter införs genom revisorsförordningen och saknar motsvarighet i det tidigare regelverket.

9.3.2 Gällande svensk rätt

Revisorer, registrerade revisionsbolag och revisorer från tredjeland är enligt 28 § revisorslagen skyldiga att låta Revisorsnämnden vid sin tillsyn granska akter, bokföring och övriga handlingar som hör till verksamheten och att lämna myndigheten de uppgifter som behövs för tillsynen. Detsamma gäller vid tillsyn som Revisorsnämnden utför på begäran av en behörig myndighet i en annan stat. Revisorer eller registrerade revisionsbolag som har revisionsuppdrag i moderföretag är enligt 28 a § revisorslagen skyldiga att låta Revisorsnämnden vid sin tillsyn granska dokumentation som avser sådan del av koncernrevisionen som har utförts av en fysisk person eller ett företag från ett tredjeland vars behöriga myndighet saknar samarbetsavtal med Revisorsnämnden. Av 29 § revisorslagen följer

en skyldighet för ett företag som har en särskilt stark affärsmässig anknytning till ett revisionsföretag att, efter föreläggande från Revisorsnämnden, lämna nämnden upplysningar om rådgivning eller annat biträde åt dem som gett revisionsföretaget eller en i revisionsföretaget verksam revisor i uppdrag att utföra revisionsverksamhet. Ett sådant föreläggande får förenas med vite. Revisionsföretag som ingår i ett nätverk är enligt 30 § revisorslagen skyldiga att underätta Revisorsnämnden om vilka övriga företag som ingår i nätverket.

9.3.3 Revisorsförordningen

Genom artikel 23 i revisorsförordningen införs nya bestämmelser om de behöriga myndigheternas befogenheter. De behöriga myndigheterna eller andra offentliga myndigheter i medlemsstaterna får enligt artikel 23.1, utan att det påverkar tillämpningen av artikel 26 om kvalitetssäkring, inte påverka innehållet i revisionsberättelser när de fullgör sina uppgifter enligt revisorsförordningen.

Medlemsstaterna ska enligt artikel 23.2 se till att de behöriga myndigheter som utövar tillsyn över revisorer och revisionsföretag som utför revision av företag av allmänt intresse tilldelas alla de tillsyns- och utredningsbefogenheter som de behöver för att utöva sina uppgifter enligt revisorsförordningen, i enlighet med bestämmelserna i kapitel VII i revisorsdirektivet.

Enligt artikel 23.3 första stycket ska de behöriga myndigheternas befogenheter – utöver att vidta de administrativa åtgärder och påföra de sanktioner som anges i artikel 30a revisorsdirektivet – åtminstone omfatta att

- a) ha tillgång till uppgifter om den lagstadgade revisionen eller andra dokument som innehas av revisorer eller revisionsföretag, i alla former som är relevanta för att de ska kunna utföra sina uppgifter, och att ta emot kopior av eller själva kopiera sådana dokument,
- b) erhålla upplysningar om den lagstadgade revisionen från varje person,
- c) genomföra kontroller på plats av lagstadgade revisorer eller revisionsföretag,
- d) överlämna ärenden till åtal, och

e) utse sakkunniga att utföra kontroller eller utredningar.

I artikel 23.3 andra stycket anges att de uppräknade befogenheterna får utnyttjas endast i förhållande till

- a) lagstadgade revisorer och revisionsföretag som utför lagstadgad revision av företag av allmänt intresse,
- b) personer som medverkar i verksamheten för lagstadgade revisorer och revisionsföretag som utför revision av företag av allmänt intresse,
- c) granskade företag av allmänt intresse, deras dotterföretag och närstående tredje parter,
- d) de tredje parter till vilka lagstadgade revisorer och revisionsföretag som utför revision av företag av allmänt intresse outsourcar vissa uppgifter eller viss verksamhet, och
- e) andra personer som på annat sätt har samband med eller är knutna till revisorer och revisionsföretag som utför revision av företag av allmänt intresse.

Medlemsstaterna ska enligt artikel 23.4 se till att de behöriga myndigheterna kan utöva sina befogenheter direkt, i samarbete med andra myndigheter och genom hänvändelse till behöriga rättsliga myndigheter. Befogenheterna ska enligt artikel 23.5 utövas i full överensstämmelse med nationell rätt, särskilt med principerna om respekt för privatlivet och rätten till försvar. Behandlingen av personuppgifter ska enligt artikel 23.6 ske i enlighet med dataskyddsdirektivet.⁴

9.3.4 Överväganden

Utgångspunkter

Bestämmelserna i revisorsförordningen om tillsyns- och utredningsbefogenheter utgör en minimireglering. Det är alltså tillåtet att i nationell rätt ge tillsynsmyndigheten ytterligare befogenheter

⁴ Direktiv 95/46/EG.

utöver de som följer av förordningen. Medlemsstaterna ska enligt artikel 23 i förordningen ”se till” att de behöriga myndigheterna tilldelas åtminstone de i artikeln angivna tillsyns- och utredningsbefogenheterna. Det är utredningens bedömning att denna skrivning innebär att bestämmelserna i artikel 23 kräver genomförande i nationell rätt. I det följande görs därför en genomgång av bestämmelserna i artikeln och för varje bestämmelse görs en bedömning av om svensk rätt redan motsvarar förordningens krav eller om författningsändringar är nödvändiga.

Eftersom de aktuella bestämmelserna finns i revisorsförordningen är medlemsstaterna skyldiga att genomföra dem endast beträffande sådan tillsynsverksamhet som omfattas av förordningens tillämpningsområde, dvs. beträffande revisorer och registrerade revisionsbolag som utför revision av företag av allmänt intresse. De nuvarande bestämmelserna för Revisorsnämndens tillsynsverksamhet är tillämpliga vid all tillsyn. Utredningen har därför övervägt om även de nya tillsynsbefogenheter som eventuellt måste införas till följd av förordningen bör införas generellt, och således inte enbart vid sådan tillsyn som omfattas av förordningen.

Som framgår av avsnitt 4.3 ovan är utredningens generella utgångspunkt, vilken baseras på utredningsdirektiven, att mer ingripande eller strängare bestämmelser än vad EU-reglerna kräver om möjligt ska undvikas. De strängare bestämmelser som genom förordningen införs för revision av företag av allmänt intresse ska således, om inte starka skäl talar i en annan riktning, inte utvidgas till att omfatta all lagstadgad revision. En bedömning av om sådana skäl finns måste göras för varje enskild bestämmelse. I den mån utredningen i det följande finner att förordningen kräver att nya tillsynsbefogenheter införs i svensk rätt görs därför också en bedömning av om den aktuella befogenheten bör gälla generellt eller endast vid tillsyn av revisorer och registrerade revisionsbolag som reviderar företag av allmänt intresse.

Ha tillgång till uppgifter om revisionen eller andra dokument och erhålla upplysningar om revisionen från varje person

Av artikel 23.3 första stycket led a i revisorsförordningen följer att tillsynsmyndigheten vid tillsyn av revisorer som utför revision av företag av allmänt intresse ska ha tillgång till uppgifter om den

lagstadgade revisionen eller andra dokument som innehas av lagstadgade revisorer eller registrerade revisionsbolag, i alla former som är relevanta för att de ska kunna utföra sina uppgifter, och att ta emot kopior av eller själva kopiera sådana dokument.

Tillsynsmyndighetens befogenhet ska enligt artikel 23.3 första stycket led b också omfatta rätt att erhålla upplysningar om den lagstadgade revisionen från varje person.

Som redovisats ovan föreligger enligt 28–30 §§ revisorslagen i flera avseenden skyldigheter att lämna uppgifter och upplysningar till Revisorsnämnden. Revisorer och registrerade revisionsbolag är bland annat skyldiga att förse Revisorsnämnden med de uppgifter som behövs för tillsynen. Också ett företag som har särskilt stark anknytning till ett revisionsföretag är skyldigt att lämna nämnden upplysning om rådgivning etc. Det kan anmärkas att bestämmelserna i 28–30 §§ revisorslagen går längre än vad revisorsförordningen kräver; bestämmelserna i revisorslagen är inte begränsade till revisorer och revisionsbolag som utför revision av företag av allmänt intresse.

Enligt utredningens mening motsvarar gällande rätt förordningens krav på att myndigheten ska ha tillgång till uppgifter om revisionen som innehas av revisorer eller registrerade revisionsbolag.

Frågan är då om svensk rätt också är förenlig med föreskriften om att myndigheten ska ha rätt att erhålla upplysningar om revisionen från varje person. Vad som avses med ”varje person” är inte klart. I vart fall måste med detta avses även andra än den revisor eller det registrerade revisionsbolag som är föremål för tillsyn. I annat fall skulle bestämmelsen vara överflödigt eftersom rätten att erhålla upplysningar enligt led b skulle överlappas av tillsynsmyndighetens rätt att enligt led a ha tillgång till uppgifter om revisionen.

En yttersta begränsning av den personkrets mot vilken kravet på att lämna upplysningar ska kunna riktas sätts av bestämmelserna i artikel 23.3 andra stycket i förordningen. Där anges att den behöriga myndigheten får utnyttja befogenheterna i första stycket endast i förhållande till vissa uppräknade subjekt. Det är fråga om en förhållandevis vid krets. Förutom revisorer och registrerade revisionsbolag (led a), som enligt svensk rätt redan har skyldighet att lämna upplysningar till Revisorsnämnden, är det för det första fråga om personer inom revisorns eller revisionsbolagets sfär. Närmare bestämt

rör det sig om personer som medverkar i verksamheten för revisorer och registrerade revisionsbolag (led b), de tredje parter till vilka revisorer och revisionsbolag outsourcar vissa uppgifter eller viss verksamhet (led d) och andra personer som på annat sätt har samband med eller är knutna till revisorer och revisionsbolag (led e). På grund av den koppling som finns mellan revisorn respektive revisionsbolaget och de nu uppräknade personerna måste enligt utredningens bedömning samtliga dessa anses ingå i begreppet ”varje person” i första stycket. För att tillgodose kraven i förordningen måste upplysningsplikten i revisorslagen således utvidgas till att omfatta även dessa personkategorier. Liksom när det gäller nuvarande bestämmelser om upplysningsplikt i 29 § revisorslagen bör även de nya bestämmelserna vara vitessanktionerade.

För det andra anges i andra stycket också att befogenheterna i första stycket ska få utnyttjas i förhållande till granskade företag av allmänt intresse, deras dotterföretag och närstående tredje parter (led c). Enligt utredningens mening framstår det som främmande att Revisorsnämnden, som ett led i tillsynen av en revisor, ska ha rätt att vid vite ålägga revisorns klienter en skyldighet att lämna upplysningar. Samtidigt är bestämmelsen i första stycket led b mycket vitt formulerad (”varje” person) och det finns inget stöd vare sig i avfattningen av artikeln eller i förordningens ingress för att bestämmelsen kan ges den tolkningen att det endast är personer i revisorns egen sfär som ska omfattas av upplysningsplikten. Den enda avgränsning som finns av begreppet ”varje person” är den som följer av uppräknningen i andra stycket. Utredningen drar därför slutsatsen att ett korrekt genomförande av de aktuella bestämmelserna kräver att även granskade företag av allmänt intresse, deras dotterföretag och närstående tredje parter åläggs en skyldighet att efter föreläggande lämna upplysningar till Revisorsnämnden.

Nästa fråga är vilken typ av uppgifter som omfattas av upplysningsplikten enligt förordningen. I artikel 23.3 led b sägs att det ska vara fråga om ”upplysningar om den lagstadgade revisionen”. Att upplysningsplikten omfattar uppgifter som avser själva revisionen är således klart. Frågan är dock om även andra uppgifter som kan vara av betydelse för tillsynen, till exempel uppgifter av betydelse för bedömningen av revisorns opartiskhet och självständighet, omfattas.

I artikel 2 led 1 i direktivet definieras lagstadgad revision som ”revision av årsredovisning eller årsbokslut eller koncernredovisning”. Denna bestämmelse, betraktad för sig, innefattar således inte till exempel oberoendefrågor. Kraven på revisionens innehåll preciseras dock i artikel 26 där det anges att denna ska genomföras i enlighet med internationella revisionsstandarder, bland annat ISA. Denna bestämmelse talar för att uppgiftsskyldigheten bör anses omfatta alla frågor som har relevans för bedömningen av om revisionen utförts i enlighet med kraven i ISA. Bland dessa krav ingår även kraven på revisorns oberoende (se framför allt ISA 200).

Någon helt säker slutsats om vilka frågor som omfattas av upplysningsplikten går enligt utredningens mening inte att dra. Utredningen föreslår att den svenska bestämmelsen utformas i överensstämmelse med ordalydelsen i förordningsbestämmelsen. Vilka uppgifter som närmare bestämt omfattas av upplysningsplikten får sedan avgöras i praxis.

Den upplysningsplikt som föreskrivs i förordningen gäller endast vid tillsyn av revisorer och registrerade revisionsbolag som reviserar företag av allmänt intresse. Frågan är om det finns skäl att i de svenska bestämmelserna låta den utvidgade upplysningsplikten gälla vid all tillsyn. Ett argument för detta skulle kunna vara att en revisor kan ha både företag av allmänt intresse och andra företag som klienter och att det därför inom ramen för ett och samma tillsynsärende kan bli aktuellt att granska båda dessa slag av revisioner. Det kan då eventuellt vara hanteringsmässigt komplicerat att den utvidgade upplysningsplikten endast gäller för vissa delar av revisorns arbete. Samtidigt rör det sig om en avsevärd utvidgning av den krets personer som, under viteshot, kommer att bli skyldiga att lämna upplysningar. I synnerhet bestämmelsen om att även revisionsklienten ska omfattas av upplysningsplikten framstår som mycket långtgående. Att utvidga den bestämmelsen till att omfatta alla företag är enligt utredningens mening uteslutet. Men även när det gäller de övriga personer som nu ska omfattas av den utvidgade upplysningsplikten finner utredningen att de skäl som kan anföras för att låta denna gälla vid all tillsyn inte är tillräckligt starka för att motivera en så pass ingripande åtgärd.

Utredningen föreslår därmed att det i revisorslagen införs bestämmelser om att de personkategorier som nämnts ovan är skyldiga att efter föreläggande från Revisorsnämnden lämna upplys-

ningar om revisioner som avser företag av allmänt intresse. Föreläggandet ska få förenas med vite.

Genomföra kontroller på plats

Tillsynsmyndigheten ska enligt artikel 23.3 första stycket led c i revisorsförordningen ha befogenhet att genomföra kontroller på plats av revisorer och registrerade revisionsbolag.

I revisorsförordningens ingress anges att den behöriga myndigheten bör ha nödvändiga befogenheter för att kunna utföra sina tillsynsuppgifter, inklusive möjligheter att få tillgång till data, erhålla upplysningar och utföra inspektioner (punkten 22). Revisorsförordningen kräver alltså att tillsynsmyndighetens befogenheter omfattar rätten att bereda sig tillträde till de lokaler som används av revisorer och registrerade revisionsbolag.

Bestämmelser om rätt att inom ramen för tillsynsverksamheten utföra undersökningar på plats finns till exempel för Finansinspektionen (se 13 kap. 4 § lagen [2004:297] om bank- och finansieringsrörelse, 23 kap. 4 § lagen [2007:528] om värdepappersmarknaden och 6 kap. 8 § lagen [2014:968] om särskild tillsyn över kreditinstitut och värdepappersbolag).

För Revisorsnämndens tillsynsverksamhet saknas bestämmelser i gällande rätt motsvarande förordningens krav på att den behöriga myndigheten ska ha rätt att genomföra kontroller på plats. En sådan bestämmelse bör därför införas. Den bör, på motsvarande sätt som de nämnda bestämmelserna om Finansinspektionens tillsynsverksamhet, formuleras så att Revisorsnämnden får utföra undersökningar på plats. Som en allmän begränsning för tillträdesrätten bör gälla att undersökningen ska vara nödvändig för tillsynen.

Att utan samtycke hos den som berörs ha rätt att bereda sig tillträde till dennes lokaler får anses vara en ingripande åtgärd. Denna befogenhet bör därför inte utvidgas till att gälla vid all tillsyn utan förbehållas sådan tillsyn som omfattas av revisorsförordningens tillämpningsområde. Det bör därför föreskrivas att undersökningen endast får omfatta handlingar och annan information som behövs för tillsyn, inklusive kvalitetskontroll, av den del av revisorns eller det registrerade revisionsbolagets verksamhet som avser revision av företag av allmänt intresse.

Överlämna till åtal

Enligt artikel 23.3 första stycket led d i revisorsförordningen ska tillsynsmyndighetens befogenhet omfatta möjligheten att överlämna ärenden till åtal.

I 1 § förordningen med instruktion för Revisorsnämnden anges att det är särskilt viktigt att Revisorsnämnden i sin verksamhet ingriper mot revisorer som medverkar till eller underlättar för ekonomisk brottslighet. Någon författningsreglerad skyldighet för Revisorsnämnden att anmäla misstänkt brottslighet till åklagare finns dock inte.

Som exempel på en myndighet med en långtgående lagreglerad skyldighet att anmäla brott kan nämnas Skatteverket. Av 17 § skattebrottslagen (1971:69) framgår att förvaltningsmyndigheter som handlägger frågor om skatter eller avgifter ska göra anmälan till åklagaren så snart det finns anledning att anta att brott enligt den lagen har begåtts. Se även 18 kap. 8 § skatteförfarandeförordningen (2011:1261).

Börser, värdepappersinstitut och kreditinstitut är skyldiga att till Finansinspektionen rapportera transaktioner som kan antas ha samband med insiderbrott eller otillbörlig marknadspåverkan. Finansinspektionen lämnar dessa ärenden vidare till Ekobrottsmyndigheten. Finansinspektionen utreder också själv händelser på marknaden som kan antas vara brottsliga. Även dessa ärenden lämnas vidare till Ekobrottsmyndigheten. Författningsreglerad skyldighet för Finansinspektionen att anmäla till åklagare finns bland annat i 19 § lagen (2005:377) om straff för marknadsmissbruk vid handel med finansiella instrument. Av lagrummet följer att Finansinspektionen ska anmäla till åklagare när det finns anledning att anta att ett brott enligt den lagen har begåtts.

Regeringen har beträffande frågan om tillsynsorgan bör vara skyldiga att göra en anmälan till åtal anfört att en sådan skyldighet bör föreligga vid en klar misstanke om en straffbar överträdelse. Inom vissa områden, där det bedöms vara kontraproduktivt för tillsynens övergripande syfte, bör dock en sådan ovillkorlig skyldighet inte finnas.⁵ Revisorsnämndens tillsynsverksamhet bygger till stor del på förebyggande arbete genom kvalitetskontroller och

⁵ Skr. 2009/10:79, En tydlig, rättssäker och effektiv tillsyn, s. 53.

liknande samt revisorers och andras skyldighet att lämna uppgifter till myndigheten. Det finns en risk för att samarbetsviljan minskar om myndigheten har en ovillkorlig skyldighet att göra anmälan till åtal. Enligt utredningens bedömning skulle en bestämmelse av innebörd att Revisorsnämnden ska anmäla misstankar om brott till åklagare kunna inverka negativt på nämndens tillsynsverksamhet. En författningsreglerad skyldighet för nämnden att anmäla till åtal bör därför inte införas om inte ett korrekt genomförande av revisorsförordningen kräver det.

I den aktuella förordningsbestämmelsen anges endast att den behöriga myndigheten ska ha befogenhet att överlämna ärenden till åtal. Det uppställs således inget krav på att myndigheten ska åläggas en skyldighet att göra detta. En fråga som uppkommer är emellertid om Revisorsnämnden, i avsaknad av en författningsreglerad skyldighet att anmäla brott, är förhindrad att göra en sådan anmälan med hänsyn till gällande sekretessbestämmelser.

För Revisorsnämndens verksamhet finns de centrala sekretessbestämmelserna i 30 kap. 17 § offentlighets- och sekretesslagen (2009:400), nedan OSL. Där regleras sekretessen i ärenden om godkännande eller auktorisation av en revisor eller registrering av ett revisionsbolag, om disciplinärt ingripande mot en godkänd eller auktoriserad revisor eller ett registrerat revisionsbolag eller om upphävande av godkännande, auktorisation eller registrering. Sekretessen omfattar uppgift om revisorns eller revisionsbolagets ekonomiska ställning eller om annans personliga eller ekonomiska förhållanden.

I 30 kap. 23 § OSL finns bestämmelser om sekretess i tillsynsverksamheten. Sekretess gäller, i den utsträckning regeringen meddelar föreskrifter om det, i en statlig myndighets verksamhet som består i bland annat utredning och tillsyn för uppgift om enskilda affärs- och driftsförhållanden och för uppgift om andra ekonomiska eller personliga förhållanden. Enligt 9 § offentlighets- och sekretessförordningen (2009:641) (bilagan punkten 103) gäller sekretess för verksamhet som består i utredning, tillståndsgivning och tillsyn hos Revisorsnämnden. Sekretessen gäller inte beslut i ärenden.

Inom ramen för Revisorsnämndens internationella arbete kan nämnden dels lämna ut information till en tillsynsmyndighet i ett annat land, dels få tillgång till information från en sådan utländsk tillsynsmyndighet. Enligt 30 kap. 24 § OSL gäller sekretess, i den utsträckning riksdagen godkänt ett avtal om detta med en annan

stat eller en mellanfolklig organisation, hos en statlig myndighet i verksamhet som avses i 23 § för sådan uppgift om en enskilds ekonomiska eller personliga förhållanden som myndigheten förfogar över på grund av avtalet.

Av det ovan anförda följer att det finns en rad sekretessbestämmelser som gäller för de uppgifter som Revisorsnämnden hanterar inom ramen för sin verksamhet. Det finns dock också ett antal sekretessbrytande bestämmelser som gör att uppgifter får lämnas till en annan myndighet trots sekretess. Enligt 10 kap. 28 § OSL hindrar sekretess inte att en uppgift lämnas till en annan myndighet, om uppgiftsskyldighet följer av lag eller förordning. En bestämmelse som ålägger Revisorsnämnden en skyldighet att anmäla misstänkta brott till åklagare skulle således bryta den sekretess som annars gäller. En bestämmelse av innebörd att Revisorsnämnden *får* lämna uppgifter till Åklagarmyndigheten eller liknande skulle däremot inte vara tillräcklig för att anses som en författningsreglerad uppgiftsskyldighet enligt 10 kap. 28 §.⁶

Sekretessen kan dock brytas även enligt 10 kap. 24 § OSL. Där föreskrivs att sekretess (enligt bland annat 30 kap. 17 och 24 §§ samma lag) inte hindrar att en uppgift som angår misstanke om ett begånget brott lämnas till Åklagarmyndigheten, Polismyndigheten eller någon annan myndighet som har till uppgift att ingripa mot brottet, om fängelse är föreskrivet för brottet och detta kan antas föranleda någon annan påföljd än böter.

Sekretessen kan vidare brytas med stöd av den så kallade generalklausulen i 10 kap. 27 § OSL. Enligt den bestämmelsen får en sekretessbelagd uppgift lämnas till en myndighet, om det är uppenbart att intresset av att uppgiften lämnas har företräde framför det intresse som sekretessen avser att skydda. Generalklausulen är möjlig att tillämpa på uppgifter angående misstankar om brott som inte kan antas medföra annan påföljd än böter. Vid införandet av generalklausulen (tidigare 14 kap. 3 § sekretesslagen [1980:100]) uttalades att denna möjlighet i praktiken främst skulle komma att utnyttjas i fall när polis eller åklagare begär att få uppgifter under en förundersökning. Samtidigt erinrades om att det inte var något

⁶ Lenberg, Geijer och Tansjö, Offentlighets- och sekretesslagen (version den 1 januari 2014 [t.o.m. supplement 9], Zetec, kommentaren till 10 kap. 28 §).

uttryckligt villkor för tillämpning av generalklausulen att det föreligger en uttrycklig begäran från annan myndighet.⁷

Om sekretess gäller på grund av ett internationellt avtal enligt 30 kap. 24 § OSL får inte de sekretessbrytande bestämmelserna i 10 kap. 15–27 §§ och 28 § första stycket samma lag tillämpas i strid med avtalet. Det krävs då att det aktuella avtalet innehåller en bestämmelse om att uppgiften inte får lämnas vidare i det aktuella fallet.

Bortsett från de, sannolikt mycket få, fall då sekretess gäller på grund av ett internationellt avtal och avtalet också innebär att uppgiften inte får lämnas vidare, får Revisorsnämnden med stöd av de sekretessbrytande bestämmelserna i 10 kap. 24 och 27 §§ OSL lämna uppgifter till bland annat åklagare. Vid angivna förhållanden finner utredningen att gällande rätt får anses motsvara det krav som ställs på myndighetens befogenheter enligt artikel 23.3 första stycket led d i revisorsförordningen. Författningsändringar är därmed inte erforderliga.

Utse sakkunniga att utföra kontroller eller utredningar

Tillsynsmyndighetens befogenheter ska enligt artikel 23.3 första stycket led e i revisorsförordningen omfatta möjligheten att utse sakkunniga att utföra kontroller och utredningar.

De personer som utför periodiskt återkommande kvalitetskontroller utses enligt 19 § förordningen om revisorer av Revisorsnämnden eller i den ordning som nämnden bestämmer. Nämnden utser vidare sakkunniga även i andra sammanhang för att biträda vid utredningar etc. För detta krävs inget särskilt författningsstöd. Utredningen anser därmed att kravet i förordningen är tillgodosett i gällande rätt.

⁷ Prop. 1999/2000:109 s. 32 ff.

9.4 Kvalitetskontroller

Förslag: Kvalitetskontroller ska fortsättningsvis som huvudregel genomföras så ofta som det på grundval av en riskbedömning är motiverat. Revisorer och registrerade revisionsbolag som har revisionsuppdrag i ett eller flera sådana bolag som avses i 9 kap. 1 § tredje eller fjärde stycket ABL eller 2 § andra eller tredje stycket revisionslagen ska dock vara föremål för kvalitetskontroll minst vart sjätte år. Bestämmelserna om kvalitetskontroll av revisorer och revisionsbolag som har revisionsuppdrag i noterade företag tas bort.

Kvalitetskontrollen ska anpassas efter hur omfattande och komplicerad verksamheten är hos den som är föremål för granskningen. Den som utför kontrollen får inte under de tre senaste åren ha varit delägare i, anställd hos eller på annat liknande sätt knuten till den som är föremål för kvalitetskontrollen. Kontrollanten ska intyga att det inte föreligger någon intressekonflikt mellan honom eller henne och den revisor eller det registrerade revisionsbolag som ska granskas.

Bedömning: Svensk rätt är förenlig med övriga ändringar av bestämmelserna om kvalitetskontroll i revisorsdirektivet. Revisorsförordningens bestämmelser om detta gäller direkt och kräver inga författningsändringar förutom de ovan nämnda.

Författningstext som berörs av förslagen: 27 a § revisorslagen samt 19, 20 och 26 §§ förordningen om revisorer.

9.4.1 EU-rätt före ändringar

I artikel 29 i revisorsdirektivet finns bestämmelser om system för kvalitetssäkring och kvalitetskontroller. Alla medlemsstater ska se till att lagstadgade revisorer och registrerade revisionsbolag omfattas av ett system för kvalitetssäkring som minst uppfyller vissa kriterier som räknas upp i artikel 29.1 första stycket. Dessa är följande.

Systemet för kvalitetssäkring ska organiseras så att det är oberoende av de granskade lagstadgade revisorerna och revisionsföretagen och omfattas av offentlig tillsyn enligt kapitel VIII i direktivet

(led a). Systemet ska vidare finansieras så att det är säkert och fritt från eventuell otillbörlig påverkan från lagstadgade revisorer eller revisionsföretag och ha tillräckliga resurser (leden b och c). De personer som utför kvalitetssäkringskontrollen ska ha lämplig yrkesutbildning och relevanta erfarenheter av lagstadgad revision och ekonomisk rapportering samt särskild utbildning i kvalitetssäkringskontroll (led d). De ska väljas ut i enlighet med ett objektivi förfarande som utformats så att det inte finns någon intressekonflikt mellan dem och den granskade lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget (led e).

När det gäller innehållet i kontrollen anges att den, med stöd av lämplig kontroll av valda revisionshandlingar, ska omfatta bedömning av efterlevnaden av tillämpliga revisionsstandarder och krav på oberoende, kvantiteten och kvaliteten av de resurser som lagts ned, revisionsarvoden och revisionsföretagets interna system för kvalitetskontroll (led f). Kvalitetssäkringskontrollen ska presenteras i en rapport som ska innehålla de huvudsakliga slutsatserna från kvalitetssäkringskontrollen (led g). Kontroller ska utföras minst vart sjätte år (led h). De övergripande resultaten av systemet för kvalitetssäkring ska offentliggöras varje år (led i).

Rekommendationer från kvalitetskontroller ska inom rimlig tid följas upp av den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget (led j). Om rekommendationer från en kvalitetskontroll enligt led j inte följs upp, ska den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget enligt artikel 29.1 andra stycket bli föremål för disciplinära åtgärder eller påföljder enligt artikel 30.

I artikel 29.2 anges att kommissionen kan anta tillämpningsföreskrifter.

För lagstadgade revisorer eller revisionsföretag som utför lagstadgad revision av företag av allmänt intresse anges i artikel 43 i direktivet att kvalitetskontrollen ska äga rum minst vart tredje år. Enligt artikel 39 får medlemsstaterna undanta revisorer och revisionsföretag med revisionsuppdrag i företag av allmänt intresse som inte har emitterat överlåtbara värdepapper upptagna till handel på en reglerad marknad enligt artikel 4.1.14 i MiFID⁸ från bland annat bestämmelserna i artikel 43.

⁸ Direktiv 2004/39/EG.

9.4.2 Gällande svensk rätt

Revisorer och registrerade revisionsbolag ska enligt 27 a § första stycket revisorslagen vara föremål för en oberoende kvalitetskontroll. Kvalitetskontrollen ska ske minst vart sjätte år. Revisorer och registrerade revisionsbolag som har revisionsuppdrag i ett eller flera företag, vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad eller på en motsvarande marknad utanför EES, ska dock vara föremål för kontroll minst vart tredje år. Också en revisor från ett tredjeländ ska enligt 27 a § andra stycket vara föremål för kvalitetskontroll, om revisorn inte redan har varit föremål för en likvärdig kontroll i hemlandet.

Sverige utnyttjade således möjligheten enligt artikel 39 i revisorsdirektivet att låta kravet på kvalitetskontroller minst vart tredje år omfatta endast revisorer och registrerade revisionsbolag med revisionsuppdrag i noterade företag. Trots att direktivet inte krävde detta infördes vidare samma krav på kontroller vart tredje år för revisorer och registrerade revisionsbolag med uppdrag i företag som noterats på en marknad utanför EES. I förarbetena konstaterades att en sådan ordning innebär att revisionsuppdrag av samma slag jämföras.⁹

Enligt gällande rätt ska alltså återkommande kvalitetskontroll ske minst vart sjätte eller minst vart tredje år. I förarbetena betonades dock att Revisorsnämnden, inom ramen för ett riskbaserat arbetssätt, kan kontrollera revisorer med högriskuppdrag oftare än så.¹⁰

Enligt 19 § förordningen om revisorer ska de personer som utför periodiskt återkommande kvalitetskontroller utses av Revisorsnämnden eller i den ordning som Revisorsnämnden bestämmer. Kontrollanterna ska ha den utbildning och yrkeserfarenhet som är nödvändig för att kunna utföra kontrollerna.

Närmare bestämmelser om periodiskt återkommande kvalitetskontroller finns i 20 § förordningen om revisorer. En sådan kontroll ska enligt 20 § första stycket innefatta en granskning av ett lämpligt urval av revisionshandlingar. Vid kontrollen ska minst bedömas

⁹ Prop. 2008/09:135 s. 96.

¹⁰ A. prop. a. st.

1. efterlevnaden av tillämpliga revisionsstandarder,
2. hur kraven på revisorers och registrerade revisionsbolags opartiskhet och självständighet tillämpas,
3. omfattningen av och kvaliteten på de resurser som har lagts ned på revisionsuppdragen,
4. ersättningarna för revisionsuppdragen, och
5. det interna kvalitetssäkringsarbetet, om kontrollen avser ett registrerat revisionsbolag.

Efter varje kontroll ska enligt andra stycket en rapport med de huvudsakliga slutsatserna från kontrollen upprättas. Revisorsnämnden ska vidare enligt tredje stycket varje år sammanfatta och offentliggöra de övergripande iakttagelser som har gjorts vid kontrollerna under året dessförinnan.

Enligt 26 § förordningen om revisorer ska Revisorsnämnden ta ut en avgift för sådan periodiskt återkommande kvalitetskontroll som utförs av nämnden. Avgiften ska betalas av de revisorer som ska vara föremål för kontroller. För revisorer som har revisionsuppdrag i företag, vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför EES, gäller att avgiften ska betalas i form av en särskild årsavgift. Denna ska bestämmas med hänsyn till det antal revisionsuppdrag som varje revisor den 1 november varje år har i sådana företag samt till hur stora dessa företag är.

Revisorsnämnden får enligt 26 § tredje stycket och 29 § andra stycket förordningen om revisorer meddela ytterligare föreskrifter om kvalitetskontroll och avgifter för sådan kontroll. Sådana föreskrifter finns i 11 och 12 §§ Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet.¹¹ I 11 § finns bestämmelser om avgifter. I 12 § anges att om en periodiskt återkommande kvalitetskontroll påvisar sådana brister att Revisorsnämnden skriftligen förelägger en revisor eller ett registrerat revisionsbolag att vidta åtgärder, ska revisorn eller revisionsbolaget inom den tid som anges i föreläggandet till Revisorsnämnden redogöra för de åtgärder som har vidtagits. En

¹¹ Föreskrifterna uppdaterades senaste den 13 juni 2013.

revisor som inte vidtar lämpliga åtgärder med anledning av förekommande brister kan bli föremål för disciplinära åtgärder enligt 32 § revisorslagen.¹²

I praktiken genomför Revisorsnämnden kvalitetskontrollerna i samarbete med branschorganisationen FAR.¹³ I arbetet med utveckling av god yrkessed genomför FAR bland annat löpande kvalitetskontroller av sina medlemmar. Medlemmar i FAR är skyldiga att underkasta sig sådana kontroller. Den löpande kontroll som genomförs av FAR kvalitetssäkras av Revisorsnämnden genom att stickprov tas på ett antal kontroller varje år. Enligt ett samarbetsavtal mellan Revisorsnämnden och FAR underrättas dessutom Revisorsnämnden om de revisorer för vilka så allvarliga brister framkommit vid FAR:s kontroll att de underkänts. Revisorsnämnden underrättas också om de medlemmar som vägrat att genomgå kvalitetskontroll.

Revisorsnämnden utför vidare egna kvalitetskontroller av de revisorer som inte är medlemmar av FAR. För denna verksamhet anlitar Revisorsnämnden FAR:s kvalitetskontrollanter. Dessa fakturerar Revisorsnämnden enligt samma taxa och samma principer som tillämpas vid kvalitetskontroller genomförda av FAR. Därefter fakturerar Revisorsnämnden samma belopp till de revisorer som har genomgått kvalitetskontroller.

Den nu beskrivna ordningen tillämpas dock inte vid kvalitetskontroll av revisorer och registrerade revisionsbolag som reviderar börsnoterade företag. Sådana kontroller genomförs av Revisorsnämnden utan samarbete med FAR.

9.4.3 Ändringsdirektivet

Genom artikel 1.24 i ändringsdirektivet har gjorts vissa ändringar och tillägg i artikel 29 i revisorsdirektivet. Vidare har artikel 43 i direktivet, om kvalitetskontroll av revisorer och revisionsföretag med revisionsuppdrag i företag av allmänt intresse, genom artikel 1.32 i ändringsdirektivet tagits bort. Genom artikel 1.1 i ändringsdirektivet har dessutom i artikel 1 andra stycket i revisorsdirektivet lagts

¹² Prop. 2008/09:135 s. 97.

¹³ Den följande redogörelsen för Revisorsnämndens samarbete med FAR och nämndens arbete med kvalitetskontroll är i huvudsak baserad på information på nämndens webbplats www.revisorsnamnden.se.

till en ny bestämmelse om att artikel 29 i direktivet inte ska tillämpas på lagstadgad revision av företag av allmänt intresse, om inte annat anges i revisorsförordningen. Kvalitetskontroll av revisorer med uppdrag i företag av allmänt intresse ska därmed som utgångspunkt i stället ske enligt artikel 26 i revisorsförordningen (se avsnitt 9.4.4 nedan).

Följande ändringar har genomförts i artikel 29 i direktivet. I punkt 1 led a har gjorts vissa språkliga ändringar. I punkt 1 led h, angående hur ofta kvalitetskontrollerna ska utföras, anges numera att de ska utföras på grundval av en riskbedömning och, när det gäller lagstadgade revisorer och revisionsföretag som utför lagstadgade revisioner enligt definitionen i artikel 2.1 a, minst vart sjätte år. Den sistnämnda hänvisningen innebär att kravet på kontroller minst vart sjätte år endast gäller för sådana revisioner som är obligatoriskt föreskrivna i unionsrätten. Enligt en ny föreskrift i punkt 1 led k ska kvalitetskontroller vidare vara ändamålsenliga och proportionella i förhållande till omfattningen av och komplexiteten i den granskade lagstadgade revisorns eller det granskade revisionsföretagets verksamhet. I övrigt är punkt 1 i artikeln oförändrad.

Bestämmelserna i punkt 2 om att kommissionen kan anta tillämpningsföreskrifter har tagits bort. I stället har i punkt 2 införts nya bestämmelser om de krav som ska ställas på de personer som utför kvalitetskontrollerna. De ska ha lämplig yrkesutbildning och relevanta erfarenheter av lagstadgad revision och finansiell rapportering kombinerat med särskild utbildning i kvalitetskontroll (led a). En person som varit partner till, anställd hos eller på annat sätt varit knuten till en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag ska inte få utföra särskild kvalitetskontroll av den lagstadgade revisorn eller det revisionsföretaget innan minst tre år har förflutit sedan detta förhållande upphörde (led b). Personer som utför särskild kvalitetskontroll ska vidare intyga att det inte föreligger någon intressekonflikt mellan dem och den lagstadgade revisor eller det revisionsföretag som ska granskas (led c).

Enligt en ny föreskrift i punkt 3 ska vid tillämpningen av punkt 1 led k medlemsstaterna kräva att behöriga myndigheter vid kvalitetskontroller av lagstadgade revisioner av årsredovisning eller årsbokslut eller koncernredovisningar för små och medelstora företag beaktar att de revisionsstandarder som antagits i enlighet med artikel 26 är avsedda att tillämpas på ett sätt som står i proportion

till storleken av och komplexiteten i verksamheten hos det granskade företaget.

9.4.4 Revisorsförordningen

Föreskrifter om kvalitetskontroller (kvalitetssäkring) av revisorer och revisionsföretag som har revisionsuppdrag i företag av allmänt intresse finns i artikel 26 i revisorsförordningen.

Artikeln inleds i punkt 1 med definitioner av begreppen inspektioner, inspektör och sakkunnig. Med *inspektioner* avses kvalitetskontroll av lagstadgade revisorer och revisionsföretag, som leds av en inspektör och som inte utgör en utredningen i den mening som avses i artikel 32.5 revisorsdirektivet (led a). En *inspektör* är en kontrollant som uppfyller de krav som anges i punkt 5 första stycket led a i artikeln, och som är anställd hos eller på annat sätt anlitas av en behörig myndighet (led b). *Sakkunnig* är en fysisk person som har särskild kunskap om finansmarknader, finansiell rapportering, revision eller andra områden som är relevanta för inspektioner, även yrkesrevisorer som utför lagstadgad revision (led c).

De behöriga myndigheterna (utsedda enligt artikel 20.1 i förordningen) ska enligt punkt 2 första stycket inrätta ett effektivt kvalitetskontrollsystem. Kvalitetskontroller av lagstadgade revisorer och revisionsföretag som utför lagstadgad revision av företag av allmänt intresse ska enligt andra stycket göras på grundval av en analys av riskerna. Kvalitetskontrollen ska utföras minst vart tredje år. Om revisionsuppdraget avser ett företag av allmänt intresse som omfattas av definitionen av små eller medelstora företag i revisorsdirektivet räcker det dock att kontrollerna utförs minst vart sjätte år.

Den behöriga myndigheten ska enligt punkt 3 första stycket ha ansvar för godkännande och ändringar av inspektionsmetoder, inklusive inspektions- och uppföljningsmanualer, rapporteringsmetoder och program för regelbundna inspektioner (led a), godkännande och ändringar av inspektionsrapporter och uppföljningsrapporter (led b) samt godkännande och utseende av inspektörer för varje inspektion. Myndigheten ska enligt andra stycket också anslå tillräckliga resurser för kvalitetskontrollsystemet.

I punkt 4 anges att den behöriga myndigheten ska organisera kvalitetskontrollsystemet på ett sådant sätt att det är oberoende i

förhållande till de granskade revisorerna och revisionsföretagen. Myndigheten ska se till så att lämpliga riktlinjer och förfaranden för personalens, inklusive inspektörernas, oberoende och objektivitet samt för förvaltningen av kvalitetskontrollsystemet införs.

Det krävs att kvalitetskontrollanternas (inspektörernas) uppfyller vissa kriterier vad gäller utbildning och oberoende. När myndigheten utser inspektörer ska den enligt punkt 5 första stycket se till att följande villkor är uppfyllda:

- a) Inspektörerna ska ha lämplig yrkesutbildning och relevanta erfarenheter av lagstadgad revision och ekonomisk rapportering samt särskild utbildning i kvalitetskontroll.
- b) Yrkesrevisorer som utför lagstadgad revision eller som är anställda eller på annat sätt knutna till en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag ska inte tillåtas arbeta som inspektörer.
- c) En person som varit partner i, anställd hos eller på annat sätt varit knuten till en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag ska inte tillåtas arbeta som inspektör i en inspektion av den lagstadgade revisorn eller det revisionsföretaget innan minst tre år har förflutit sedan detta förhållande upphörde.
- d) Inspektörerna ska intyga att det inte föreligger någon intressekonflikt mellan dem och den lagstadgade revisor eller det revisionsföretag som ska inspekteras.

I punkt 5 andra stycket anges att den behöriga myndigheten, med avvikelse från punkt 1 led b, får anlita sakkunniga för utförandet av vissa inspektioner när antalet inspektörer vid myndigheten inte är tillräckligt. Myndigheten får också bistås av sakkunniga när detta krävs för att en inspektion ska kunna utföras på lämpligt sätt. I sådana fall ska de behöriga myndigheterna och de sakkunniga uppfylla kraven i punkt 5. Sakkunniga får inte medverka i styrningen av, eller vara anställda eller på annat sätt anlitade av branschsammanlutningar och -organ men får vara medlemmar i sådana sammanlutningar eller organ.

I punkt 6 ställs vissa minimikrav på vad inspektionen ska omfatta, nämligen

- a) en utvärdering av utformningen av den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets interna kvalitetskontrollsystem,

- b) en godtagbar verifiering av rutiner och en granskning av granskningsdokumentation för företag av allmänt intresse för att säkerställa att det interna kvalitetskontrollsystemet fungerar, och
- c) när det gäller de inspektionsresultat som avses i leden a och b i punkt 6, en bedömning av innehållet i den senaste rapporten om öppenhet och insyn som offentliggjorts av den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget i enlighet med artikel 13.

Närmare föreskrifter om vad granskningen av riktlinjer och rutiner för intern kvalitetskontroll ska omfatta finns i punkt 7 första stycket. Det är fråga om:

- a) Den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets efterlevnad av tillämpliga revisions- och kvalitetskontrollstandarder, krav på etik och opartiskhet och självständighet, inklusive kraven i kapitel IV i revisorsdirektivet och artiklarna 4 och 5 i revisorsförordningen, samt den berörda medlemsstatens relevanta lagar och andra författningar.
- b) De utnyttjade resursernas kvantitet och kvalitet, inklusive en kontroll av efterlevnaden av de krav på fortbildning som anges i artikel 13 i revisorsdirektivet.
- c) Efterlevnaden av de krav på revisionsarvoden som fastställs i artikel 4 i revisorsförordningen.

För att verifiera efterlevnaden ska revisionshandlingar enligt punkt 7 andra stycket väljas ut på grundval av en analys av risken för att den lagstadgade revisionen inte har genomförts på ett lämpligt sätt. De behöriga myndigheterna ska också enligt tredje stycket regelbundet se över de metoder som lagstadgade revisorer och revisionsföretag använder för att utföra lagstadgad revision. Utöver den inspektion som omfattas av punkt 7 första stycket ska de behöriga myndigheterna enligt fjärde stycket ha befogenhet att utföra andra inspektioner.

Enligt punkt 9 ska inspektionen leda till en rapport som ska innehålla de viktigaste slutsatserna och rekommendationerna från granskningen av kvalitetskontrollsystemet. Innan inspektionsrapporten slutförs ska enligt punkt 8 första stycket de resultat och slutsatser från inspektionerna som rekommendationerna grundas på, inklusive

resultaten och slutsatserna från rapporten om öppenhet och insyn, delges och diskuteras med den lagstaddade revisor eller det revisionsföretag som granskats. I punkt 8 andra stycket anges att de granskade lagstaddade revisorerna eller revisionsföretagen ska genomföra rekommendationerna från inspektionerna inom en rimlig tidsperiod som fastställs av den behöriga myndigheten. Avser rekommendationen revisorns eller revisionsföretagets interna kvalitetskontrollsystem får en sådan tidsperiod inte överstiga tolv månader.

9.4.5 Överväganden

Genom ändringsdirektivet har bestämmelserna om kvalitetskontroll i artikel 29 i revisorsdirektivet ändrats och kompletterats på några punkter. Vidare har artikel 43 i direktivet om kvalitetskontroll av revisorer och registrerade revisionsbolag med revisionsuppdrag i företag av allmänt intresse utmönstrats ur direktivet. I stället har en omfattande reglering om detta införts i artikel 26 i revisorsförordningen.

Det tidigare absoluta kravet i artikel 29.1 första stycket led h i direktivet på kvalitetskontroller minst vart sjätte år har ersatts med en bestämmelse om att kvalitetskontroller ska utföras på grundval av en riskbedömning. Kravet på kontroller minst vart sjätte år gäller numera endast revisorer och registrerade revisionsbolag som utför sådana revisioner som är obligatoriskt föreskrivna i unionsrätten. Redan tidigare kunde den behöriga myndigheten enligt direktivet utföra tätare kontroller än vart sjätte år, men nu öppnas således möjlighet att föreskriva att myndigheten, efter en riskbedömning, i vissa fall kan besluta att kontroller ska ske mer sällan än så.

Kvalitetskontroller är kostsamma för revisorer och revisionsbolag som genomgår dem. Utredningen anser därför att det finns anledning att utnyttja möjligheten att undanta revisorer och revisionsbolag med endast små revisionsklienter från det absoluta kravet på kvalitetskontroller minst vart sjätte år. Enligt direktivet gäller denna möjlighet revisorer och revisionsbolag som endast utför revisioner av små företag enligt definitionen i artikel 2.18 i direktivet, dvs. revisioner där det enligt unionsrätten inte föreligger revisionsplikt. I svensk rätt har gränsen för revisionsplikt satts betydligt lägre än i

EU-rätten. Enligt utredningens bedömning framstår det som lämpligt att knyta kravet på kvalitetskontroll minst vart sjätte år till den gräns för revisionsplikt som gäller enligt de svenska bestämmelserna. Eftersom direktivet i detta avseende utgör en minimireglering finns det ingenting som hindrar att de svenska bestämmelserna utformas på detta sätt.

Utredningen föreslår därför att bestämmelserna i revisorslagen om hur ofta revisorer och registrerade revisionsbolag ska vara föremål för en oberoende kvalitetskontroll ändras på så sätt att det föreskrivs att kontrollerna som huvudregel ska genomföras så ofta som det på grundval av en riskbedömning är motiverat. För revisorer och revisionsbolag som har revisionsuppdrag i bolag för vilka revisionsplikt föreligger enligt ABL eller revisionslagen bör dock föreskrivas att de ska vara föremål för kvalitetskontroll minst vart sjätte år. För revisorer som endast reviderar till exempel ekonomiska föreningar (som inte är företag av allmänt intresse) innebär förslaget däremot att kvalitetskontrollen, oberoende av revisionsklienternas storlek, fortsättningsvis ska ske på riskbaserad basis.

Den nya föreskriften i artikel 29.1 första stycket led k, om att kontrollerna ska vara ändamålsenliga och proportionella i förhållande till omfattningen av och komplexiteten i den granskade revisorns respektive det registrerade revisionsbolagets verksamhet, saknar direkt motsvarighet i svensk rätt. Att så ska vara fallet kan i och för sig ses som en självklarhet. Utredningen föreslår dock ändå att den nya direktivbestämmelsen införlivas genom att det i förordningen om revisorer införs en bestämmelse om att kvalitetskontrollen ska anpassas efter hur omfattande och komplicerad verksamheten är hos den som är föremål för granskningen. Däremot bedömer utredningen att det inte är nödvändigt att särskilt föreskriva att Revisorsnämnden vid kvalitetskontrollerna ska beakta att revisionsstandarder ska tillämpas på ett sätt som står i proportion till storleken av och komplexiteten i verksamheten hos det granskade företaget (jfr den nya punkten 3 i artikel 29). Enligt 20 § första stycket 1 förordningen om revisorer ska efterlevnaden av tillämpliga revisionsstandarder bedömas vid kvalitetskontrollen. Av den bestämmelsen får enligt utredningens mening anses följa att kontrollen görs med beaktande av att standarderna inte nödvändigtvis ska tillämpas på samma sätt vid alla granskningsuppdrag.

Genom ändringsdirektivet har i artikel 29 punkt 2 slutligen tagits in bestämmelser om vilka krav som ska gälla vid utseende av de personer som utför särskild kvalitetskontroll. I svensk rätt finns bestämmelser om detta i 19 § förordningen om revisorer. Där anges att kontrollanterna ska ha den utbildning och yrkeserfarenhet som är nödvändig för att kunna utföra kontrollerna. Några andra författningsbestämmelser om vilka krav som ställs på de personer som utför kontrollerna finns inte.

Genom den gällande bestämmelsen i förordningen om revisorer får kraven i punkt 2 led a på att de personer som utses att utföra kvalitetskontroller ska ha lämplig utbildning, inklusive utbildning i kvalitetskontroll, samt relevanta erfarenheter av revision och finansiell rapportering anses tillgodosedda. Enligt led b får inte en person som varit partner till, anställd hos eller på annat sätt varit knuten till en revisor eller ett registrerat revisionsbolag utföra kvalitetskontroll av den revisorn eller det registrerade revisionsbolaget innan minst tre år har förflutit sedan detta förhållande upphörde. För att tillgodose kraven i direktivet bör motsvarande bestämmelser införas i förordningen om revisorer. I stället för uttrycket ”partner till” bör dock i den svenska bestämmelsen användas uttrycket ”delägare i”. Det bör också, i enlighet med vad som föreskrivs i led c i punkt 2, införas ett krav på att personer som utför särskild kvalitetskontroll ska intyga att det inte föreligger någon intressekonflikt mellan dem och den revisor eller det registrerade revisionsbolag som ska granskas.

Bestämmelserna i artikel 26 i revisorsförordningen om kvalitetskontroll av revisorer och registrerade revisionsbolag som utför revisioner av företag av allmänt intresse gäller direkt och kräver inga införlivandeåtgärder. Den särskilda föreskriften i 27 a § första stycket andra meningen revisorslagen, om att revisorer och revisionsbolag som har revisionsuppdrag i noterade företag ska kontrolleras minst vart tredje år, har sin grund i artikel 43 i revisorsdirektivets tidigare lydelse. Den artikeln har tagits bort och föreskrifter om hur ofta kvalitetskontroll ska ske i dessa fall finns nu i revisorsförordningen. Motsvarande svenska bestämmelse bör därför också tas bort.

Som beskrivits i avsnittet om gällande svensk rätt ovan valde lagstiftaren vid genomförandet av revisorsdirektivet att införa krav på tätare kontroller även för revisorer och revisionsbolag som reviderar företag som noterats på en marknad utanför EES. Syftet

med detta angavs vara att jämställa revisionsuppdrag av samma slag, oavsett på vilken marknad revisorskunden är noterad.¹⁴ Utredningens bedömning är att när det nu har införts ett omfattande och detaljerat regelverk i revisorsförordningen angående kvalitetskontroll av revisorer och revisionsbolag som granskar företag av allmänt intresse, dvs. bland annat företag som noterats inom EES, är det inte längre möjligt att upprätthålla ambitionen att genom bestämmelser i svensk rätt åstadkomma en sådan likabehandling. Utredningen föreslår därför att även bestämmelsen om tätare kvalitetskontroller för revisorer och revisionsbolag som reviderar företag som är noterade utanför EES tas bort. Eftersom huvudregeln är att kvalitetskontroll ska genomföras så ofta som det på grundval av en riskbedömning är motiverat så finns dock ingenting som hindrar att kvalitetskontroller i dessa fall också fortsättningsvis sker vart tredje år, om det finns skäl för det.

Motsvarande ändringar som de ovan beskrivna bör vidare göras i avgiftsbestämmelserna i förordningen om revisorer.

9.5 Medlemsstaternas ömsesidiga erkännande av regleringar

Bedömning: De ändringar som genomförts i revisorsdirektivets bestämmelser om medlemsstaternas ömsesidiga erkännande av regleringar kräver inga författningsändringar utöver dem som utredningen föreslår i avsnitt 6.4 ovan.

9.5.1 EU-rätt före ändringar

Bestämmelser om medlemsstaternas ömsesidiga regleringar finns i artikel 34 i revisorsdirektivet. Medlemsstaternas regleringar ska enligt punkt 1 i artikel 34 följa principen om hemlandskontroll och att tillsynen ska utövas av den medlemsstat där den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget godkännts och den granskade enheten har sitt säte. Vid lagstadgad revision av koncernredovisning får den medlemsstat som kräver sådan enligt punkt 2 inte införa

¹⁴ Prop. 2008/09:135 s. 96.

ytterligare krav på den lagstadgade revisionen när det gäller registrering, kvalitetssäkringskontroll, revisionsstandarder, yrkesetik och oberoende som avser den lagstadgade revisor eller det revisionsföretag som utför lagstadgad revision av ett dotterbolag etablerat i en annan medlemsstat. För ett bolag vars värdepapper handlas på en reglerad marknad i en annan medlemsstat än där bolaget har sitt säte, får den medlemsstat där värdepapperen handlas enligt punkt 3 inte heller införa ytterligare krav av det slag som nämns i punkt 2 som avser den lagstadgade revisorn eller det revisionsföretag som utför den lagstadgade revisionen av bolaget.

9.5.2 Gällande svensk rätt

Revisorsnämnden utövar enligt 3 § första stycket 2 revisorslagen tillsyn över revisionsverksamhet samt över revisorer, registrerade revisionsbolag och revisorer från tredjeland. Det är alltså fråga om tillsyn över godkända och auktoriserade revisorer, registrerade revisionsbolag samt fysiska personer och företag från en stat utanför EES som registrerats enligt 16 b § revisorslagen. Revisorsnämndens ansvar för tillsyn av revisorer från tredjeland infördes när revisorsdirektivet införlivades i svensk rätt. De svenska bestämmelserna ansågs överensstämma med direktivets principer om hemlandskontroll.¹⁵

När det gäller revisor i dotterföretag föreskrivs i 9 kap. 20 § ABL att minst en av revisorerna i ett dotterföretag också bör vara revisor i moderbolaget. Motsvarande bestämmelse finns även i revisionslagen och i lagen om ekonomiska föreningar.¹⁶ Vid genomförandet av revisorsdirektivet ansågs inte de aktuella bestämmelserna innebära att det ställs särskilda krav på revisorerna i dotterföretag. Svensk rätt ansågs därmed vara förenlig med revisorsdirektivets förbud mot bestämmelser om särskilda krav på revision av dotterföretag.¹⁷

I svensk rätt finns inga bestämmelser som ställer särskilda krav på revisionen av ett företag inom EES vars överlåtbara värdepapper handlas på en reglerad marknad i Sverige.

¹⁵ A. prop. s. 102.

¹⁶ Se 20 § revisionslagen och 8 kap. 3 § lagen om ekonomiska föreningar.

¹⁷ Prop. 2008/09:135 s. 102.

9.5.3 Ändringsdirektivet

Artikel 34 i revisorsdirektivet har ändrats genom artikel 1.27 i ändringsdirektivet. Ändringarna är dels materiella, dels språkliga.

I punkt 1 har lagts till ett nytt andra stycke där det anges att revisionsföretag som har godkänts i en medlemsstat och som utför revisionstjänster i en annan medlemsstat enligt artikel 3a i revisorsdirektivet ska, utan att det påverkar tillämpningen av första stycket, vara föremål för en kvalitetskontroll i hemmedlemsstaten och tillsyn i värdmedlemsstaten av varje revision som utförs där.

I punkterna 2 och 3 har endast gjorts språkliga ändringar. Bland annat har begreppet sammanställd redovisning bytts ut mot koncernredovisning, begreppet kvalitetssäkringskontroll ändrats till kvalitetskontroll och begreppet oberoende ändrats till opartiskhet och självständighet.

Punkt 4 är ny och anger att när en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag är registrerat i en medlemsstat till följd av ett godkännande i enlighet med artiklarna 3 eller 44 och den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget avger revisionsberättelser beträffande årsredovisning eller årsbokslut eller koncernredovisning enligt i artikel 45.1, ska den medlemsstat där revisorn eller revisionsföretaget är registrerat låta den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget omfattas av sina system för tillsyn, kvalitetskontroll och utredningar och sanktioner.

9.5.4 Överväganden

Utgångspunkten om att medlemsstaterna ska följa principen om hemlandskontroll gäller även enligt revisorsdirektivets nya lydelse. Lagstadgad revision ska enligt artikel 3.1 i revisorsdirektivet som huvudregel endast utföras av lagstadgade revisorer och revisionsföretag som godkänts av den medlemsstat som kräver den lagstadgade revisionen. Genom ändringsdirektivet har emellertid införts en ny artikel 3a om erkännande av revisionsföretag från andra medlemsstater. Artikel 3a innebär att ett revisionsföretag som har godkänts i en medlemsstat har rätt att utföra lagstadgad revision i en annan medlemsstat och att registreras där. Artikel 3a behandlas närmare i avsnitt 6.4 ovan. Av de nya bestämmelserna i artikel 34.1 andra stycket följer att en konsekvens av en sådan registrering är

att revisionsföretaget ska stå under tillsyn i värdmedlemsstaten beträffande varje revision som utförs där. Kvalitetskontrollen ska dock alltjämt vara förbehållen hemmedlemsstatens myndigheter. De förslag som utredningen lämnar i avsnitt 6.4 har anpassats efter detta.

Den nya punkten 4 i artikel 34 innehåller bestämmelser om tillsyn av revisorer och revisionsföretag som registrerats till följd av godkännande enligt artiklarna 3 eller 44 och som avger en revisionsberättelse beträffande årsredovisning eller årsbokslut eller koncernredovisning enligt artikel 45.1. Sådana revisorer och revisionsföretag ska omfattas av registreringslandets system för tillsyn, kvalitetskontroll och utredningar och sanktioner.

Revisorer och revisionsföretag som godkänts enligt artikel 3 motsvaras i svensk rätt av auktoriserade och godkända revisorer samt av registrerade revisionsbolag. Artikel 44 handlar om godkännande av revisorer från tredjeländer och motsvaras i svensk rätt av bestämmelserna i 5 § revisorslagen om möjlighet för en person med ett utländskt examensbevis att efter ett lämplighetsprov bli auktoriserad revisor i Sverige. I artikel 45.1 finns bestämmelser om revision av företag från tredjeländer som är noterade i en medlemsstat.

Auktoriserade och godkända revisorer, samt registrerade revisionsbolag, omfattas av det svenska systemet för tillsyn, kvalitetskontroll och sanktioner även i det fall som behandlas i artikel 34.4, dvs. vid revision av företag från tredjeländer som är noterade här. Svensk rätt tillgodoser således kraven i den nya direktivbestämmelsen.

Övriga ändringar i artikel 34 är endast språkliga och fordrar inga författningsändringar.

9.6 Rapportering av överträdelser

Förslag: Registrerade revisionsbolag ska tillhandahålla ändamålsenliga rapporteringssystem för anställda som vill göra anmälningar om misstänkta överträdelser av de bestämmelser som gäller för bolagets verksamhet. Personuppgiftslagen gäller vid behandling av personuppgifter inom ramen för sådana rapporteringssystem.

Revisorsnämnden ska ha effektiva och tillförlitliga rutiner för att uppmuntra rapportering och för att ta emot rapporter om överträdelser av de bestämmelser som gäller för auktoriserade och godkända revisorer samt för registrerade revisionsbolag och EES-revisionsföretag.

Bedömning: Svensk rätt är i övrigt förenlig med de bestämmelser om rapportering av överträdelser som införts i revisorsdirektivet.

Författningstext som berörs av förslagen: 26 a § revisorslagen och 1 § 2 a förordningen med instruktion för Revisorsnämnden.

9.6.1 EU-rätt före ändringar

Bestämmelserna om mekanismer för att uppmuntra rapportering av överträdelser och om skydd av personuppgifter för de som rapporterar överträdelserna (så kallade whistleblowers eller visselblåsare) saknar motsvarighet i revisorsdirektivets lydelse före ändringsdirektivet.

9.6.2 Gällande svensk rätt

I svensk rätt finns inga bestämmelser som direkt tar sikte på system för att uppmuntra rapportering av överträdelser av regler för revisionsverksamhet eller om skydd för personer som rapporterar sådana överträdelser. Ett visst skydd för visselblåsare följer dock av bestämmelser inom andra områden som ger skydd för anställda som rapporterar missförhållanden och oegentligheter. Som exempel på sådana regler kan nämnas skyddet mot uppsägning eller avskedande utan saklig grund i 7 och 18 §§ lagen (1982:80) om anställningskydd. Beträffande anställda i offentlig sektor erbjuder den grundlagsskyddade meddelarfriheten vidare ett särskilt skydd.

Utredningen om stärkt skydd för arbetstagare som slår larm har i SOU 2014:31 lämnat förslag till bland annat en ny arbetsrättslig lag om stärkt skydd för arbetstagare som slår larm om allvarliga missförhållanden i arbetsgivarens verksamhet. Den föreslagna lagen ger arbetstagaren rätt till skadestånd om han eller hon drabbas av

repressalier som grundas på att arbetstagaren slår larm om allvarliga missförhållanden i arbetsgivarens verksamhet. Det är fråga om en arbetsrättslig skyddslagstiftning. Arbetstagarens rätt att slå larm i sig eller rätten att kritisera arbetsgivaren eller annars yttra sig regleras inte. Förslagen bereds för närvarande inom regeringskansliet.

9.6.3 Ändringsdirektivet

Genom artikel 1.25 i ändringsdirektivet införs bestämmelser om rapportering av överträdelser i en ny artikel 30e i revisorsdirektivet. Där anges i punkt 1 att medlemsstaterna ska se till att effektiva mekanismer inrättas för att uppmuntra rapportering av överträdelser av revisorsdirektivet eller av revisorsförordningen till behöriga myndigheter. Dessa mekanismer ska enligt punkt 2 minst omfatta följande.

- a) Särskilda förfaranden för mottagande av rapporter om överträdelser och uppföljning av dessa.
- b) Skydd av personuppgifter både för den person som rapporterar den misstänkta eller faktiska överträdelsen och den person som misstänks ha begått eller påstås ha begått överträdelsen, i överensstämmelse med de principer som anges i dataskyddsdirektivet¹⁸.
- c) Lämpliga förfaranden för att säkerställa rätten till försvar och att bli hörd för den person mot vilken en överträdelse görs gällande innan beslut om denne fattas samt rätten att väcka talan inför domstol mot beslut eller åtgärder som rör honom eller henne.

Medlemsstaterna ska vidare enligt punkt 3 se till att revisionsföretag inför lämpliga förfaranden för sina anställda, så att de kan rapportera misstänkta eller faktiska överträdelser av revisorsdirektivet eller revisorsförordningen internt via en särskild kanal.

¹⁸ Direktiv 95/46/EG.

9.6.4 Överväganden

Särskilda förfaranden för mottagande av rapporter om överträdelse

Medlemsstaterna ska alltså enligt den nya artikel 30e.1 i revisorsdirektivet se till att effektiva mekanismer inrättas för att uppmuntra rapportering av överträdelse av direktivet eller av revisorsförordningen till behöriga myndigheter. Bland dessa mekanismer ska enligt artikel 30e.2 led a ingå särskilda förfaranden för mottagande av rapporter om överträdelse och uppföljning av dessa.

En motsvarande bestämmelse finns även i kapitaltäckningsdirektivet.¹⁹ I artikel 71.1 i det direktivet anges att behöriga myndigheter och institut ska inrätta effektiva mekanismer för att uppmuntra rapportering av potentiella och faktiska överträdelse av tillsynsförordningen²⁰ och de nationella bestämmelser som följer av direktivet. Liknande bestämmelser finns även i andra unionsregler på finansmarknadsområdet (se till exempel artikel 73 i MiFID II²¹). Bestämmelserna om system för visselblåsare i kapitaltäckningsdirektivet har genomförts genom föreskrifter i 5 b § förordningen (2009:93) med instruktionen för Finansinspektionen. Där anges att Finansinspektionen ska ha effektiva och tillförlitliga rutiner för att uppmuntra rapportering och för att ta emot rapporter om överträdelse av bestämmelser som gäller för verksamheten i vissa uppräknade lagar.

Frågan är om en motsvarande föreskrift bör införas även för Revisorsnämnden. Nämnden kan öppna disciplinärenden på eget initiativ, men sådana ärenden initieras också av anmälningar från exempelvis andra myndigheter, revisionsklienter och privatpersoner. Detta framgår av information på Revisorsnämndens webbplats. Några författningsbestämmelser om nämndens mottagande av anmälningar finns dock inte. För att genomföra artikel 30e.2 led a i svensk rätt bör sådana bestämmelser införas. Det sker lämpligen i förordningen med instruktion för Revisorsnämnden.

I artikel 30e finns inga uttryckliga regler om att de mekanismer för att uppmuntra rapportering som medlemsstaterna ska inrätta också måste innehålla skydd mot att uppgiftslämnarna drabbas av

¹⁹ Direktiv 2013/36/EU.

²⁰ Förordning (EU) nr 575/2013.

²¹ Direktiv 2014/65/EU.

repressalier. Eventuellt kan dock ett indirekt sådant krav anses komma till uttryck genom att det sägs att de mekanismer som inrättas ska vara "effektiva" och "uppmuntra rapportering". I punkt 17 i ingressen till ändringsdirektivet anges vidare att de mekanismer som införs bör tillhandahålla lämpligt skydd för uppgiftslämnarna, inte endast när det gäller rätten till skydd för personuppgifter utan också genom att se till att uppgiftslämnarna inte utsätts för otillbörliga repressalier.

Till skillnad från i revisorsdirektivet finns i artikel 71.2 b i kapitaltäckningsdirektivet ett uttryckligt krav på att anställda som anmäler överträdelser av institutet inte ska drabbas av repressalier, diskriminering eller liknande från arbetsgivarens sida. Vid genomförandet av det direktivet ansågs att denna bestämmelse redan omfattades av gällande rätt och att någon ny lagstiftning därför inte var nödvändig i den delen.²² Regeringen hänvisade därvid till den bedömning som gjordes när Sverige tillträdde Europarådets civilrättsliga konvention om korruption.²³ Artikel 9 i konventionen rör förhållandet mellan arbetstagare och arbetsgivare. Artikeln föreskriver att konventionsstaterna ska se till att arbetstagare åtnjuter ett lämpligt skydd mot oberättigade påföljder, om de haft skälig anledning att misstänka korruption hos sin arbetsgivare och i god tro anmält detta till ansvarig person eller myndighet. Vid Sveriges tillträde till konventionen gjordes bedömningen att svensk rätt uppfyller de krav som anges i artikel 9 i konventionen.²⁴ Denna slutsats grundades bland annat på det skydd som arbetstagare åtnjuter enligt 7 och 18 §§ lagen om anställningsskydd.

Svensk rätt får mot bakgrund av det anförda anses erbjuda ett skydd för uppgiftslämnare som motsvarar det indirekta krav på detta som eventuellt kan utläsas ur revisorsdirektivet. Några särskilda genomförandeåtgärder för att se till att uppgiftslämnarna inte utsätts för repressalier är därför enligt utredningens mening inte nödvändiga.

²² Prop. 2013/14:228 s. 245 ff.

²³ SÖ 2004:14 nr 14, Civilrättslig konvention om korruption Strasbourg den 4 november 1999.

²⁴ Prop. 2003/04:71 s. 47 f.

Skydd för personuppgifter

I artikel 30e.2 led b finns föreskrifter om skydd för personuppgifterna för både den person som rapporterar den misstänkta eller faktiska överträdelsen och den person som misstänks eller påstås ha begått överträdelsen. Personuppgifterna ska behandlas i överensstämmelser med principerna i dataskyddsdirektivet.

Dataskyddsdirektivet har i svensk rätt genomförts genom personuppgiftslagen (1998:204). Syftet med personuppgiftslagen är att skydda människor mot att deras personliga integritet kränks genom behandling av personuppgifter (1 §). Med personuppgifter avses all slags information som direkt eller indirekt kan hänföras till en fysisk person som är i livet (3 §). Lagen gäller för sådan behandling av personuppgifter som helt eller delvis är automatiserad, samt även annars om uppgifterna ingår i eller är avsedda att ingå i en strukturerad samling av personuppgifter som är tillgängliga för sökning eller sammanställning enligt särskilda kriterier (5 §). Med behandling av personuppgifter avses varje åtgärd eller serie av åtgärder som vidtas i fråga om personuppgifterna (3 §).

Personuppgiftslagen gäller för samtliga som är personuppgiftsansvariga, vilket innebär att den är tillämplig både på enskild och offentlig verksamhet (se 3 och 4 §§ personuppgiftslagen). Revisorsnämnden är således i sin verksamhet redan skyldig att följa bestämmelserna i personuppgiftslagen. Gällande rätt motsvarar därmed enligt utredningens bedömning de krav som ställs i artikel 30e.2 led b om skydd för personuppgifter.

Rätten till försvar med mera

Enligt artikel 30e.2 led c ska det finnas lämpliga förfaranden för att säkerställa rätten till försvar och att bli hörd för den person mot vilken överträdelsen görs gällande innan beslut om denne fattas. Det ska också finnas en rätt att väcka talan inför domstol mot beslut eller åtgärder som rör honom eller henne.

För Revisorsnämndens handläggning av ärenden gäller förvaltningslagen (1986:223). Genom dessa regler (se t.ex. 16, 17 och 22 §§ förvaltningslagen) har den person som ett ärende gäller rätt att ta del av de handlingar som läggs till grund för ett beslut mot honom eller henne, rätt att yttra sig över dessa och rätt att över-

klaga. Vidare gäller enligt 32 § revisorslagen att revisorn, om fråga om upphävande, varning eller erinran uppkommer, genom skriftlig underrättelse ska få tillfälle att yttra sig om det som anförs i ärendet. Revisorsnämndens beslut enligt revisorslagen överklagas enligt 36 § revisorslagen till förvaltningsdomstol. De krav som ställs i den aktuella direktivbestämmelsen tillgodoses således av gällande rätt och fordrar inga författningsändringar.

Interna förfaranden hos registrerade revisionsbolag för anställdas rapportering av överträdelser

Medlemsstaterna ska enligt artikel 30e.3 i revisorsdirektivet se till att registrerade revisionsbolag inför lämpliga förfaranden för sina anställda så att de kan rapportera misstänkta eller faktiska överträdelser av direktivet eller revisorsförordningen internt via en särskild kanal. I gällande rätt finns det inga föreskrifter som ålägger registrerade revisionsbolag att ha ett sådant rapporteringssystem. Bestämmelser om detta bör därför införas i revisorslagen.²⁵

Det finns enligt revisorsdirektivet inte något särskilt krav på hur rapporteringssystemet ska vara organiserat, utan i artikel 30e.3 sägs endast att de förfaranden som inrättas ska vara ”lämpliga”. Enligt Datainspektionen kan system för visselblåsare till exempel bestå i särskilda rapporteringskanaler i form av en särskild e-postadress, telefontjänst eller webbplats genom vilken uppgifter samlas in och behandlas. I bolagskoncerner stannar uppgifterna inte alltid hos det bolag där den anmälde personen är anställd utan förs vidare inom koncernen.²⁶ Även ICC (International Chamber of Commerce) anger i sina riktlinjer om system för visselblåsning att det kan vara fråga om ett muntligt rapporteringsförfarande och att det inte finns något krav på att systemet ska vara datoriserat eller liknande.²⁷

När det gäller interna förfaranden för rapportering av överträdelser hos revisionsbolagen ställs i revisorsdirektivet inget ut-

²⁵ Enligt en undersökning från 2011 uppgav 80 procent av de största börsbolagen i Sverige att de hade särskilda system för visselblåsare. Undersökningen avsåg de femtio största företagen på OMX Stockholm Large Cap. Se SOU 2014:31 s. 186 som hänvisar till KPMG och Delphi (2011), Codes of Conduct in the Swedish Business Sector.

²⁶ Datainspektionen, Vägledning för bolag, Ansvaret för personuppgifter som hanteras i system för whistleblowing, s. 4.

²⁷ ICC Guidelines on Whistleblowing, s. 4.

tryckligt krav, motsvarande det som enligt punkt 2 led b gäller för de behöriga myndigheterna, på att personuppgifter behandlas i enlighet med de principer som anges i dataskyddsdirektivet. Om systemet för visselblåsare innebär en sådan automatiserad eller strukturerad behandling av personuppgifter som avses i personuppgiftslagen, krävs dock att systemet utformas i enlighet med den lagen. I detta sammanhang bör uppmärksammas att det enligt 21 § personuppgiftslagen är förbjudet för andra än myndigheter att behandla personuppgifter om lagöverträdelser som innefattar brott. En uppgift om att någon har eller kan ha begått något visst brott utgör en uppgift om lagöverträdelse, oavsett om det finns någon dom eller motsvarande beslut i saken.

Datainspektionen får enligt 9 § personuppgiftsförordningen (1998:1191) meddela undantag från det nämnda förbudet. Med stöd av den bestämmelsen har Datainspektionen meddelat föreskrifter om undantag från förbudet i 21 § personuppgiftslagen för bland annat uppgifter som rör visselblåsningssystem (se DIFS 2010:1 om ändring av DIFS 1998:3). Föreskrifterna innebär att de bolag som vill behandla personuppgifter i visselblåsningssystem inte längre behöver ansöka hos Datainspektionen om ett särskilt undantag från 21 § personuppgiftslagen. Utan hinder av förbudet i 21 § personuppgiftslagen får sådana personuppgifter behandlas om uppgifterna avser personer i nyckelpositioner eller ledande ställning inom det egna bolaget eller koncernen och det är sakligt motiverat att behandla uppgifterna i särskilt inrättade rapporteringskanaler för att utreda om personen ifråga varit delaktig i allvarliga oegentligheter som rör bokföring, intern bokföringskontroll, revision, mutor, brottslighet inom bank- och finansväsen, eller andra allvarliga oegentligheter som rör organisationens vitala intressen eller enskildas liv och hälsa.

I personuppgiftslagen finns grundläggande krav som alltid måste följas för att personuppgifter ska få behandlas (se 9 §). Enligt Datainspektionens vägledning för bolag²⁸ innebär dessa krav när det gäller system för visselblåsare bland annat följande.

²⁸ Datainspektionen, Vägledning för bolag, Ansvar för personuppgifter som hanteras i system för whistleblowing.

- Behandlingen får inte vara i strid med svensk arbetsrättslig lagstiftning eller gällande kollektivavtal.
- Behandlingen måste vara i enlighet med god sed på svensk arbetsmarknad.
- Systemet måste inrättas på ett sådant sätt att det inte finns risk för att fler personuppgifter än vad som är nödvändigt eller relevant med hänsyn till ändamålet behandlas, eller att känsliga personuppgifter behandlas i strid med personuppgiftslagen. Detta kan ske genom tydliga användarinstruktioner, utbildning, tekniska begränsningar och tillräckliga säkerhetsåtgärder.
- Uppgifter som samlas in och bevaras måste vara riktiga, adekvata och relevanta. Det innebär att bolaget skyndsamt kan behöva göra en första granskning och bedömning av de inkomna uppgifterna.
- Uppgifter får inte bevaras under en längre tid än vad som är nödvändigt med hänsyn till ändamålet med behandlingen. En anmälan som befinner sig vara ogrundad bör tas bort omedelbart. Om en anmälan leder till utredning bör uppgifterna tas bort när utredningen är avslutad eller, om utredningen leder till åtgärder mot den registrerade, när uppgifterna inte längre behövs för detta ändamål.

Enligt utredningens mening bör bestämmelserna om rapporteringssystem i revisorslagen utformas så att de möjliggör för revisionsbolaget att själv avgöra vilken typ av system som det ska inrätta. Därvid har bolaget att förhålla sig till personuppgiftslagen och Datainspektionens föreskrifter. En erinran om detta bör införas i bestämmelserna.

9.7 Övervakning av kvalitet och konkurrens på marknaden

Bedömning: Revisorsnämnden bör ha huvudansvaret för den rapport om utvecklingen på marknaden för revisionstjänster som ska utarbetas enligt artikel 27 i revisorsförordningen. Även andra myndigheter, främst Finansinspektionen och Konkurrens-

verket, bör bidra med underlag till rapporten. I den mån detta anses kräva författningsreglering bör denna genomföras på förordningsnivå.

9.7.1 EU-rätt före ändringar

Bestämmelserna om övervakning av kvalitet och konkurrens på marknaden införs genom revisorsförordningen och saknar motsvarighet i revisorsdirektivet.

9.7.2 Gällande svensk rätt

I svensk rätt finns inga bestämmelser om att Revisorsnämnden ansvarar för övervakning av kvalitet och konkurrens på marknaden.

9.7.3 Revisorsförordningen

Genom artikel 27 i revisorsförordningen införs bestämmelser om övervakning av kvalitet och konkurrens på marknaden. Enligt artikeln ska de behöriga myndigheter som utsetts enligt artikel 20.1 och, om så är lämpligt, Europeiska konkurrensnätverket, regelbundet följa utvecklingen på marknaden för lagstadgade revision av företag av allmänt intresse. Härvid ska särskilt följande faktorer bedömas.

- a) Risker till följd av stor förekomst av kvalitetsbrister hos en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag, däribland systematiska brister inom ett nätverk av revisionsföretag, som kan leda till nedläggning av något revisionsföretag, störningar i tillhandahållandet av lagstadgad revision, såväl störningar inom en viss sektor som sektorsöverskridande störningar, ytterligare riskackumulering i fråga om brister i revisionen samt hur detta påverkar den allmänna stabiliteten inom finanssektorn.
- b) Marknadskoncentrationen, även inom specifika sektorer.
- c) Hur väl revisionsutskott utfört sitt arbete.

- d) Behov av att vidta åtgärder för att minska de risker som avses i led a.

Varje behörig myndighet och Europeiska konkurrensnätverket ska senast den 17 juni 2016 och därefter minst vart tredje år utarbeta en rapport om utvecklingen på marknaden för revisionstjänster till företag av allmänt intresse. Rapporten ska överlämnas till CEAOB (Committee of European Auditing Oversight Bodies), Esmå (European Securities and Markets Authority), EBA (European Banking Authority), Eiopa (European Insurance and Occupational Pensions Authority) och kommissionen. I samråd med CEAOB, Esmå, EBA och Eiopa ska därefter kommissionen utarbeta en gemensam rapport om utvecklingen på unionsnivå.

9.7.4 Överväganden

Revisorsförordningens bestämmelser om övervakning av kvalitet och konkurrens på marknaden gäller direkt och ska inte införlivas i svensk rätt. Revisorsnämnden är behörig myndighet för tillsyn av revisorer enligt revisorsförordningen. Nämnden bör därför ha huvudansvaret för den övervakning av kvalitet och konkurrens på marknaden som ska ske enligt artikel 27 i förordningen och för den rapport om utvecklingen på marknaden för revisionstjänster som ska utarbetas. Eftersom rapporten ska innehålla information och bedömningar även om sådant som revisionsutskottens arbete och marknadskoncentration bör dock även andra myndigheter, främst Finansinspektionen och Konkurrensverket, bidra med underlag till rapporten. I den mån detta anses kräva författningsreglering bör denna genomföras på förordningsnivå, till exempel genom föreskrifter i myndigheternas instruktioner.

9.8 Tystnadsplikt och skydd av personuppgifter

Bedömning: Svensk rätt är förenlig med direktivets bestämmelser om tystnadsplikt. Bestämmelserna om tystnadsplikt och skydd av personuppgifter i revisorsförordningen kräver inga författningsändringar.

9.8.1 EU-rätt före ändringar

Regler om tystnadsplikt finns i artikel 36 i revisorsdirektivet. Enligt punkt 2 ska tystnadsplikt gälla för alla personer som är anställda eller före detta anställda vid behöriga myndigheter. Information som omfattas av tystnadsplikt får inte lämnas till andra personer eller myndigheter utom när det föreskrivs i lag eller annan författning i en medlemsstat. I artikeln finns också bestämmelser om samarbete mellan myndigheter. Dessa frågor behandlas i avsnitt 11.5.

9.8.2 Gällande svensk rätt

I OSL finns regler om förbud att lämna ut allmänna handlingar och tystnadsplikt i det allmännas verksamhet. För Revisorsnämndens verksamhet finns de centrala sekretessbestämmelserna i 30 kap. 17 § OSL. Dessa bestämmelser har behandlats i avsnitt 9.3.4 ovan.

Av 2 kap. OSL framgår vilka personer som omfattas av sekretessregleringen. Förbud att röja eller utnyttja en uppgift enligt OSL gäller enligt 2 kap. 1 § andra stycket för person som fått kännedom om uppgiften genom att för det allmännas räkning delta i en myndighets verksamhet på grund av anställning eller uppdrag hos myndigheten, på grund av tjänsteplikt eller på annan liknande grund.

Bestämmelser om skydd av personuppgifter finns i personuppgiftslagen. Genom den lagen införlivas bestämmelserna i EU:s dataskyddsdirektiv.²⁹

9.8.3 Ändringsdirektivet

Artikel 36.2 i revisorsdirektivet har inte ändrats genom ändringsdirektivet.

²⁹ Direktiv 95/46/EG.

9.8.4 Revisorsförordningen

Tystnadsplikt ska enligt artikel 22 i revisorsförordningen gälla för alla personer som är eller har varit anställda hos eller enskilt anlitade av eller som har medverkat i styrningen av behöriga myndigheter eller någon annan myndighet eller något annat organ till vilken uppgifter delegerats enligt artikel 24 i förordningen. Information som omfattas av tystnadsplikt får inte röjas för andra personer eller myndigheter utom när detta följer av de skyldigheter som föreskrivs i förordningen eller lagar, bestämmelser eller administrativa förfaranden i en medlemsstat.

Enligt artikel 35 i revisorsförordningen ska medlemsstaterna tillämpa direktiv 95/46/EG (dataskyddsdirektivet) på behandling av personuppgifter som utförs i medlemsstaterna i enlighet med förordningen.

9.8.5 Överväganden

Vid genomförandet av revisorsdirektivet konstaterades att svensk rätt (reglerna i 1 kap. 6 § sekretesslagen [1980:100]) var förenlig med direktivets krav på tystnadsplikt.³⁰ Den tidigare regleringen i sekretesslagen motsvaras av 2 kap. 1 § OSL. Svensk rätt får alltså anses förenlig med direktivets krav på tystnadsplikt.

Reglerna om tystnadsplikt i artikel 22 i revisorsförordningen motsvaras av bestämmelser i gällande nationell rätt (2 kap. 1 § samt 30 kap. 17 och 23 §§ OSL). Tillämpningsområdet för reglerna i OSL är vidare än tillämpningsområdet för artikel 22 och det kan därför inte anses strida mot EU-rätten att behålla ifrågasvarande nationell sekretessreglering.

Dataskyddsdirektivet har införlivats i svensk rätt genom personuppgiftslagen. Kravet i artikel 35 i revisorsförordningen på att behandling av personuppgifter ska utföras i enlighet med direktivet är därmed tillgodosett.

³⁰ Prop. 2008/09:135 s. 104 och SOU 2007:56 s. 272.

10 Disciplinära åtgärder

10.1 Inledning

I avsnittet behandlas de disciplinära åtgärder som kan vidtas mot revisorer och registrerade revisionsbolag som gjort sig skyldiga till överträdelse av de bestämmelser som gäller för dem. Revisorsdirektivets bestämmelser om disciplinära åtgärder har genom ändringsdirektivet förändrats på ett genomgripande sätt. Bland annat har det införts en katalog som i detalj anger vilka åtgärder och sanktioner som behöriga myndigheter i medlemsstaterna åtminstone ska ha tillgång till. Bestämmelserna om åtgärder och sanktioner finns numera i artiklarna 30 och 30a–30f i revisorsdirektivet. Frågan berörs i viss mån också i artikel 23 i revisorsförordningen. I detta avsnitt behandlas de nämnda artiklarna, med undantag för artikel 30e i direktivet som redan har behandlats i avsnitt 9.6.

Avsnittet inleds med utredningens överväganden när det gäller hur de nya sanktionerna förhåller sig till Europakonventionen och EU:s rättighetsstadga. Därefter behandlas direktivets allmänna bestämmelser om system för utredningar och sanktioner samt de nya sanktioner som införts genom ändringsdirektivet. Sedan berörs direktivets bestämmelser om de omständigheter som ska beaktas vid beslut om disciplinära åtgärder, offentliggörande av disciplinära åtgärder samt överklagande av sanktionsbeslut. Avsnittet avslutas med regler om den information om disciplinära åtgärder som Revisorsnämnden ska lämna till CEAOB.

10.2 Administrativa sanktioner och Europakonventionen

Bedömning: Utgångspunkten vid införlivandet i svensk rätt av de nya disciplinära åtgärder som införts i revisorsdirektivet bör vara att åtgärderna utformas på ett sådant sätt att de inte anses utgöra straff i Europakonventionens mening.

10.2.1 Inledning

Inom ramen för Revisorsnämndens tillsyn kan revisorer, registrerade revisionsbolag och revisorer från tredjeland åläggas olika typer av disciplinära åtgärder. De svenska bestämmelserna om sådana åtgärder finns i 32–35 §§ revisorslagen. De huvudsakliga disciplinära åtgärder som kan komma i fråga enligt gällande rätt är upphävande av auktorisation, godkännande eller registrering samt varning och erinran. Bestämmelserna behandlas närmare i avsnitt 10.3.2.

I revisorsdirektivets tidigare lydelse angavs att medlemsstaterna skulle föreskriva effektiva, proportionella och avskräckande påföljder mot lagstadgade revisorer och revisionsföretag. Bortsett från möjligheten att återkalla ett godkännande innehöll direktivet dock inte några närmare regler om vilka åtgärder som skulle kunna tillgripas av tillsynsmyndigheten. I stället överlämnades det åt medlemsstaterna att närmare utforma systemet för disciplinära åtgärder. Genom ändringsdirektivet har i artikel 30a i revisorsdirektivet nu förts in en detaljerad uppräkningslista av administrativa åtgärder och sanktioner som behöriga myndigheter ska kunna använda vid överträdelser av revisorsdirektivet och, i tillämpliga fall, revisorsförordningen. Bland dessa ingår bland annat åläggande av administrativa sanktionsavgifter för fysiska och juridiska personer. De nya åtgärderna och sanktionerna behandlas närmare i avsnitt 10.4.

Såväl enligt direktivet som enligt svensk rätt betraktas de åtgärder och sanktioner som revisorer och registrerade revisionsbolag kan påföras som administrativa och inte straffrättsliga. Även administrativa sanktioner kan dock anses utgöra straff i Europakonventionens mening. Vissa av de nya sanktioner som införs genom ändringsdirektivet är av en annan karaktär än de som hittills tillämpats i svensk rätt. Detta gäller särskilt den nämnda administrativa sank-

tionsavgift som enligt artikel 30a.1 led f ska kunna åläggas såväl fysiska som juridiska personer. Av punkt 16 i ingressen till ändringsdirektivet framgår att de behöriga myndigheterna bör kunna ålägga administrativa sanktionsavgifter som har en verkligt avskräckande verkan, till exempel upp till ett belopp om en miljon euro eller mer för fysiska personer och upp till en viss procentandel av den totala årsomsättningen när det gäller juridiska personer. Detta väcker frågan om denna sanktionsavgift, eller någon annan av de nya sanktioner som introduceras genom ändringsdirektivet, kan vara att jämställa med straff enligt Europakonventionen. En misstanke om en överträdelse kan då vara att anse som en anklagelse om brott i konventionens mening.

Om någon av de nya sanktionerna anses utgöra straff i Europakonventionens mening aktualiseras rättssäkerhetskraven i konventionen med tilläggsprotokoll. Detta medför att förfarandet inför Revisorsnämnden måste anpassas till dessa krav. Europakonventionen med tilläggsprotokoll har genom lagen (1994:1219) om den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna inkorporerats i svensk rätt och gäller som lag här i landet. De grundläggande rättigheterna såsom de garanteras i Europakonventionen, och som följer av medlemsstaternas konstitutionella traditioner, ska vidare ingå i unionsrätten som allmänna principer (artikel 6.3 i EU-fördraget).¹ Eftersom det är fråga om tillämpning av EU-rätt aktualiseras också EU:s rättighetsstadga.² Stadgan utökar inte unionens befogenheter så som de definieras i fördragen, och den riktar sig till medlemsstaterna endast när de tillämpar unionsrätten. Inom detta tillämpningsområde ska stadgan ha samma rättsliga värde som fördragen och sålunda ingå i EU:s primära regelverk.

Bland de grundläggande rättigheterna i Europakonventionen finns till exempel oskuldspresumtionen i artikel 6.2. Presumtionen innebär att den som är anklagad för brott ska betraktas som oskyldig till dess hans eller hennes skuld lagligen fastställts. När det gäller de nya sanktionerna förtjänar vidare två andra aspekter i fråga om förfarandets förenlighet med Europakonventionen att särskilt lyftas

¹ I artikel 6.2 i EU-fördraget anges också avsikten att unionen ska ansluta sig till Europakonventionen.

² Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna (2010/C83/02).

fram. För det första gäller det konventionens förbud mot självangivelse ("self-incrimination"). Detta förbud innebär att det under vissa förutsättningar strider mot artikel 6 i konventionen att med tvång inhämta information från en person som är föremål för ett disciplinärende och som därvid riskerar att träffas av en sanktion som utgör straff enligt konventionen. Ett motsvarande skydd mot självangivelse gäller även enligt artikel 48.2 i EU:s rättighetsstadga. För det andra aktualiseras som en följd av att en administrativ sanktion anses utgöra straff i Europakonventionens mening förbudet mot dubbel lagföring eller dubbla straff (*ne bis in idem*) enligt artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen. I artikel 50 i EU:s rättighetsstadga finns en motsvarande bestämmelse. Skyddet mot ett andra förfarande angående samma sak gäller enligt tilläggsprotokollet när någon blivit "slutligt" frikänd eller dömd, och enligt rättighetsstadgan när det finns en "lagakraftvunnen brottmålsdom" i det första förfarandet. Förbudet mot dubbla förfaranden i tilläggsprotokollet har dock i svensk praxis ansetts innebära att det inte krävs ett lagakraftvunnet avgörande, utan att redan ett förfarande som kan leda till en administrativ sanktion som anses utgöra straff prekluderar en efterföljande prövning av samma sak i en brottmålsrättegång när förfarandena grundas på samma omständigheter. På motsvarande sätt har ett väckt åtal ansetts utgöra hinder för att samma omständigheter prövas i ett efterföljande administrativt förfarande.³

I det följande beskrivs Europadomstolens praxis när det gäller de frågor som nämnts ovan. Framställningen bygger delvis på ett rättsutlåtande angående förhållandet mellan sanktionerna i revisorsdirektivet och Europakonventionen som professorerna Torbjörn Andersson och Iain Cameron, båda vid Juridiska fakulteten, Uppsala universitet, har avgett på uppdrag av utredningen. Utlåtandet i dess helhet finns i *bilaga 6* till betänkandet. Vidare behandlas vissa andra aktuella lagstiftningsärenden där frågan om förhållandet mellan administrativa sanktioner och Europakonventionen har aktualiserats. Avslutningsvis redovisas utredningens slutsatser och överväganden angående dessa frågor.

³ Se NJA 2013 s. 502 och HFD 2013 ref. 71.

10.2.2 Straff enligt Europakonventionen

Var och en ska enligt artikel 6 i Europakonventionen, vid prövning av hans eller hennes civila rättigheter och skyldigheter eller av en anklagelse mot honom eller henne för brott, vara berättigad till en rättvis och offentlig förhandling inom skälig tid och inför en oavhängig och opartisk domstol, som upprättats enligt lag. Den del av artikel 6 som gäller prövning av anklagelser för brott ("criminal charge") avser i första hand brottmålsrättegångar som leder till ett avgörande i fråga om en person har gjort sig skyldig till ett brott och om påföljd för brottet. Även disciplinära förfaranden kan emellertid anses gälla anklagelser för brott i Europakonventionens mening och falla in under tillämpningsområdet för den straffrättsliga delen av artikel 6.

För tolkningen av begreppet anklagelse för brott enligt artikel 6 i Europakonventionen har genom Europadomstolens avgörande i målet mellan Engel m.fl. och Nederländerna⁴ etablerats tre kriterier: den rättsliga kvalificeringen av överträdelsen i nationell rätt, överträdelsens art samt arten av och strängheten i den sanktion som den enskilde kan åläggas.⁵ Kriterierna är inte kumulativa och behöver inte samtliga vara uppfyllda; det ska göras en helhetsbedömning med kriterierna som utgångspunkt. För det fall att de sedda var för sig inte ger något klart svar på frågan om ett förfarande innefattar en anklagelse för brott, kan den sammantagna effekten av dem föranleda en sådan slutsats.⁶ I Europadomstolens avgörande i målet Zolotukhin mot Ryssland⁷ betonade domstolen att den rättsliga kvalificeringen i nationell rätt inte kan vara ensamt utslagsgivande, eftersom en sådan ordning skulle göra det möjligt för staterna att utforma sin lagstiftning på ett sätt som är oförenligt med Europakonventionens syften. Klassificeringen utgör enbart en utgångspunkt för bedömningen och av större betydelse är gärningens art samt den påföljd som en person riskerar att ådömas.

I detta sammanhang bör även anmärkas att det är tillräckligt att en av de sanktioner som potentiellt kan utgå anses vara av straff-

⁴ Nr 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72 och 5370/72, den 8 juni 1976 p. 82.

⁵ I mål C-617/10, Åkerberg Fransson, hänvisar EU-domstolen inte till Engelkriterierna men anger att bedömningen av sanktionens karaktär enligt EU:s rättighetsstadga ska göras enligt samma tre kriterier.

⁶ Se NJA 2013 s. 502.

⁷ Nr 14939/03, den 10 februari 2009.

rättslig karaktär för att rätts säkerhetskraven i Europakonventionen ska aktualiseras.⁸ Om en av de potentiella sanktionerna är tillräckligt sträng för att anses vara av straffrättslig karaktär saknar det alltså betydelse vilken sanktion som slutligen utdöms eller om det i det enskilda fallet inte utdöms någon sanktion alls. Är en av de potentiella sanktionerna straffrättslig måste rätts säkerhetskraven i Europakonventionen tillgodoses under förfarandet.

Sanktionens stränghet är en viktig faktor vid bedömning av om den anses vara av straffrättslig karaktär. En administrativ sanktion anses tillräckligt sträng för att vara av straffrättslig karaktär om den inte har ett kompensatoriskt syfte utan syftar till repression och avskräckning.⁹ Om en gärning kan medföra ett frihetsberövande anses det i allmänhet innebära att den straffrättsliga delen av artikel 6 blir tillämplig, medan det motsatta är fallet när det gäller typiska disciplinstraff som suspension och varning.¹⁰

När det särskilt gäller ekonomiska sanktioner har Europadomstolen uttalat att de bör vara beaktansvärda för att anses vara av straffrättslig karaktär.¹¹ Sanktionens stränghet är dock en subjektiv faktor som får bedömas utifrån perspektivet hos den person (juridisk eller fysisk) som kan bli föremål för sanktionen. Medan höga administrativa avgifter gentemot enskilda fysiska personer regelmässigt torde anses vara av straffrättslig karaktär behöver detta inte alltid vara fallet när en sådan sanktion riktas mot ett företag med mycket hög omsättning.¹²

I Europadomstolens praxis finns också exempel på att domstolen, vid bedömningen av om en viss administrativ sanktionsavgift var av straffrättslig karaktär, synes ha beaktat att beslutet om sanktionsavgift samtidigt innebar att personerna i fråga drabbades även av en annan sanktion i form av ett förbud att under upp till tre år förvalta, leda eller kontrollera börsnoterade bolag.¹³ Även om en viss påföljd sedd för sig inte är tillräckligt sträng för att anses vara ett

⁸ Dubus S.A. mot Frankrike (nr 5242/04, den 11 juni 2009 p. 57).

⁹ Bendenoun mot Frankrike (nr 12547/86, den 24 februari 1994 p. 47), A.P., M.P. och T.P. mot Schweiz (nr 19958/92, den 29 augusti 1997, p. 41) samt Öztürk mot Tyskland (nr 544/79 den 21 februari 1984).

¹⁰ Hans Danelius, Mänskliga rättigheter i europeisk praxis, tredje upplagan 2007, s. 165.

¹¹ A.P., M.P och T.P mot Schweiz (nr 19958/92, den 29 augusti 1997, p. 40).

¹² Se avsnitt 3 i det rättsutlåtande som finns som bilaga 6 i betänkandet.

¹³ Grande Stevens mot Italien (nr 18640/10, den 3 april 2014, p. 93 och 96–97).

straff i konventionens mening kan således den kumulativa effekten av flera påföljder bli att förfarandet bedöms som straffrättsligt.

I Västberga taxi AB och Vulic mot Sverige¹⁴ ansågs skattetillägg på grund av undandragande av skatt vara en straffsanktion. Europadomstolen har vidare bedömt bland annat följande administrativa sanktioner som straffsanktioner:¹⁵ beslut om avgift för bristande likviditet inom ramen för banktillsyn¹⁶, konkurrensmyndighets beslut om böter (konkurrensskadeavgift) på grund av missbruk av dominerande ställning på marknaden¹⁷ och sanktioner beslutade av börsövervakningsmyndighet (indragning av licens för aktiehandel)¹⁸. Också svenska domstolar har haft tillfälle att bedöma om olika slag av administrativa sanktioner är straffsanktioner enligt Europakonventionen.¹⁹

Vid bedömningen av om en administrativ sanktion ska anses vara av straffrättslig karaktär med hänsyn till gärningens art har det vidare betydelse om det rör sig om en gärning som kan utföras av vem som helst och mot vilken lagstiftaren har velat införa ett allmänt förbud eller om det är fråga om en kränkning av förhållningsregler för en viss avgränsad grupp personer med särskild ställning och särskilda skyldigheter.²⁰ Det sagda är särskilt intressant när det som nu är fråga om att bedöma administrativa sanktioner gentemot revisorer. Liksom gäller för vissa andra yrkeskårer såsom till exempel advokater och läkare finns det ett starkt samhällsintresse av att det ställs höga krav på revisorer och att revisorer som missköter sina uppdrag kan bli föremål för disciplinära åtgärder. Även när det är fråga om disciplinära åtgärder som syftar till att förhindra att en särskild grupp yrkesutövare, till exempel revisorer, överträder de särskilda regler som gäller för yrkeskåren i fråga synes dock sanktionens stränghet (det tredje Engelkriteriet) kunna innebära att det anses vara fråga om anklagelse för brott.

¹⁴ Nr 36985/97, den 23 juli 2002.

¹⁵ Se även prop. 2002/03:106 s. 178 f.

¹⁶ Dubus S.A. mot Frankrike (nr 5242/04, den 11 juni 2009, p. 37 ff.).

¹⁷ Lilly mot Frankrike (nr 53892/00, den 15 september 2010). Se även beslut rörande karteller i M & Co mot Tyskland (nr 13258/87).

¹⁸ Didier mot Frankrike (nr 58188/00, den 27 augusti 2002, p. 3).

¹⁹ Se rörande *skattetillägg* NJA 2000 s. 622 och RÅ 2000 ref 66 I och II, *körkortsåterkallelse* RÅ 2000 ref 65, *insiderbrott* RÅ 2004 ref. 17, *vite* Hovrätten över Skåne och Blekinge, mål nr B 2733-02, dom 2003-07-28 samt *miljöstraffsavgift* NJA 2004 s. 840.

²⁰ Hans Danelius, Mänskliga rättigheter i europeisk praxis, tredje upplagan 2007, s. 164 f. Se även Öztürk mot Tyskland (nr 8544/79, den 21 februari 1984, p. 53).

I detta sammanhang förtjänar särskilt två fall rörande ”professional misconduct”, Brown mot Storbritannien²¹ och Wickramsinghe mot Storbritannien²², att nämnas. I dessa avgöranden ansågs de prövade disciplinära förfarandena inte inrymma någon anklagelse om brott trots att det i båda fallen var fråga om stränga sanktioner. I Brown handlade det om böter om 10 000 brittiska pund (motsvarande ca 120 000 kronor 1998) utdömda av det brittiska advokatsamfundet. I Wickramsinghe rörde det sig om ett beslut om förlust av läkarlegitimation fattat av brittiska läkarförbundet.

Det bör noteras att det i båda fallen rörde sig om sanktioner som beslutats av ett privaträttsligt organ och inte av en myndighet. I Brown uttalade Europadomstolen att anklagelserna enligt nationell rätt klassificerades som disciplinära överträdelser och att anklagelserna prövats utan inblandning av vare sig polis eller åtalande myndighet. Vidare anförde domstolen att det var fråga om anklagelser hänförliga till krav som uppställts för advokaters professionella uppförande och organisation. Sålunda var det fråga om överträdelser av regler gällande en särskild professionell grupp och inte generella regler som gällde för var och en.²³ Angående frågan om sanktionens stränghet (det tredje Engelkriteriet) anförde domstolen med hänvisning till ett tidigare avgörande att sanktionsavgiften i sig var så hög att den fick anses vara bestraffande.²⁴ Sanktionsavgiften hade ålagts för tre allvarliga överträdelser, avgiften hade bestämts till ett belopp motsvarande det belopp som advokaten överlätit verksamheten för, sanktionsavgiften hade inte föregåtts av någon ”förundersökning” och varken polis eller åklagarmyndighet hade varit involverade under förfarandet. Mot bakgrund

²¹ Nr 38644/97, den 24 november 1998.

²² Nr 31503/96, den 9 december 1997. Målet avgjordes av f.d. Europeiska kommissionen för de mänskliga rättigheterna, vilket minskar prejudikatvärdet. Kommissionen uttalade: "...professional disciplinary matters are essentially matters which concern the relationship between the individual and the professional association to which he or she belongs, and whose rules he or she has agreed to accept. They do not involve the State setting up a rule of general applicability by which it expresses disapproval of, and imposes sanctions for, particular behaviour, as is generally the case with 'criminal' charges ... the most severe sentence that the applicant risked was that which was in fact imposed: erasure of his name from the register. Alternative sanctions would have been directing registration to continue subject to conditions, or suspension for a period of up to 12 months. Each of these sanctions is essentially disciplinary and directed to protecting the public and the reputation of the medical profession. The fact that erasure is likely to have far-reaching consequences for the individual concerned does not render the penalty 'criminal'".

²³ I domen hänvisas här till Öztürk mot Tyskland, punkt 53.

²⁴ Jfr Bendenoun mot Frankrike (nr 12547/86 den 24 februari 1994, p. 47).

av de angivna omständigheterna och särskilt med beaktande av den disciplinära kontexten av anklagelserna ansåg domstolen emellertid att sanktionens stränghet inte ensam var sådan att det var fråga om anklagelse för brott.

10.2.3 Rätten att inte belasta sig själv

Rättssäkerhetsgarantierna enligt artikel 6 i Europakonventionen innebär bland annat att den som är anklagad för brott inte ska behöva bidra till utredningen eller bevisningen i målet genom att göra medgivanden eller tillhandahålla för honom eller henne belastande material.²⁵ Följden av att en administrativ sanktion anses vara av straffrättslig karaktär är alltså i princip att den enskilde har rätt att vara passiv och att inte bidra till utredningen. Rätten att inte yttra sig och dess konsekvenser är dock inte absolut. Sålunda strider det inte mot artikel 6 att tolka den misstänktes tystnad till hans eller hennes nackdel.²⁶ Rätten att inte belasta sig själv ("self-incrimination") anses ingå i begreppet rättvis rättegång ("fair trial").²⁷

Vid bedömningen av om rätten till en rättvis rättegång tillgodosätts beaktas det nationellrättsliga sammanhanget. När det gäller skyddet mot självangivelse innebär detta att en skyldighet att lämna information i vissa fall har godtagits eftersom sådana uppgifter enligt nationella bestämmelser inte kan användas som bevisning till stöd för ett efterföljande åtal. För Sveriges del som tillämpar fri bevisprövning, kan dock bedömningen bli en annan.

Nedan följer en översikt över Europadomstolens praxis beträffande skyddet mot självangivelse.

I *Funke mot Frankrike*²⁸ hade klaganden, som var misstänkt för valutabrott, ålagts att vid vite till myndigheterna överlämna handlingar om sina tillgångar i utlandet. Europadomstolen fann att försöket att tvinga den som anklagas för brott att själv tillhandahålla bevis för de överträdelser han påstås ha begått kränker hans

²⁵ Hans Danelius, *Mänskliga rättigheter i europeisk praxis*, tredje upplagan 2007, s. 247.

²⁶ *Murray mot Storbritannien* (nr 18731/91, den 8 februari 1996).

²⁷ *Funke mot Frankrike* (nr 10828/84, den 13 december 1991, p. 44), *Murray mot Storbritannien* (nr 18731/91, den 8 februari 1996, p. 45 och 57–58), *Panovits mot Cypern* (nr 4268/04, den 11 december 2008, p. 65) och *Krumpholz mot Österrike* (nr 13201/05, den 18 mars 2010, p. 30).

²⁸ Nr 10828/84, den 13 december 1991.

rätt att tåga och att slippa bidra till åtalet mot sig själv.²⁹ Förfarandet ansågs strida mot artikel 6.

I fallet Saunders mot Storbritannien³⁰ behandlades frågan om det stred mot artikel 6 att, inom ramen för en offentlig undersökning som syftade till att klarlägga om aktiekurser manipulerats i samband med en stor affärstransaktion, tvinga en ledande befattningshavare att bidra till en utredning som i ett senare skede användes i ett brottmålsåtal mot densamme. Enligt nationell rätt var bolagsföreträdare, vid äventyr av böter eller frihetsberövande i högst två år, skyldiga att bistå granskarna (inspektörer utsedda av Department of Trade and Industry) genom att inställa sig samt ge in bokföring och dokument. Som ansökan till Europadomstolen utformats omfattade inte domstolens prövning själva granskningen hos Department of Trade and Industry, utan det förhållandet att det som under tvång framkommit under den undersökningen använts mot Saunders i den efterföljande brottmålsrättegången.³¹ En del av utredningen bestod i att Saunders vidgått kännedom om information som kunde vara självbelastande.

Domstolen slog fast att rätten att inte belasta sig själv primärt rörde den anklagades rätt att tåga.³² Vidare uttalade domstolen att rätten att inte belasta sig själv inte kan inskränkas till att enbart avse skydd mot erkännande av felaktigt handlande och direkt självbelastande utlåtanden. Även annan typ av information kan senare användas till stöd för en anklagelse om brott. Kärnan ligger i det sätt bevisning som framtingas senare används i brottmålsrättegången.³³ Det allmännas intresse samt svårigheten och komplexiteten i att utreda bedrägerier inom bolag kunde enligt domstolen inte åberopas till stöd för att information som tvingats fram inom ramen för en utomrättslig utredning ska få användas mot den anklagade i en senare rättegång.³⁴ Användningen av den utredning som åtkommit genom tvång i en efterföljande brottmålsrättegång innebar därmed en kränkning av artikel 6 i Europakonventionen.

²⁹ Funke, p. 44.

³⁰ Nr 19187/91, den 17 december 1996.

³¹ Saunders, p. 67.

³² Saunders, p. 68.

³³ Saunders, p. 71.

³⁴ Saunders, p. 74.

I J.B. mot Schweiz³⁵ misstänkte skattemyndigheten sökanden för undandragande av skatt. Vid åtta tillfällen förelades han att lämna dokumentation som antogs styrka överträdelsen. Han vägrade och blev föremål för fyra separata vitesförelägganden. Domstolen fann att detta utgjorde en överträdelse av artikel 6.

Marttinen mot Finland³⁶ handlade om en insolvent person som i ett utsökningsförfarande förelades att vid vite lämna uppgifter om sina tillgångar samtidigt som det pågick en brottsutredning om ekonomisk brottslighet. Marttinen vägrade att lämna uppgifter med hänvisning till rätten att inte tvingas bidra till åtal mot sig själv. Han fälldes i tingsrätten för sin vägran att följa föreläggandet och vitet utdömdes. Europadomstolen ansåg att detta kränkte hans rätt att inte tvingas bidra till åtal mot sig själv.

I Weh mot Österrike³⁷ hade sökanden bötfällts för att ha ingett oriktig information som svar på en åklagares begäran om uppgift om namn och adress på den person som kört sökandens bil vid ett visst tillfälle. Europadomstolen ansåg inte att detta stred mot rätten att inte belasta sig själv. Ett förfarande hade redan inletts mot okända förövare. Domstolen noterade att sökanden inte anmodats att göra mer än att uppge en enkel uppgift – vem som kört bilen – som i sig inte var att anse som ett bidrag till ett åtal mot sig själv. Domstolen fann att det i målet saknades samband mellan det straffprocessuella förfarandet som inletts mot okända personer och förfarandet varigenom sökanden bötfälldes för att ha ingett oriktiga uppgifter.³⁸

Fallet O'Halloran och Francis mot Storbritannien³⁹ gällde en liknande fråga. Enligt gällande lag var O'Halloran och Francis skyldiga att lämna uppgift om vilka personer som kört deras bilar när dessa framförts med för hög hastighet. O'Halloran hade svarat att han själv varit förare och dömts till böter för hastighetsförseelse. Francis hade vägrat att lämna uppgift om föraren och dömts till böter för att han vägrat lämna denna uppgift. Europadomstolen fann att rätten att inte belasta sig själv inte var en absolut och undantagslös rättighet och att det var rimligt att bilägare i trafiksäkerhetens intresse ålades en skyldighet att upplysa om förarens

³⁵ Nr 31827/96, den 3 maj 2001.

³⁶ Nr 19235/03, den 21 april 2009.

³⁷ Nr 38544/97, den 8 april 2004.

³⁸ Weh, p. 32–56.

³⁹ Nr 15809/02 och nr 25624/02, den 29 juni 2007.

identitet vid särskilda tillfällen. Det förelåg därför varken i det ena eller det andra fallet ett brott mot artikel 6. Domstolen framhöll att den som valt att äga motorfordon kan anses ha accepterat ett visst ansvar och vissa skyldigheter som utgör en del av regelverket för motorfordon. Domstolen hänvisade också till att skyldigheten att informera myndigheterna om förarens identitet när fordonet varit inblandat i en misstänkt vägtrafiköverträdelse enligt Storbritanniens regelverk inryms i fordonsägarens ansvar.

I Jalloh mot Tyskland⁴⁰ ansågs det däremot vara fråga om en kränkning av rätten att inte belasta sig själv, när en påse med narkotika som Jalloh hade svält framskaffades med hjälp av kräkmedel. Av intresse är särskilt Europadomstolens uttalande om att rätten att inte belasta sig själv förutsätter ett förfarande där bevisning inte erhålls genom tvångsmetoder mot den anklagades vilja.⁴¹ Vid bedömningen av om förfarandet kränkt rätten att inte belasta sig själv skulle enligt domstolen beaktas arten och graden av tvång, förekomsten av relevanta skyddsåtgärder i förfarandet samt på vilket sätt den åtkomna bevisningen används.⁴²

10.2.4 Förbudet mot dubbla förfaranden

Av artikel 4.1 i det sjunde tilläggsprotokollet följer att ingen får lagföras eller straffas på nytt i en brottmålsrättegång i samma stat för ett brott för vilket han eller hon redan blivit slutligt frikänd eller dömd i enlighet med lagen och rättegångsordningen i denna stat (principen om *ne bis in idem*). Avgörande för om en administrativ sanktion anses falla in under artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet är om sanktionen kan anses utgöra en anklagelse om brott eller, med andra ord, om den anses vara av straffrättslig karaktär på sätt som avses i artikel 6 i Europakonventionen.

För att en överträdelse av skyddet mot dubbelprövning i artikel 4 ska vara för handen krävs att följande tre kriterier är uppfyllda. 1) Det ska vara fråga om två förfaranden i samma stat, 2) förfarandena ska kunna utmynna i två straffrättsliga sanktioner och 3) det ska vara fråga om samma handling ("same offence") som

⁴⁰ Nr 54810/00, den 11 juli 2006.

⁴¹ Jalloh, p. 100.

⁴² Jalloh, p. 101.

prövas. Frågan om vad som utgör en sanktion av straffrättslig karaktär har behandlats under avsnitt 10.2.2 ovan. Bedömningen ska inriktas på de faktiska omständigheter som åberopas mot den enskilde och inte på frågan om förfarandena har olika syften eller om två olika nationella bestämmelser bygger på olika subjektiva rekvisit.

Innebörden av det tredje rekvisitet, att det ska vara fråga om samma handlande, har av Europadomstolen preciserats i Zolotukhin mot Ryssland.⁴³ Enligt domstolens uttalande i Zolotukhin ska skyddet mot dubbla förfaranden i artikel 4 förstås så att det är förbjudet att lagföra eller döma en person för ett brott som grundas på väsentligen samma fakta som ett brott som tidigare har varit föremål för åtal. Enligt Europadomstolen ska Europakonventionens rättigheter vara effektiva och möjliga att utöva i praktiken. Tolkningen och tillämpningen av vad som anses utgöra "samma brott" enligt artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet ska därför inte vara restriktiv.

Vid bedömningen av om det är fråga om samma brott ska med Europadomstolens ord beaktas om brottet "härrör från identiska fakta eller från fakta som i allt väsentligt är desamma som beträffande det andra brottet. Prövningen ska utgå från vad som bildar en uppsättning konkreta fakta som berör samma svarande och är oupplösligt förbundna med varandra till tid och rum".⁴⁴ I Grande Stevens med flera mot Italien⁴⁵ bekräftades att kriterierna för att bedöma om det är fråga om samma handlande som slagits fast i Zolotukhin är tillämpliga också så vitt gäller sanktioner på finansmarknaden.

Enligt artikel 50 i EU:s rättighetsstadga⁴⁶ får ingen lagföras eller straffas på nytt för en lagöverträdelse för vilken han eller hon redan har blivit frikänd eller dömd i unionen genom en lagakraftvunnen brottmålsdom i enlighet med lagen. Genom sin koppling till unionen har bestämmelsen i rättighetsstadgan ett mer vidsträckt geografiskt tillämpningsområde än artikel 4 i tilläggsprotokollet, där det talas om ett andra förfarande i samma stat.

⁴³ Nr 14939/03, den 10 februari 2009.

⁴⁴ Zolotukhin, p. 82 och 84.

⁴⁵ Nr 18640/10, 18647/10, 18663/10, 18668/10 och 18698/10, den 4 mars 2014.

⁴⁶ Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna (2010/C83/02).

I avgöranden i plenum under 2013 har såväl Högsta domstolen (NJA 2013 s. 502) som Högsta förvaltningsdomstolen (HFD 2013 ref. 71) prövat frågor om principen *ne bis in idem* med hänsyn till senare års rättsutveckling i Europadomstolen och EU-domstolen. Högsta domstolen och Högsta förvaltningsdomstolen har – med frångående av tidigare praxis – i de nämnda avgörandena slagit fast att kombinationen ansvar för skattebrott och skattetillägg i två olika förfaranden mot en och samma person strider mot förbudet mot dubbel lagföring eller dubbla straff enligt artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen och artikel 50 i EU:s rättighetsstadga, när förfarandena grundas på samma oriktiga uppgifter. Från det att åtal väcks respektive att skattetillägg beslutas föreligger därför hinder mot ett andra förfarande.

Som nämnts inledningsvis aktualiseras skyddet mot dubbel lagföring enligt tilläggsprotokollet först när någon har blivit ”slutligt” frikänd eller dömd, och enligt rättighetsstadgan inträder skyddet när det finns en ”lagakraftvunnen brottmålsdom”. Europadomstolen har godtagit parallella pågående förfaranden.⁴⁷ Det finns emellertid också mål där Europadomstolen har tillämpat artikel 4 i tilläggsprotokollet trots att inget av de parallella förfarandena hade avslutats.⁴⁸

Förbudet mot dubbelprövning i tilläggsprotokollet har som nämnts i rättsfall från Högsta domstolen och Högsta förvaltningsdomstolen i svensk lag ansetts innebära att det inte krävs ett lagakraftvunnet avgörande, utan att redan ett pågående förfarande utgör hinder för ett parallellt förfarande. Denna tillämpning vilar på det systematiska sambandet i svensk rätt mellan reglerna om rättskraft och om *lis pendens* som rättegångshinder. På samma sätt som domens rättskraft hindrar ett nytt åtal för samma gärning (*res judicata*, 30 kap. 9 § rättegångsbalken) innebär en pågående rättegång att ett nytt åtal inte får väckas mot den tilltalade för en gärning som han eller hon redan står under åtal för (45 kap. 1 § tredje stycket rättegångsbalken). I båda fallen ska det ske en prövning av om det första och andra förfarandet avser samma gärning, ett begrepp som har samma innebörd i de två bestämmelserna.

⁴⁷ R.T. mot Schweiz (nr 31982/96, den 30 maj 2000) och Nilsson mot Sverige (nr 73661/01, den 13 december 2005). Jfr även EU-domstolens dom i Åkerberg Fransson-målet, punkt 33, där uttrycket ”lagakraftvunnet avgörande” används.

⁴⁸ Tomasić och Kroatien (nr 53785/09, den 18 oktober 2011).

Enligt Högsta domstolen skulle det skydd mot nytt åtal som följer av domens rättskraft försvagas allvarligt om ett pågående förfarande inte gavs samma rättegångshindrande verkan som ett laga-kraftvunnet avgörande.⁴⁹

I fråga om skattetillägg har ansetts att ett pågående förfarande om skattetillägg enligt grunderna för 45 kap. 1 § tredje stycket rättegångsbalken innebär hinder mot ett åtal som avser samma oriktiga uppgift. Som Högsta domstolen anger går möjligen en sådan tillämpning längre än vad som följer av rättighetsstadgan. En samordning av principerna om res judicata och lis pendens på det angivna sättet har emellertid inte bedömts innebära att sanktions-systemet inte svarar mot det unionsrättsliga effektivitetskravet.⁵⁰ För att rättegångshinder på grund av lis pendens ska föreligga i brottmålet krävs att frågan om uttag av skattetillägg konkretiserats genom att Skatteverket fattat beslut om att påföra skattetillägg.

Förbudet mot dubbelprövning aktualiseras alltså när det agerande från revisorn som prövas av Revisorsnämnden också är brottsligt. De brott som det kan vara fråga om är till exempel bokföringsbrott, och då särskilt medverkan till sådant brott⁵¹, osant intygande⁵² och svindleri.

10.2.5 Juridiska personer

Av Europadomstolens praxis framgår att även juridiska personer kan åberopa rättigheterna i artikel 6 i Europakonventionen. Europadomstolen har funnit att juridiska personers rättigheter har kränkts när det gäller rätten till domstolsprövning, rätten till prövning av en självständig och opartisk domstol, rätten till offentlig muntlig förhandling, principen om parternas likställdhet i processen, principen om rättssäkerhet och rätten till rättegång inom rimlig tid. Det finns ännu inget avgörande från Europadomstolen där domstolen tagit ställning till om skyddet mot självangivelse i artikel 6

⁴⁹ NJA 2013 s. 502.

⁵⁰ Se NJA 2013 s. 502, punkt 70.

⁵¹ Se till exempel NJA 1988 s. 383 och NJA 2009 s. 3.

⁵² Se till exempel NJA 1981 s. 392.

gäller även för juridiska personer. Mycket talar dock för att också denna rättighet kan åberopas även av juridiska personer.⁵³

Som redogjorts för ovan gäller enligt artikel 48.2 i EU:s rättighetsstadga en presumtion för oskuld och rätt till försvar. Principen om rätt till försvar har prövats av EU-domstolen i några konkurrensrättsliga mål med avseende på kommissionens befogenheter inom ramen för förberedande undersökningsförfaranden och administrativa förfaranden.⁵⁴ Domstolen har då funnit att rätten till försvar innefattar ett skydd för företag mot att tvingas lämna information som kan bidra till att de ådras sig böter/konkurrensskadeavgift. Enligt denna rättspraxis får ett företag inte avkrävas svar på frågor som innebär att företaget tvingas erkänna förekomsten av en överträdelse som det ankommer på kommissionen att bevisa. Däremot får kommissionen ålägga ett företag att lämna alla nödvändiga upplysningar om de faktiska omständigheter som det kan ha kännedom om.

Rätten att inte belasta sig själv kan således åtminstone enligt rättighetsstadgan och antagligen också enligt Europakonventionen åberopas även av juridiska personer om de riskerar att träffas av en sanktion av straffrättslig karaktär. Eftersom juridiska personer enligt svensk rätt inte kan ställas till ansvar för brott torde däremot förbudet mot dubbelprövning inte aktualiseras när ett disciplinärende hos Revisorsnämnden gäller ett registrerat revisionsbolag.

Som framgått i avsnitt 10.2.2 ska bedömningen av om en viss sanktion har straffrättslig karaktär göras utifrån perspektivet hos den person som kan bli föremål för sanktionen, varför bedömningen kan falla olika ut beroende på om sanktionen riktar sig mot en fysisk eller en juridisk person. Medan höga administrativa avgifter gentemot enskilda fysiska personer regelmässigt torde anses vara av straffrättslig karaktär behöver detta inte alltid vara fallet när en sådan sanktion riktas mot ett företag med mycket hög omsättning. Av Europadomstolens praxis framgår dock också att, beroende på omständigheterna, en administrativ avgift som riktas mot en juridisk person kan betraktas som en straffsanktion även om avgiften i det enskilda fallet inte är uppseendeväckande hög.

⁵³ Se närmare avsnitt 6 i det rättsutlåtande som finns som bilaga 6 i betänkandet.

⁵⁴ Se målen 374/87 Orkem, C-2004/00 m.fl. Aalborg Portland, C-65/02 m.fl. ThyssenKrupp och C-407/04 Dalmine.

I Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige⁵⁵ bedömde Europadomstolen om ett skattetillägg som riktades mot ett bolag och dess företrädare utgjorde ett straff enligt artikel 6. Domstolen konstaterade att skattetillägg inte syftade till att åstadkomma ekonomisk kompensation utan till att vara påtryckningsmedel för att få skattskyldiga att följa de skyldigheter som följer av lag och att straffa dem som bryter mot reglerna. Enligt domstolen var skattetilläggen till sin utformning både avskräckande och bestraffande ("deterrent and punitive").

Överträdelsens straffrättsliga karaktär stöddes vidare enligt domstolen av den potentiella och verkliga sanktionens stränghet. Skattetilläggets storlek bestäms i proportion till hur mycket skatt som undvikits till följd av den felaktiga eller otillräckliga informationen. Domstolen konstaterade att skattetillägget i normalfallet utgjorde 20 eller 40 procent av den skatt som undvikits, att det inte fanns något maxbelopp och att det alltså kunde bli fråga om väldigt stora belopp. I det aktuella fallet hade också skattetilläggets storlek, 37 710 kronor för bolaget och 57 757 kronor för bolagets företrädare, enligt domstolen varit betydande ("substantial"). Domstolen anförde sammanfattningsvis att förfarandena rörande de skattetillägg som ålagts bolaget och dess företrädare innefattade en anklagelse om brott i den mening som avses i artikel 6 i konventionen. I sammanhanget bör noteras att bolaget till följd av skatteskulder om drygt 270 000 kronor hade försatts i konkurs.

10.2.6 Administrativa sanktioner på andra rättsområden

Skattetillägg

I SOU 2013:62, Förbudet mot dubbla förfaranden, har föreslagits att sanktionssystemen inom skatteområdet ska samordnas. När såväl en administrativ som en straffrättslig sanktion kommer i fråga föreslås att de båda sanktionerna samordnas i en domstol. Enligt förslaget ska Skatteverket anmäla misstänkta skattebrott till åklagaren. När ett misstänkt brott har anmälts eller om en utredning om brott pågår av annan anledning ska Skatteverket vara tillfälligt förhindrat att meddela beslut om skattetillägg avseende den felaktig-

⁵⁵ Nr 36985/97, den 23 juli 2002.

het som ligger till grund för utredningen om brottet. Verket ska däremot vara oförhindrat att meddela beslut i själva beskattningsärendet. Om åklagaren sedan väcker åtal ska detta kombineras med ett yrkande om att skattetillägg ska utgå. Om åtal inte väcks ska Skatteverket underrättas om detta. När verket får en sådan under rättelse ska det få utreda och besluta om skattetillägg.

Lagförslagen bereds inom Regeringskansliet.

Kapitaltäckningsdirektivet

Genom kapitaltäckningsdirektivet⁵⁶ införs administrativa sanktioner för såväl fysiska som juridiska personer på finansmarknadsområdet. Bland sanktionerna finns en administrativ sanktionsavgift som för fysiska personer ska kunna uppgå till fem miljoner euro och för juridiska personer till tio procent av företagets totala årsomsättning. För både fysiska och juridiska personer gäller vidare att sanktionsavgiften också ska kunna bestämmas till ett belopp motsvarande upp till två gånger summan av den vinst som erhållits eller upp till två gånger av de kostnader som undvikits till följd av regelöverträdelsen.

Direktivets bestämmelser om sanktionsavgift för juridiska personer har införlivats genom att det i lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse och lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden föreskrivs att Finansinspektionen får besluta om en sådan sanktionsavgift. När det gäller fysiska personer föreslås i prop. 2014/15:57, Nya administrativa sanktioner på finansmarknadsområdet, att direktivets sanktionsbestämmelser införlivas på så sätt att Finansinspektionen ges rätt att ingripa mot en enskild styrelseledamot eller en verkställande direktör i ett institut för en överträdelse som institutet har gjort sig skyldigt till. Ingreppande genom beslut om sanktionsavgift föreslås också kunna ske i andra sammanhang, till exempel om någon anskaffar eller avyttrar ett kvalificerat ägande i ett institut utan att underrätta Finansinspektionen om detta eller driver rörelse eller verksamhet utan att vara berättigad till det.

⁵⁶ Direktiv 2013/36/EU.

Ingripande mot ansvariga fysiska personer vid överträdelse från institutets sida ska enligt förslaget ske genom sanktionsföreläggande. Om ett sanktionsföreläggande inte godkänns inom viss tid ska Finansinspektionen få ansöka hos allmän förvaltningsdomstol om att sanktion ska beslutas. Denna ordning har ansetts lämplig med hänsyn till att det kan bli fråga om att ta ställning till komplicerade händelseförlopp med mer eller mindre omfattande utredningsmaterial och bevisning. I propositionen anförs vidare att ett kontradiktoriskt förfarande i domstol är mer lämpligt eftersom det kan komma att bli fråga om att påföra höga sanktionsavgifter. Det har också för förtroendet för processen ansetts viktigt att den utredande verksamheten och beslutsfattandet inte sammanblandas.⁵⁷

I propositionen konstateras att det inte är uteslutet att ett åsidosättande av vissa bestämmelser i förslaget, vilka kan leda till att en fysisk person påförs en administrativ sanktion, även kan innebära att personen i fråga kan lagföras för brott. Det kan vidare enligt propositionen antas att ett påförande av sanktion enligt den föreslagna regleringen är att anse som en anklagelse om brott i Europakonventionens mening. I en sådan situation aktualiseras därmed förbudet mot dubbel lagföring i Europakonventionen och i EU:s rättighetsstadga. I de mycket få fall som det antas bli fråga om när det gäller administrativa sanktioner mot fysiska personer med anledning av ett instituts överträdelse måste de myndigheter som hanterar ärendet, oavsett om det är Finansinspektionen eller rättsvårdande myndigheter, enligt propositionen handlägga ärendet med hänsyn till dubbelprövningsförbudet.⁵⁸

I yttrande över lagförslaget i den lagrådsremiss som föregick propositionen anförde Lagrådet att det kan ifrågasättas om vissa ingripanden genom beslut om sanktionsavgift enligt kapitaltäckningsdirektivet är förenliga med rätten till en rättvis rättegång enligt Europakonventionen och EU:s rättighetsstadga.⁵⁹ Lagrådet påpekade

⁵⁷ Prop. 2014/15:57 s. 55 ff.

⁵⁸ A. prop. s. 52. I lagrådsremissen, Nya administrativa sanktioner på finansmarknaden, angavs att en konsekvens av reglerna, beroende på den enskilda situationen, kan bli att en handläggning hos Finansinspektionen i vissa fall kan hindra en handläggning hos andra myndigheter eller tvärtom. De angivna förhållandena ansågs inte kräva att det infördes några särskilda bestämmelser kring handläggningen. I stället måste förbudet mot dubbla förfaranden beaktas vid handläggningen av varje enskilt ärende med utgångspunkt i ärendets särskilda omständigheter (se s. 41 f. i remissen).

⁵⁹ Lagrådets yttrande den 17 december 2014 över Nya administrativa sanktioner på finansmarknadsområdet.

att den föreslagna regleringen innebar att en styrelseledamot i ett kreditinstitut kan åläggas att betala en sanktionsavgift om han inte medverkar till att institutet anmäler att han har gjort ett förvärv av aktier som också kan medföra en sanktionsavgift för honom. Eftersom bestämmelsen om den först nämnda sanktionsavgiften fungerar som en påtryckning så att han ska lämna uppgifter som visar att han gjort sig skyldig till en överträdelse som i sig kan föranleda sanktionsavgift, menade Lagrådet att den föreslagna regleringen inte var förenlig med Europakonventionens, och troligen inte heller unionsrättens, princip om rätten att inte belasta sig själv. Om överträdelsen vore straffbelagd skulle den föreslagna regleringen enligt Lagrådet inte vara förenlig med denna princip. Lagrådet konstaterade att sanktionsavgifter av det aktuella slaget formellt sett inte utgör straff, men att de har tydliga straffrättsliga drag och att Europakonventionen i många avseenden behandlar sådana sanktionsavgifter på samma sätt som straff när det gäller grundläggande straffrättsliga principer.

För att undvika en konflikt med rätten att inte belasta sig själv föreslås, på Lagrådets inrådan, i propositionen att det införs undantagsbestämmelser för vissa situationer när en styrelseledamot, verkställande direktör eller ersättare för någon av dem också är ägare i institutet.⁶⁰ Undantaget innebär att ingripande inte ska ske mot den angivna kretsen personer vid underlåtelse att fullgöra den nu aktuella anmälningsskyldigheten.

Marknadsmisbruk

I SOU 2014:46, Marknadsmisbruk II, lämnas förslag till de ändringar och anpassningar av den lagstiftning som rör insiderhandel och otillbörlig marknadspåverkan på finansmarknadsområdet som krävs till följd av marknadsmisbruksförordningen⁶¹ och marknadsmisbruksdirektivet⁶². Utredningen föreslår bland annat att det vid sidan av det straffrättsliga systemet ska finnas ett administrativt sanktionssystem innefattande sanktionsavgifter. Av rättssäkerhetsskäl, och i synnerhet för att skyddet mot dubbelbestraffning inte

⁶⁰ Prop. 2014/15:57 s. 36 och 40.

⁶¹ Förordning (EU) nr 596/2014.

⁶² Direktiv 2014/57/EU.

ska kränkas, föreslås att det nya regelverket med administrativa sanktioner vid sidan av straffbestämmelserna i lagen (2005:377) om straff för marknadsmissbruk vid handel med finansiella instrument ska bygga på en modell där det allmänna väljer mellan att hantera otillåtna beteenden inom antingen det administrativa eller det straffrättsliga systemet.

Utredningen föreslår att systemet med administrativa sanktioner regleras i en ny lag med kompletterande bestämmelser till marknadsmissbruksförordningen. Det administrativa sanktionssystemet innefattar bland annat sanktionsavgifter för fysiska och juridiska personer uppgående till högst tre gånger den vinst som har erhållits alternativt tre gånger den förlust som undvikits till följd av regelöverträdelsen. Om den erhållna vinsten eller den undvikna förlusten inte går att fastställa ska sanktionsavgifter bestämmas till högst fem miljoner euro för fysiska personer och till högst 15 miljoner euro eller 15 procent av personens totala årsomsättning enligt de senast tillgängliga räkenskaperna för juridiska personer.

Finansinspektionen föreslås vara behörig myndighet enligt marknadsmissbruksförordningen. Finansinspektionen ska enligt förslaget vid äventyr av vite kunna förelägga ett företag eller någon annan att tillhandahålla uppgifter, handlingar eller annat samt inställa sig till förhör för att lämna upplysningar. De administrativa sanktionsavgifterna har ansetts vara att jämställa med straff med följd att artikel 6 i Europakonventionen är tillämplig på förfarandet. För att förfarandet inte ska komma i konflikt med rätten att slippa belasta sig själv föreslår utredningen att det i den nya lagen särskilt anges att föreläggande inte ska ske vid äventyr av vite i en utredning om en misstänkt överträdelse av marknadsmissbruksförordningens bestämmelser om insiderhandel, olagligt röjande av insiderinformation eller marknadsmanipulation.⁶³ Enligt förslaget ska vidare ett ingripande inte få ske om någon annan myndighet har beslutat att påföra en sanktion för samma otillåtna förfarande eller om överträdelsen omfattas av ett vitesföreläggande.⁶⁴

Beslut om sanktioner gentemot fysiska och juridiska personer för vissa överträdelser av marknadsmissbruksförordningens bestäm-

⁶³ SOU 2014:46 s. 265 och 1 kap. 3 § andra stycket förslag till lag med kompletterande bestämmelser till EU:s marknadsmissbruksförordning.

⁶⁴ Se a. bet. s. 298 och 3 kap. 5 § andra stycket förslag till lag med kompletterande bestämmelser till EU:s marknadsmissbruksförordning.

melser om insiderhandel, olagligt röjande av insiderrinformation eller marknadsmanipulation föreslås ske genom sanktionsföreläggande. Om sanktionsföreläggandet inte godkänns ska Finansinspektionen få väcka talan vid allmän domstol. Som skäl för att prövningen av förbuden bör ske genom sanktionsföreläggande anges att bedömningen innefattar prövning av subjektiva rekvisit och att det kan bli aktuellt att ta ställning till mer eller mindre omfattande utredningsmaterial och bevisning, i vissa fall muntlig sådan.⁶⁵

För vissa andra överträdelser ska Finansinspektionen kunna besluta om sanktioner direkt. Detta föreslås gälla för regler som är konstruerade utifrån i huvudsak ett strikt ansvar och som anses vara tämligen enkla att tillämpa. Till stöd för att Finansinspektionen ska ha rätt att besluta om åtgärder och sanktioner vid de ifrågavarande överträdelserna anförs också att bestämmelserna främst riktar sig mot juridiska personer som står under inspektionens tillsyn samt mot personer i ledande ställning och till dem närstående personer.⁶⁶

Öppenhetsdirektivet

I SOU 2014:70, Ändrade informationskrav på värdepappersmarknaden, lämnas förslag till de lagändringar som krävs för genomförande av direktiv 2013/50/EU om ändring av öppenhetsdirektivet. Enligt förslaget ska Finansinspektionen ha möjlighet att besluta om sanktionsavgift om en emittent underlåter att offentliggöra förändringar i de rättigheter som är knutna till värdepapper som är upptagna till handel på en reglerad marknad, underlåter att upprätta årsredovisning med hjälp av ett elektroniskt rapporteringsformat eller underlåter att offentliggöra rapport om betalningar till myndigheter.

Ändringarna i öppenhetsdirektivet innebär en skyldighet för medlemsstaterna att införa sanktionsavgifter som uppgår till en viss storlek. För att genomföra dessa ändringar föreslår utredningen att Finansinspektionen ska ha befogenhet att besluta om sanktionsavgifter för juridiska personer om upp till 88 774 000 kronor eller

⁶⁵ SOU 2014:46 s. 346 ff.

⁶⁶ A. bet. s. 343 ff.

upp till fem procent av årsomsättningen. I det fall beloppet blir högre och kan beräknas ska sanktionsavgiften uppgå till ett belopp som motsvarar två gånger de vinster som erhållits eller de förluster som undvikits genom överträdelsen. För fysiska personer föreslår utredningen att Finansinspektionen ska kunna besluta om sanktioner upp till 17 755 000 kronor eller, i det fall beloppet blir högre och kan beräknas, upp till två gånger beloppet av de vinster som har erhållits eller de förluster som undvikits genom överträdelsen.

Ingripande gentemot fysiska personer förslås ske genom att Finansinspektionen får besluta direkt om sanktioner för vissa överträdelser och genom sanktionsföreläggande för vissa andra överträdelser. Finansinspektionen föreslås ha fortsatt möjlighet att besluta om sanktioner mot fysiska personer vid överträdelser av bestämmelserna om flaggning. Som skäl för detta anförs att bedömningen av sådana överträdelser kan sägas vara allmänt sett okomplicerad och att inspektionen använder en schablonmetod för att fastställa sanktionsavgifter vid sådana överträdelser.⁶⁷ Ingripanden gentemot fysiska personer vid överträdelser från bolagets sida förslås prövas genom sanktionsföreläggande. Domstolsprövning anses motiverad med hänsyn till att bedömningen av avgiftsskyldigheten är beroende av att uppsåt eller oaktsamhet kan fastställas.⁶⁸ Om ett sanktionsföreläggande inte godkänns inom utsatt tid ska Finansinspektionen få ansöka hos allmän förvaltningsdomstol om att sanktionen ska beslutas.

Utredningen anför att det finns omständigheter som talar för och omständigheter som talar emot att sanktionsavgifterna i vissa fall kan vara att jämställa med anklagelse om brott enligt Europakonventionen. Om i något fall en sanktionsavgift skulle kunna anses innefatta en brottsanklagelse enligt Europakonventionen och samma gärning som ligger till grund för avgiften dessutom samtidigt omfattas av en bestämmelse i brottsbalken eller annan straffrättslig lagstiftning, får enligt utredningen i det enskilda fallet göras en bedömning av om en sanktionsavgift kan påföras av Finansinspektionen eller om frågan bör hanteras i straffprocessuell ordning.

⁶⁷ SOU 2014:70 s. 256 f.

⁶⁸ A. bet. s. 258.

MiFID II och MiFIR

MiFID har ersatts av ett nytt direktiv, MiFID II,⁶⁹ och en ny förordning om marknader för finansiella instrument, den så kallade MiFIR,⁷⁰ har tillkommit. Även i MiFID II finns en detaljerad reglering om administrativa sanktioner. I SOU 2015:2, Värdepappersmarknaden, MiFID II och MiFIR, lämnas förslag till genomförande av de nya EU-reglerna. Förslaget innebär att det för svenska värdepappersinstitut, börser och svenska leverantörer av datarapporterings tjänster anges vilka bestämmelser i lagen om värdepappersmarknaden och i MiFIR som kan medföra ingripanden vid en överträdelse. Om någon av de nämnda aktörerna har överträtt en sådan bestämmelse ska företaget kunna påföras en sanktion. I sådana fall ska även en styrelseledamot eller en verkställande direktör i institutet eller börsen, eller deras ersättare, kunna påföras en sanktion.

De sanktioner som kan bli aktuella för företagen är desamma som enligt gällande rätt, till exempel återkallelse av tillstånd och sanktionsavgift. De sanktioner som kan bli aktuella såvitt gäller fysiska personer i ledningsorganet för företaget är förbud att utöva ledningsuppdrag i ett värdepappersinstitut och sanktionsavgift. Sanktionsavgiften för fysiska personer ska kunna bestämmas till högst ett belopp som motsvarar fem miljoner euro eller, i de fall beloppet blir högre och kan beräknas, till två gånger beloppet av de vinster som har erhållits eller de kostnader/förluster som har undvikits genom överträdelsen.

När det gäller beslutsordningen för sanktioner föreslås att Finansinspektionen liksom tidigare ska fatta beslut om sanktioner avseende juridiska personer. Inspektionen ska även besluta om sanktioner avseende fysiska personer om överträdelsen består i att utan tillstånd driva verksamhet som omfattas av lagen om värdepappersmarknaden eller att underlåta att anmäla förvärv och avyttringar av ett kvalificerat innehav i ett värdepappersbolag, en bors eller en svensk clearingorganisation. Detsamma ska gälla vid överträdelser av ett beslut om positionslimit. Som skäl för detta anförs att bestämmelserna om tillståndsplikt, anmälningsplikt och positions-

⁶⁹ Direktiv 2014/65/EU.

⁷⁰ Förordning (EU) nr 600/2014.

limit bygger på en prövning av objektiva rekvisit. Mot bakgrund av att det är fråga om ett okomplicerat rättsområde med tämligen enkla bedömningar har inte heller den omständigheten att det kan bli fråga om att ålägga betydligt högre sanktionsavgifter än vad som tidigare gällt ansetts utgöra skäl för en särskild beslutsordning.⁷¹

När det gäller sanktioner mot ansvariga fysiska personer i ett svenskt värdepappersinstitut eller en børs för överträdelse från företagets sida ska sanktionen däremot meddelas i form av ett sanktionsföreläggande. Om ett sådant föreläggande inte godkänts inom föreskriven tid ska Finansinspektionen få ansöka hos allmän förvaltningsdomstol om att sanktionen ska beslutas. Ett förfarande med sanktionsföreläggande har ansetts motiverat med hänsyn till att det är fråga om att pröva subjektiva rekvisit.⁷²

I betänkandet förs en diskussion om hur sanktioner mot fysiska personer förhåller sig till förbudet mot dubbel lagföring och straff och till rätten att inte belasta sig själv.⁷³ När det gäller förbudet mot dubbelprövning anges att det inte är uteslutet att vissa överträdelse av reglerna i MiFID II och MiFIR, vilka kan leda till att en fysisk person påförs en administrativ sanktion, även kan innebära att personen i fråga kan lagföras för brott. Ett påförande av en sanktion enligt den reglering som föreslås är enligt betänkandet att anse som en anklagelse för brott och straff i Europakonventionens mening. Det sagda innebär att förbudet mot dubbel lagföring i konventionen och, eftersom det är fråga om tillämpning av EU-rätt, förbudet i rättighetsstadgan aktualiseras.

Även om det går att hitta exempel på gärningar som både utgör brott och som kan ligga till grund för en administrativ sanktion mot en fysisk person är det enligt betänkandet fråga om undantagsfall. I de mycket få fall som det antas bli fråga om när det gäller administrativa sanktioner mot fysiska personer med anledning av ett instituts överträdelse måste de myndigheter som hanterar ärendet, oavsett om det är Finansinspektionen eller rättsvårdande myndigheter, enligt betänkandet handlägga ärendet med hänsyn till reglerna om förbudet mot dubbel lagföring och straff.

⁷¹ SOU 2015:2 s. 600 f.

⁷² A. bet. s. 602 ff.

⁷³ Se SOU 2015:2 s. 558 ff.

I betänkandet anses att det inte finns något behov av en uttrycklig regel om att Finansinspektionen ska anmäla överträdelser enligt MiFID II som kan utgöra brott till åklagare. I stället konstateras att det får anses ligga i tillsynsmyndighetens funktion att överträdelser – som till exempel brott begångna i den verksamhet som tillsynen avser – möts med de åtgärder som påkallas av omständigheterna. Vid en klar misstanke om att det har begåtts en straffbar överträdelse, måste en åtalsanmälan i allmänhet anses påkallad. I betänkandet föreslås dock att det för tydlighetens skull i lagen tas in en regel om att ett ingripande enligt lagen om värdepappersmarknaden inte ska ske om samma otillåtna agerande också är föremål för åtal.

När det gäller rätten enligt Europakonventionen att inte belasta sig själv konstateras i betänkandet att det i lagen om värdepappersmarknaden finns ett antal bestämmelser som innebär en skyldighet att lämna uppgifter eller tillhandahålla information. De utvidgade sanktionsmöjligheterna enligt MiFID II och de förslag som lämnas för genomförande av direktivet skulle kunna medföra att samma person kan åläggas sanktionsavgift dels för att ha skaffat sig, ökat, minskat eller avyttrat ett kvalificerat innehav av aktier i exempelvis ett värdepappersbolag utan Finansinspektionens tillstånd, dels för att han eller hon i egenskap av till exempel styrelseledamot i bolaget medverkat till att bolaget inte har anmält förvärvet eller avyttringen till inspektionen.

I betänkandet anges att med hänsyn till att sanktionsavgifter på grund av överträdelser av de bestämmelser som genomför MiFID II eller av artiklar i MiFIR kan antas vara att jämställa med straff, och misstanke om en regelöverträdelse därmed är att anse som en anklagelse om brott i Europakonventionens mening, det torde föreligga en rätt att vara passiv och att inte belasta sig själv. Enligt betänkandet innebär detta förhållande dock inte att uppgifterna inte får efterfrågas eller inhämtas från annat håll än från den anklagade, eller att uppgiftsskyldigheten måste vara osanktionerad. Det konstateras emellertid att det däremot kan uppkomma en situation då en sanktion inte kan beslutas, om det är fråga om ett framtvingande av belastande uppgifter.

I betänkandet dras slutsatsen att regelsystemet som sådant inte kan anses vara oförenligt med Europakonventionen. Det anges dock att det är viktigt att se till att tillämpningen av bestämmelserna

om uppgiftsskyldighet och sanktionsbefogenheter inte strider mot konventionen. Detta anses ytterst vara en tillämpningsfråga. En bedömning får enligt betänkandet göras i varje enskilt fall om det föreligger hinder mot ett ingripande. Det anförs också att det i princip torde vara samma bedömningar som görs oavsett vilken form av sanktion, inbegripet vitesföreläggande, som aktualiseras. Är det fråga om en uppgift som kan komma att belasta den anklagade bör någon sanktion inte påföras.

10.2.7 Alternativ för genomförande av de nya sanktionerna i revisorsdirektivet

Allmänna utgångspunkter

Som framgått ovan kan även administrativa disciplinära åtgärder utgöra straff i Europakonventionens mening. Detta innebär inte att sådana åtgärder inte kan användas i Revisorsnämndens disciplinära verksamhet, men om så sker så måste förfarandet vid nämnden anpassas till de rättssäkerhetskrav som ställs i konventionen. Vidare måste i så fall övervägas hur detta förfarande ska samordnas med ett eventuellt straffrättsligt förfarande som rör samma omständigheter som de som prövas av Revisorsnämnden.

Enligt den nu gällande ordningen är de huvudsakliga åtgärder som står till buds för Revisorsnämnden upphävande av auktorisation, godkännande och registrering samt, i mindre allvarliga fall, varning eller erinran. Nämndens disciplinära verksamhet är således inriktad på att se till att de personer och företag som blivit tilldelade den särskilda legitimering som auktorisationen, godkännandet respektive registreringen innebär följer de bestämmelser som gäller för revisorer och revisionsverksamhet och att, när så inte sker, upphäva auktorisationen, godkännandet respektive registreringen. Förfarandets syfte är alltså att se till att personer och företag som har misskött sig och därmed inte är lämpliga att fortsättningsvis verka som revisorer ska fråntas möjlighet att göra detta. Motvarande system för att meddela och dra in legitimation att utöva ett visst yrke finns även på flera andra områden, till exempel för läkare, advokater och fastighetsmäklare. Det finns också många andra exempel på att viss verksamhet kräver myndighetstillstånd, och att detta tillstånd kan dras tillbaka vid misskötsamhet etc.

En indragning av en legitimation eller ett tillstånd som ger innehavaren rätt att utöva visst yrke eller viss verksamhet kan ofta ha synnerligen allvarliga konsekvenser för den som berörs. Enligt utredningens mening är det trots detta svårt att tänka sig att system för tilldelning och indragning av legitimationer och tillstånd generellt sett ska anses vara av straffrättslig karaktär enligt Europakonventionen. Snarare bör sådana system som utgångspunkt betraktas som sådana disciplinära förfaranden som inte omfattas av de aktuella konventionsbestämmelserna. Det kan enligt utredningens bedömning därvid inte vara avgörande om det disciplinära förfarandet sker vid en myndighet eller inför ett privaträttsligt organ. I vart fall finns enligt utredningens mening inget stöd i Europadomstolens hittillsvarande praxis för att den omständigheten att det är en myndighet som handhar förfarandet innebär att det inte kan betraktas som ett sådant disciplinärt förfarande som faller utanför vad som utgör ett straffrättsligt förfarande enligt konventionen.

Utgångspunkten för utredningens överväganden är därmed att det nu gällande systemet för Revisorsnämndens disciplinära verksamhet inte är att betrakta som ett straffrättsligt förfarande enligt Europakonventionen. Frågan är då om ett införlivande i svensk rätt av de nya sanktioner som tillkommit genom ändringsdirektivet innebär en förändring av detta förhållande. Så är fallet om någon av de nya sanktioner som införs innebär att förfarandet vid nämnden får en straffrättslig karaktär, på grund av att sanktionen är att betrakta som ett straff i konventionens mening. Av särskild betydelse vid den bedömningen är, förutom sanktionens stränghet, om sanktionen till sin karaktär och sitt syfte är repressiv och avskräckande och inte bara kan ses som ett naturligt led i den disciplinära verksamheten. Som kommer att utvecklas närmare i avsnitt 10.4.5 nedan kan åtminstone den administrativa sanktionsavgift som enligt ändringsdirektivet ska införas med stor sannolikhet anses vara av straffrättslig karaktär.

De alternativ som står till buds för att införlivandet av de nya sanktionerna inte ska leda till att Revisorsnämndens disciplinära verksamhet kommer i konflikt med Europakonventionen är därmed följande. Antingen så måste förfarandet vid beslut om sanktionerna anpassas till de rättssäkerhetskrav som konventionen ställer. Eller så måste sanktionerna när de införlivas i svensk rätt ges en

sådan utformning att de inte anses utgöra straff i konventionens mening.

I det följande redovisas utredningens allmänna överväganden när det gäller hur dessa alternativ skulle kunna genomföras och vilket av alternativen som bör väljas.

Anpassa förfarandet vid Revisorsnämnden till rättssäkerhetskraven i konventionen

Ett alternativ för att få till stånd ett konventionsenligt införlivande av de nya sanktionerna är således att anpassa förfarandet vid Revisorsnämnden till rättssäkerhetskraven i konventionen. Det handlar då dels om att den revisor eller det registrerade revisionsbolag som är föremål för ett disciplinärende inte ska tvingas att medverka i detta på ett sätt som kommer i konflikt med rätten att inte belasta sig själv, dels om att förfarandet inför nämnden på något sätt måste samordnas med ett eventuellt straffrättsligt förfarande rörande samma förhållanden som de som är föremål för nämndens prövning.

När det gäller den första frågan, rätten att inte belasta sig själv, har revisorer och registrerade revisionsbolag i dag en långtgående skyldighet att svara på frågor och bistå med underlag för Revisorsnämndens utredningar. Enligt 28 § revisorslagen ska de låta Revisorsnämnden vid sin tillsyn granska akter, bokföring och övriga handlingar som hör till verksamheten och lämna nämnden de uppgifter som behövs för tillsynen. Uppgiftsskyldigheten är sanktionerad på så sätt att disciplinära åtgärder kan vidtas mot den som inte medverkar i nämndens utredningar. Den revisor eller det revisionsbolag som inte svarar på nämndens frågor eller som vägrar att inge material som nämnden efterfrågar riskerar i förlängningen att få auktorisationen, godkännandet respektive registreringen upphävd.

Revisorer och registrerade revisionsbolag är vidare enligt 27 a § revisorslagen skyldiga att underkasta sig Revisorsnämndens kvalitetskontroll och att förse nämnden med handlingar och upplysningar som är nödvändiga för att genomföra kontrollen. Brister som uppdragas vid en sådan kontroll kan leda till att ett disciplinärende öppnas.

Att under sanktionshot tvingas medverka med upplysningar etc. av det ovan beskrivna slaget i ett förfarande som kan leda till en straffrättslig påföljd är enligt utredningens bedömning inte förenligt med Europakonventionen. Huruvida uppgiftsskyldigheten i sig är sanktionerad med en påföljd av straffrättslig karaktär eller, som nu, under hot om att auktorisationen, godkännandet eller registreringen ska upphävas kan därvid inte vara avgörande. Det centrala är att uppgifterna framtvings genom hot om repressalier. Om denna väg väljs måste Revisorsnämndens rätt att under utredningen av ett disciplinärende kräva revisorns respektive revisionsbolagets medverkan därför begränsas. Detsamma gäller vid genomförandet av nämndens kvalitetskontroller, om dessa även fortsättningsvis ska kunna läggas till grund för ett disciplinärende.

En första fråga är om en sådan begränsning måste lagregleras eller om det, på liknande sätt som diskuteras i SOU 2015:2 (se avsnitt 10.2.6), kan överlämnas till Revisorsnämnden att i den praktiska tillämpningen tillse att bestämmelserna om uppgiftsskyldighet och sanktionsbefogenheter inte används på ett sätt som strider mot konventionen. Som nämnts gäller i dag att all uppgiftsskyldighet för revisorer och registrerade revisionsbolag är sanktionerad. Detta innebär att varje uppgift som revisorn eller det registrerade revisionsbolaget på Revisorsnämndens begäran har lämnat till nämnden i princip har lämnats under sanktionshot. Revisorsnämnden skulle därmed varje gång det visade sig att dessa uppgifter innehöll information av självbelastande karaktär vara tvungen att avstå från att påföra en disciplinär åtgärd. En sådan ordning förefaller inte ändamålsenlig.

Enligt utredningens mening krävs därmed, om detta alternativ väljs, att den lagreglerade uppgiftsskyldigheten för revisorer och registrerade revisionsbolag begränsas på ett sådant sätt att den inte kommer i konflikt med rätten att inte belasta sig själv. Den fråga som då uppkommer är hur långtgående en sådan begränsning måste vara för att förfarandet ska vara förenligt med konventionen.

Om konventionen innebär att en revisor eller ett registrerat revisionsbolag som riskerar att påföras en straffrättslig sanktion har en rätt att förhålla sig helt passiv är detta alternativ enligt utredningens mening ingen framkomlig väg att gå. Att en möjlighet finns för Revisorsnämnden att under tvång avkräva revisorn respektive revisionsbolaget viss information är helt nödvändigt för att tillsyns-

systemet ska kunna fungera i sin nuvarande form. För att detta alternativ för att genomföra de nya sanktionerna överhuvudtaget ska vara praktiskt genomförbart utan att tillsynssystemet görs om i grunden fordras som utredningen ser det att Revisorsnämnden åtminstone kan få tillgång till den dokumentation av revisionsuppdragen som revisorn är skyldig att upprätta enligt 24 § revisorslagen. Frågan är då om en plikt att under sanktionshot inge denna dokumentation är förenlig med konventionen.

Europadomstolens praxis när det gäller den närmare innebörden av skyddet mot självangivelse är inte helt lätt att tolka. I det rättsutlåtande som utredningen har begärt in (se bilaga 6) sammanfattas domstolens praxis i detta avseende som att den lämnar många frågor obesvarade, är otydlig och inkonsekvent. Det framhålls också att en osäkerhetsfaktor är den riktningförändring som domstolen gjort i senare avgöranden.

Av intresse för bedömningen av denna fråga kan vara den lösning som valts i Tyskland. Enligt tysk rätt riskerar en revisor som åsidosätter sina skyldigheter bland annat böter på upp till 50 000 euro (§ 63 Wirtschaftsprüferordnung). Den tyska lagen föreskriver en långtgående uppgiftsskyldighet för revisorer och skyldigheten att samarbeta är vitessanktionerad (§ 62 och § 62a Wirtschaftsprüferordnung). Skyddet mot att lämna självbelastande uppgifter har i den tyska lagstiftningen ansetts tillgodosett genom föreskrifter som innebär att den enskilde inte är skyldig att lämna muntliga uppgifter som kan vara självbelastande (§ 62 andra stycket Wirtschaftsprüferordnung).⁷⁴ Revisorn ska underrättas om sin rätt att inte lämna självbelastande uppgifter och måste själv åberopa passivitetsrätten för att undgå skyldighet att lämna information. Passivitetsrätten omfattar inte sådan information som har betydelse för revisionen av ett revisionspliktigt företag (§ 62 tredje stycket Wirtschaftsprüferordnung).⁷⁵

⁷⁴ "Oral information may be withheld if disclosure would subject the member to the danger of prosecution due to a crime, a misdemeanour or a breach of professional conduct."

⁷⁵ "Correct and complete provision of oral information and the presentation of materials cannot be refused by individual members of the Wirtschaftsprüferkammer who are entitled to carry out statutory audits or those who de facto carry out such audits without authorization if the oral information and presentation of materials have a bearing on the audit of a company obliged to carry out a statutory audit. Section 2 Sentences 2 and 3 apply mutatis mutandis."

I det nämnda rättsutlåtandet dras dock slutsatsen att förbudet mot självangivelse täcker även att tvinga någon att lämna skriftlig dokumentation som kan vara självbelastande. Det anförs emellertid också att det kan finnas anledning att göra skillnad mellan å ena sidan dokumentation som det finns en rättslig plikt att upprätta och bevara och å andra sidan annan dokumentation. Det förstnämnda slaget av dokumentation skulle då inte anses vara självbelastande i sig och ett krav på att inge sådan dokumentation skulle därmed inte komma i konflikt med rätten att inte belasta sig själv.

I utlåtandet dras vidare slutsatsen att det framstår som tillåtet att framtvinga information om faktiska förhållanden, men att information som är komprometterande inte får inhämtas med tvång. Det framhålls dock också att gränsen mellan dessa slag av information inte alltid är lätt att dra. Den omständigheten att skyddet enligt Europakonventionen är relativt kan vidare enligt utlåtandet tala för att tvång som riktas mot juridiska personer kan bedömas på ett annat sätt än tvång som riktas mot fysiska personer.⁷⁶ Juridiska personer skulle med det resonemanget således kunna åläggas en mer långtgående uppgiftsskyldighet utan att rätten att belasta sig själv anses ha kränkts.

Även om rättsläget således framstår som osäkert synes Europakonventionen tillåta att Revisorsnämnden, också i ett system där revisorn respektive det registrerade revisionsbolaget riskerar att drabbas av en straffrättslig sanktion, under tvång kan avkräva revisorn respektive bolaget viss dokumentation och annan information. Den omständigheten att det genom 24 § revisorslagen finns en författningsreglerad skyldighet att upprätta och bevara den dokumentation som nämns där talar för att det också är förenligt med konventionen att nämnden under sanktionshot får kräva att dokumentationen ges in. Enligt utredningens mening finns dock också argument som talar emot denna slutsats.

När nämnden öppnar ett tillsynsärende finns ofta, genom en anmälan eller på annat sätt, indikationer på att en överträdelse har skett. Att då kräva att den som är föremål för nämndens utredning ger in dokumentation som potentiellt innehåller belägg för detta kan inte helt jämföras med att dokumentation, till exempel i form av årsredovisningar eller skattedeklarationer, rutinmässigt ska ges

⁷⁶ Se avsnitt 6 i rättsutlåtandet i bilaga 6 i betänkandet.

in till en myndighet. Särskilt när det är en fysisk person som är föremål för utredning finns flera rättsfall från Europadomstolen som talar för att han eller hon har rätt att i en sådan situation vägra att ge in den typen av dokumentation. Praxis när det gäller juridiska personer är mer sparsam, men de rättsfall från EU-domstolen som nämns i avsnitt 10.2.5 tyder i och för sig på att om dokumentationen endast kan anses innehålla upplysningar om faktiska omständigheter så kommer en skyldighet att ge in den inte i konflikt med skyddet mot självangivelse.

Av betydelse är vidare att brister i dokumentationen i sig, oberoende av om själva revisionen har varit bristfällig eller inte, utgör en överträdelse som kan leda till disciplinära åtgärder. I dessa fall är det därmed (brister i) själva dokumentationen som utgör den direkta grunden för att sanktionen påförs. Att då ändå säga att ett krav på att inge denna dokumentation inte kommer i konflikt med skyddet mot självangivelse framstår inte som oproblematiskt (se även avsnitt 10.2.6 ovan angående Lagrådets och regeringens bedömning i samband med införlivandet av kapitaltäckningsdirektivet när det gäller rätten att inte belasta sig själv och underlåtelse att fullgöra anmälningsplikt beträffande förvärv av aktier).

De finns således både sådant som talar för och sådant som talar emot att det är förenligt med konventionen att under sanktionshot kräva att den som är föremål för ett disciplinärende ger in all sådan dokumentation som upprättats enligt 24 § revisorslagen. Eftersom en fungerande tillsyn enligt utredningens mening kräver att Revisorsnämnden har tillgång åtminstone till denna dokumentation är denna osäkerhet i sig ett argument emot att detta alternativ väljs.

Vidare bör framhållas att även om en sådan mer begränsad skyldigheten att inge dokumentation som nu har diskuterats skulle anses vara förenlig med konventionen så skulle en sådan begränsning innebära att Revisorsnämnden i många fall inte längre skulle få tillgång till andra handlingar av betydelse för tillsynen. Det rör sig om sådant som styrelseprotokoll, delägaravtal, interna riktlinjer med mera. Dessa och liknande handlingar omfattas i dag av 28 § revisorslagen men skulle enligt utredningens bedömning svårigen kunna inordnas bland sådant som kan avkrävas revisorn eller revisionsbolaget utan att detta åtminstone i vissa fall skulle komma i konflikt med rätten att inte belasta sig själv.

En anpassning av förfarandet vid Revisorsnämnden till rätts-säkerhetskraven i Europakonventionen fordrar vidare att förfaran-det på något sätt samordnas med ett eventuellt straffrättsligt förfarande rörande samma förhållanden som de som är föremål för nämndens prövning. Utan en sådan samordning kommer nämndens beslut i ett disciplinärende alltid att utgöra hinder mot att revisorn senare åtalas för samma handlingar som de som omfattas av disciplinärendet. Detta gäller oavsett om den konkreta sanktion som beslutas av nämnden har straffrättslig karaktär eller inte. Och omvänt så innebär ett väckt åtal att Revisorsnämnden är förhindrad att inleda ett disciplinärende rörande de överträdelse som omfattas av åtalet. Det skulle därmed inte vara möjligt för nämnden att upphäva auktorisationen för en revisor som åtalats och dömts för brott som han eller hon har begått i rollen som revisor. En sådan ordning är enligt utredningens mening inte acceptabel.

I några aktuella lagstiftningsärenden på finansmarknadsområdet (se avsnitt 10.2.6 ovan) har det sagts att problemet med förbud mot dubbelprövning får lösas av myndigheterna vid handläggningen av varje enskilt ärende. I SOU 2014:46 och SOU 2015:2 förslås dock regler om att ingripande inte ska ske om samma överträdelse också är föremål för åtal.

Enligt utredningens mening krävs även i detta sammanhang någon form av lagreglering för hur förfarandet vid Revisorsnämnden ska samordnas med det straffrättsliga förfarandet. En konsekvens av att det bland de åtgärder som Revisorsnämnden i ett disciplinärende kan besluta om införs sanktioner av straffrättslig karaktär är att förfarandet inför Revisorsnämnden och det straffrättsliga förfarandet blir ömsesidigt uteslutande. Det går då aldrig att både åtala och döma en revisor för brott och samtidigt upphäva auktorisationen. Problemet går inte att lösa genom att Revisorsnämnden i de fall som gått till åtal avstår från att besluta om en sanktion, till exempel sanktionsavgift, som har karaktär av straff. Som framgått är det, för att förfarandet inför nämnden ska anta en straffrättslig karaktär och därmed aktualisera förbudet mot dubbelprövning, tillräckligt att en av de sanktioner som potentiellt kan utgå vid en överträdelse är ett straff i konventionens mening.

En lagreglering framstår således som nödvändig. Den skulle kunna utformas på liknande sätt som har föreslagits när det gäller skattetilläggen (se avsnitt 10.2.6). Närmare bestämt skulle kunna

föreskrivas att Revisorsnämnden inte får besluta om sådana sanktioner som bedöms ha straffrättslig karaktär (i realiteten handlar det enligt utredningens bedömning endast om den administrativa sanktionsavgiften, se vidare avsnitt 10.4.5) om ett straffrättsligt förfarande redan har inletts mot revisorn, eller om nämnden själv anmäler revisorn till åtal. Eftersom nämnden då är lagligen förhindrad att besluta om dessa sanktioner, så skulle förfarandet inför nämnden i dessa fall inte ha straffrättslig karaktär utan endast vara inriktat på om revisorn ska åläggas någon av de rent disciplinära åtgärderna. Enligt artikel 30.3 i revisorsdirektivet är det tillåtet för medlemsstaterna att besluta att inte fastställa regler för administrativa sanktioner vid överträdelse som omfattas av nationell straffrätt (se närmare avsnitt 10.3). Att i de ovan nämnda fallen föreskriva att vissa sanktioner inte ska kunna utgå torde således vara förenligt med direktivet.

Utforma de disciplinära åtgärderna så att de inte utgör straff enligt konventionen

Ett alternativ till att anpassa förfarandet vid Revisorsnämnden till rättssäkerhetsgarantierna i Europakonventionen är att se till att sanktionerna när de införlivas i svensk rätt ges en sådan utformning att de inte anses utgöra straff i konventionens mening. Som redan nämnts är enligt utredningens bedömning den enda verkligt problematiska av de nya sanktioner som tillkommit genom ändringsdirektivet den administrativa sanktionsavgiften. En sådan sanktionsavgift är med största sannolikhet ett straff i konventionens mening, i vart fall om avgiften ska ligga på den nivå som förutsätts i ingressen till ändringsdirektivet (upp till en miljon euro eller mer när det gäller fysiska personer och upp till en viss procentandel av omsättningen när det gäller juridiska personer, se punkt 16 i ingressen). Om detta alternativ väljs måste därmed storleken på och/eller tillämpningsområdet för sanktionsavgiften vid införlivandet anpassas så att avgiften enligt svensk rätt kommer att tas ut på ett konventionsenligt sätt.

Slutsatser

De alternativ som står till buds för att åstadkomma ett konventionsenligt införlivande av de nya sanktioner som införts genom ändringsdirektivet är således antingen att anpassa förfarandet eller att anpassa sanktionerna. I det följande redovisas utredningens allmänna överväganden när det gäller vilken av dessa vägar som bör väljas.

Inledningsvis kan konstateras att inget av de tillgängliga alternativen kommer att leda till ett fullt ut lojalt genomförande av bestämmelserna i revisorsdirektivet och revisorsförordningen. När det gäller alternativet att anpassa förfarandet bör det i och för sig vara möjligt att hitta en lösning på problemet med förbudet mot dubbelprövning som inte kommer i konflikt med unionsrätten. För att förfarandet också ska tillgodose rätten att inte belasta sig själv krävs dock att skyldigheten att bidra till utredningen begränsas på ett sätt som gör att svensk rätt blir mindre förenlig med, och i vissa avseenden till och med direkt bryter mot, flera bestämmelser i unionsrätten.

Genom ändringsdirektivet och revisorsförordningen har ett antal nya bestämmelser både om revisorers och registrerade revisionsbolags rapporteringsplikt och om den behöriga myndighetens tillsynsbefogenheter tillkommit. Dessa ger generellt sett uttryck för att såväl revisorernas informationsskyldighet som myndighetens befogenheter ska utvidgas, inte begränsas. Särskilt kan nämnas att tillsynsmyndigheten vid tillsyn av revisorer och registrerade revisionsbolag som utför revision av företag av allmänt intresse enligt artikel 23.3 första stycket led a i revisorsförordningen ska ha tillgång till uppgifter om den lagstadgade revisionen eller andra dokument som innehåller av revisorn eller bolaget, i alla former som är relevanta för att myndigheten ska kunna utföra sina uppgifter. Utredningen har i avsnitt 9.3.4 kommit fram till att den uppgiftsskyldighet för revisorer och registrerade revisionsbolag som följer av revisorslagen tillgodoser kraven i revisorsförordningen. Om denna skyldighet inskränks till att avse endast dokumentation enligt 24 § revisorslagen är svensk rätt enligt utredningens bedömning inte längre förenlig med förordningen.

Ett annat exempel är bestämmelserna i artikel 24b.3 i revisorsdirektivet, där revisorer och registrerade revisionsbolag åläggs att

dokumentera överträdelser av bestämmelserna i revisorsdirektivet och revisorsförordningen och att sammanställa denna dokumentation i en årlig rapport. Artikelns behandlas i avsnitt 7.9. Denna dokumentation kommer uppenbarligen att innehålla information av självangivelsekaraktär och måste därmed hållas utanför det som Revisorsnämnden under tvång ska kunna begära in, vilket knappast kan anses vara förenligt med unionsrätten.

Men även alternativet att anpassa sanktionerna kommer att innebära att i vart fall den administrativa sanktionsavgiften inte kan ges den utformning som förefaller vara avsedd i direktivet. I och för sig bör det i detta fall vara möjligt att åstadkomma en svensk reglering som är förenlig med själva direktivtexten, eftersom det där endast sägs att sådana avgifter ska införas men inte anges närmare hur (dvs. på vilken nivå och för vilka fall) detta ska ske. Revisorsdirektivet skiljer sig således i detta avseende från de direktiv på finansmarknadsområdet som berörts ovan (se avsnitt 10.2.6), där både det sanktionsbara området och avgiftens storlek regleras i själva direktivbestämmelserna. Att vid införlivandet av revisorsdirektivet anpassa sanktionsavgifterna så att de inte kommer att utgöra straff i konventionens mening torde dock ändå, mot bakgrund av det ovan nämnda ingressuttalandet, leda till ett resultat som inte är fullt ut förenligt med direktivets anda.

Den omständigheten att ett införlivande inte kan genomföras i full överensstämmelse med kraven i revisorsdirektivet och revisorsförordningen är förstås problematiskt. Samtidigt är detta ingenting som kan få hindra att de svenska bestämmelserna utformas på ett konventionsenligt sätt. Som framgått ovan följer dessutom av EU-fördraget att de grundläggande rättigheterna enligt Europakonventionen ingår även i unionsrätten. Skyddet mot självangivelse och dubbelprövning återfinns vidare också i EU:s rättighetsstadga. Såväl EU-fördraget som rättighetsstadgan tillhör primärrätten och är därmed överordnade sekundärrätten i form av direktiv och förordningar. Även unionsrätten i sig ställer således krav som innebär att införlivandet av de nya sanktionerna måste göras på ett sätt som i viss mån avviker från regleringen i revisorsdirektivet och revisorsförordningen.

En viktig omständighet att beakta vid valet mellan de två alternativ som skisserats ovan är enligt utredningens mening inriktningen på Revisorsnämndens tillsynsverksamhet och hur denna

skiljer sig från den tillsyn som utövas av Finansinspektionen. I fokus för Finansinspektionens tillsyn står de företag, dvs. juridiska personer, som bedriver den aktuella verksamheten och de åtgärder som inspektionen beslutar om riktar sig primärt mot företagen. Finansinspektionen har vidare sedan länge haft möjlighet att besluta om stränga administrativa påföljder som har ett uttalat sanktionssyfte, till exempel i form av höga sanktionsavgifter.

När det gäller Revisorsnämndens tillsynsverksamhet är förhållandena de omvända. Av de beslut om disciplinära åtgärder som Revisorsnämnden fattar varje år avser endast en försvinnande liten del juridiska personer. Under de tre senaste åren har totalt endast 4 av de sammanlagt 147 disciplinära åtgärder som beslutats avsett registrerade revisionsbolag.⁷⁷ Resterande beslut har alltså gällt enskilda revisorer. Denna skillnad förklaras av det särskilda ansvar för revisionens utförande som enligt revisorslagen och annan lagstiftning läggs på den huvudansvarige revisorn även i de fall då ett registrerat revisionsbolag är vald revisor. Som framgått är de åtgärder som Revisorsnämnden i dag kan besluta om vidare uteslutande av disciplinär karaktär. Någon möjlighet för nämnden att till exempel besluta om sanktionsavgifter finns inte.

Mot denna bakgrund bör enligt utredningens mening vid utformningen av Revisorsnämndens tillsyns- och sanktionsbefogenheter i första hand fästas avseende vid de rättssäkerhetsgarantier som gäller för fysiska personer. Det överordnade målet bör vidare vara att Revisorsnämndens tillsynsfunktion värnas. Att införa straffrättsliga sanktioner inom ramen för ett disciplinärt förfarande gör att förfarandet ändrar karaktär. Rättssäkerhetsgarantierna i Europakonventionen är utvecklade just för straffrättsliga förhållanden och passar mindre bra att tillämpas fullt ut inom ramen för ett disciplinärt tillsynssystem. Särskilt förbudet mot självangivelse är svårt att kombinera med en effektiv tillsynsfunktion. Detta gäller såväl den förebyggande tillsynen i form av kvalitetskontroller som tillsyn i form av disciplinärenden.

Till detta kommer den osäkerhet som finns när det gäller den närmare innebörden av detta förbud. Om den som är föremål för

⁷⁷ Enligt de uppgifter som redovisas i Revisorsnämndens årsredovisningar var det för 2012 1 av 52 beslut, för 2013 1 av 47 beslut och för 2014 2 av 48 beslut som gällde registrerade revisionsbolag. Årsredovisningarna finns tillgängliga på nämndens webbplats.

Revisorsnämndens tillsyn riskerar att drabbas av en kännbar straffrättslig sanktion finns enligt utredningens mening en inte obetydlig risk att han eller hon, med hänvisning till rätten att inte belasta sig själv, har möjlighet att vägra att medverka i utredningen på ett sätt som i praktiken omöjliggör att tillsynen kan fortsätta att bedrivas i sin nuvarande form.

Enligt utredningens mening framstår vidare alternativet att anpassa sanktionerna som mer förenligt med bestämmelserna i revisorsdirektivet och revisorsförordningen än alternativet att anpassa förfarandet. Som framgått torde en anpassning av sanktionerna kunna göras på ett sätt som är förenligt åtminstone med direktivets bokstav, om än inte dess anda. En anpassning av förfarandet innebär dock att svensk rätt kommer i direkt konflikt med de uttryckliga krav på tillsynsmyndighetens befogenheter som ställs i revisorsförordningen.

Mot denna bakgrund anser utredningen att utgångspunkten bör vara att de nya sanktionerna införlivas på ett sätt som gör att de inte anses utgöra straff i Europakonventionens mening. För vissa fall kan det dock enligt utredningens mening vara motiverat att välja den andra vägen, dvs. att för en viss överträdelse föreskriva en sanktion som har straffrättslig karaktär och att i det fallet anpassa förfarandet till rättssäkerhetsgarantierna i konventionen. Denna lösning bör reserveras för sådana fall där de faktiska omständigheter som måste klarläggas för att konstatera om en överträdelse har skett är av den karaktären att de kan fastställas utan att revisorn respektive det registrerade revisionsbolaget åläggs att medverka i Revisorsnämndens utredning på ett sätt som kommer i konflikt med förbudet mot självangivelse.

10.2.8 Alternativ till utredningens förslag

Som framgått är de frågor som behandlats i avsnitten ovan mångfacetterade och svåra. Rättsläget är på flera punkter osäkert och några helt klara svar på frågan om vilka begränsningar som Europakonventionen och rättighetsstadgan innebär för utformningen av tillsyns- och sanktionssystem av det här behandlade slaget finns inte. I syfte att ge bredast möjliga underlag för lagstiftningsärendets fortsatta beredning, och för det fall regeringen gör en annan bedömning än utredningen av frågan om det är möjligt att införa

administrativa sanktioner av straffrättslig karaktär med bibehållna tillsynsbefogenheter för Revisorsnämnden, lämnas därför i *bilaga 7* ett alternativ till det förslag som utredningen lägger fram. Avsikten med detta är primärt att visa på en lagteknisk lösning för hur direktivets sanktionsbestämmelser skulle kunna införlivas fullt ut i svensk rätt.

10.3 Systemet för utredningar och sanktioner

Bedömning: Svensk rätt är förenlig med ändringarna i revisorsdirektivets bestämmelser om krav på ett effektivt system för utredningar och sanktioner.

10.3.1 EU-rätt före ändringar

Kapitel VII i revisorsdirektivet innehåller bestämmelser om åtgärder och påföljder. Medlemsstaterna ska enligt artikel 30 i direktivet se till att det finns effektiva system för utredningar och påföljder så att bristfällig revision kan upptäckas, rättas till och förhindras. Utan att det påverkar medlemsstaternas system för civilrättsligt ansvar ska medlemsstaterna föreskriva effektiva, proportionella och avskräckande påföljder mot lagstadgade revisorer och revisionsföretag, om lagstadgad revision inte utförs i enlighet med de bestämmelser som antas för att genomföra revisorsdirektivet. Medlemsstaterna ska också se till att vidtagna åtgärder och utdömda påföljder mot lagstadgade revisorer och revisionsföretag på ett lämpligt sätt offentliggörs. Bland påföljderna ska finnas möjligheten att återkalla ett godkännande.

10.3.2 Gällande svensk rätt

Som närmare redogörs för i avsnitt 9 utövar Revisorsnämnden tillsyn över revisorer och registrerade revisionsbolag. Revisorsnämnden prövar också frågor om disciplinära och andra åtgärder mot revisorer och revisionsbolag. Revisorsnämndens tillsynsverksamhet består av periodiskt återkommande kvalitetskontroll, systematisk

och uppsökande tillsyn (SUT) samt prövning av disciplinärenden och förhandsbesked.

Bestämmelser om disciplinära åtgärder finns i 32–35 §§ revisorslagen. Den mest ingripande disciplinära åtgärden är upphävande av auktorisation, godkännande eller registrering. Revisorsnämnden kan också ge en varning eller en erinran. Uppkommer en fråga om upphävande, varning eller erinran, ska revisorn genom skriftlig underrättelse ges tillfälle att yttra sig om det som anförs i ärendet (32 § tredje stycket). Varning eller erinran får inte ges om det som läggs revisorn till last inträffat mer än fem år innan revisorn fick underrättelse i ärendet (32 § fjärde stycket). Revisorsnämnden kan också i stället för att upphäva en auktorisation, ett godkännande eller en registrering förelägga revisorn eller det registrerade revisionsbolaget att inom viss tid vidta rättelse (35 § första stycket).

Av 32–35 §§ revisorslagen framgår de närmare förutsättningarna för när de olika disciplinära åtgärder kan tillgripas. De första situationerna avser att en revisor uppsåtligen gör orätt i sin revisionsverksamhet eller på annat sätt handlar oredligt eller att en revisor inte betalar avgift enligt 39 § revisorslagen. Enligt 32 § första stycket är utgångspunkten att auktorisationen eller godkännandet ska upphävas om någon av dessa förutsättningar föreligger. Om det finns förmildrande omständigheter får i stället en varning ges. Som exempel på att ”uppsåtligen göra orätt” anges i förarbetena att medvetet åsidosätta de bestämmelser som gäller för verksamheten.⁷⁸

En revisor som på annat sätt åsidosätter sina skyldigheter som revisor eller som ställföreträdare för ett revisionsföretag får enligt 32 § andra stycket meddelas en varning. Om det är tillräckligt, får Revisorsnämnden i stället ge en erinran. Är omständigheterna synnerligen försvårande, får auktorisationen eller godkännande upphävas. Bestämmelsen kan exempelvis aktualiseras om revisorn på grund av vårdslöshet har utfört revision eller annan granskning på ett bristfälligt sätt. Enligt förarbetena blir bestämmelsen i normalfallet endast tillämplig inom ramen för revisionsverksamhet.⁷⁹ Regeln kan emellertid också aktualiseras om en revisor, vid eller genom utövande av annan verksamhet, har överträtt revisorslagens bestämmelser, till exempel genom att bedriva förtroenderubbande

⁷⁸ Prop. 2000/01:146 s. 111.

⁷⁹ Se a. prop. a. st.

sidoverksamhet. Även andra överträdelser av god revisorssed utanför revisionsverksamhet kan leda till att en revisor blir föremål för disciplinära åtgärder enligt det nu behandlade lagrummet.⁸⁰

Som framgått ovan är regeln tillämplig också om en revisor åsidosatt sina skyldigheter som företrädare för ett revisionsföretag. I första hand är bestämmelsen avsedd för fall då någon skyldighet gentemot det allmänna, till exempel deklaration eller inbetalning av skatt, underlåtit. I en sådan situation kan Revisorsnämnden meddela en varning. Om en revisor vid upprepade tillfällen försummat att avge deklaration eller att betala in skatter kan auktorisationen eller godkännandet upphävas.

Bestämmelserna i 32 § gäller enligt 34 § första stycket även för registrerade revisionsbolag. Det som sägs i 32 § om upphävande av auktorisationen eller godkännandet ska då i stället avse upphävande av registrering.

Om en auktoriserad revisor inte längre uppfyller kraven i 4 § eller en godkänd revisor inte längre uppfyller kraven i 6 §, ska auktorisationen eller godkännandet enligt 33 § första stycket upphävas. På motsvarande sätt följer av 34 § andra stycket att registreringen ska upphävas om ett registrerat revisionsbolag inte längre uppfyller de för bolaget gällande kraven i 10, 11, 13 och 14 §§. Enligt 33 § andra stycket och 34 § tredje stycket ska revisorn respektive bolaget genast anmäla till Revisorsnämnden om det inträder någon omständighet som innebär hinder för auktorisation, godkännande eller registrering.

Av 35 § andra stycket framgår att Revisorsnämnden har möjlighet att förordna att beslut att upphäva auktorisation, godkännande eller registrering ska gälla omedelbart. Revisorsnämndens beslut enligt revisorslagen får enligt 36 § överklagas till allmän förvaltningsdomstol.

Enligt 38 § revisorslagen döms den som obehörigen utger sig för att vara auktoriserad eller godkänd revisor till böter.

⁸⁰ Prop. 2000/01:146 s. 111.

10.3.3 Ändringsdirektivet

Genom artikel 1.25 i ändringsdirektivet har kapitel VII i revisorsdirektivet om åtgärder och påföljder ersatts med ett nytt. Kapitelrubriken har fått ändrad lydelse och benämns numera utredningar och sanktioner. Kapitlet består nu av sju artiklar som innehåller detaljerade föreskrifter om hur sanktionerna ska vara utformade.

I artikel 30 i revisorsdirektivet finns liksom tidigare allmänna utgångspunkter för hur systemet för utredningar och sanktioner ska vara utformat. Genom ändringsdirektivet har ordet påföljder bytts ut till sanktioner. I artikel 30.2 har också lagts till att sanktionerna ska gälla om lagstadgad revision inte utförs i enlighet med revisorsförordningen. Enligt ett nytt andra stycke i artikel 30.2 får medlemsstaterna vidare besluta att inte fastställa bestämmelser för administrativa sanktioner vid överträdelser som omfattas av nationell straffrätt. I sådana fall ska medlemsstaterna informera kommissionen om de relevanta straffrättsliga bestämmelserna.

I artikel 30.3 har beträffande offentliggörande lagts till att medlemsstaterna får besluta att ett sådant offentliggörande inte ska innehålla personuppgifter i den mening som avses i artikel 2 a i direktiv 95/46/EG (dataskyddsdirektivet).

Enligt artikel 30.4 ska medlemsstaterna senast den 17 juni 2016 anmäla sanktionsreglerna till kommissionen. Om reglerna därefter ändras ska varje ändring anmälas till kommissionen.

I övrigt har artikel 30 inte ändrats genom ändringsdirektivet.

10.3.4 Överväganden

Den nya artikel 30 innehåller som framgått endast ett fåtal förändringar i jämförelse med artikelns tidigare lydelse. Bytet av benämning från åtgärder till sanktioner innebär att den benämning som används i svensk rätt, disciplinära åtgärder, inte längre överensstämmer den i direktivet. Enligt utredningens mening bör detta dock inte föranleda att terminologin i revisorslagen ändras. Såsom de svenska bestämmelserna är formulerade omfattar de vidare överträdelser av gällande bestämmelser för revisionsverksamheten oavsett var dessa bestämmelser finns. Hänvisningen i artikel 30 till revisorsförordningen kräver därför inga författningsändringar.

När det gäller den nya bestämmelsen om att medlemsstaterna får besluta att inte fastställa regler för administrativa sanktioner vid överträdelse som omfattas av nationell straffrätt kan inledningsvis konstateras att svensk rätt inte innehåller någon straffrättslig reglering för juridiska personer. En juridisk person kan dock drabbas av särskilda rättsverkningar av brott, till exempel genom att utbyte av brott förverkas eller genom att företaget åläggs en företagsbot (se 36 kap. brottsbalken). Beträffande fysiska personer är det som redan nämnts i avsnitt 10.2.4 däremot inte uteslutet att ett åsidosättande av den EU-rättsliga regleringen i vissa fall kan leda till att revisorn åtalas och lagförs för brott. De straffrättsliga bestämmelser som kan aktualiseras utgör dock inte alternativ till det administrativa systemet för sanktioner och åtgärder som presenteras i direktivet. För Sveriges del bör det därför inte bli aktuellt att tillämpa undantaget.

Den nya hänvisningen till dataskyddsdirektivet som lagts till i artikel 30.3 behandlas i avsnitt 10.6 nedan.

10.4 De nya sanktionerna

Förslag: Revisorsnämnden ska få besluta om tillfälligt förbud under högst tre år att utöva revisionsverksamhet, underteckna revisionsberättelser eller utöva ett sådant uppdrag i ett revisionsföretag som avses i 11 § första stycket 3 revisorslagen.

Ett tillfälligt förbud ska få meddelas om förutsättningarna för upphävande av auktorisationen, godkännandet respektive registreringen enligt 32 § revisorslagen är uppfyllda men det finns särskilda skäl som motiverar att den disciplinära åtgärden begränsas till ett sådant förbud. Ett tillfälligt förbud ska vidare få meddelas om det finns grund för varning enligt 32 § andra stycket revisorslagen och omständigheterna är försvårande men ändå inte så pass graverande att det finns skäl för upphävande.

En revisor som meddelats förbud att utöva ett sådant uppdrag i ett revisionsföretag som avses i 11 § första stycket 3 revisorslagen ska inte få utses att utöva ett uppdrag som omfattas av förbudet.

Beslut om tillfälligt förbud ska kunna gälla omedelbart.

Revisorsnämnden ska besluta att en sanktionsavgift om högst tio miljoner kronor ska tas ut av den som i strid med bestämmelserna i 25 a § tillträder en befattning hos en tidigare uppdragsgivare. Vid utredning av om sanktionsavgift ska beslutas ska inte uppgiftsskyldigheten enligt 28 § gälla för den revisor som är föremål för utredningen.

Sanktionsavgiften ska betalas till Revisorsnämnden inom trettio dagar efter det att beslutet om den fått laga kraft eller den längre tid som anges i beslutet. Revisorsnämndens beslut att påföra sanktionsavgift ska få verkställas utan föregående dom eller utslag om avgiften inte har betalats i tid. Revisorsnämnden ska då lämna den obetalda avgiften för indrivning. En sanktionsavgift som påförts ska falla bort i den utsträckning verkställighet inte har skett inom fem år från det att beslutet fick laga kraft.

Bedömning: Svensk rätt är förenlig med de nya sanktionsbestämmelser som i övrigt införts i revisorsdirektivet.

Författningstext som berörs av förslagen: 32 a, 32 c, 32 d, 34 och 35 §§ revisorslagen.

10.4.1 EU-rätt före ändringar

Bestämmelserna om administrativa åtgärder och sanktioner införs i revisorsdirektivet genom ändringsdirektivet. Det är alltså fråga om nya bestämmelser som saknar motsvarighet i revisorsdirektivets tidigare lydelse.

10.4.2 Gällande svensk rätt

De svenska bestämmelserna om disciplinära åtgärder beskrivs i avsnitt 10.3.2 ovan.

10.4.3 Ändringsdirektivet

I artikel 30a.1 revisorsdirektivet anges vilka administrativa åtgärder och sanktioner som medlemsstaterna ska föreskriva att de behöriga myndigheterna minst ska kunna vidta och/eller ålägga vid överträdelse av revisorsdirektivet och, i tillämpliga fall, revisorsförordningen. De administrativa åtgärderna och sanktionerna enligt artikel 30a.1 i revisorsdirektivet är följande:

- a) Ett åläggande för den fysiska eller juridiska personen som är skyldig till överträdelsen att upphöra med sitt handlande och att inte upprepa det.
- b) Ett offentligt uttalande på de behöriga myndigheternas webbplats som anger vem som är skyldig till överträdelsen och överträdelsens art.
- c) Tillfälligt förbud under högst tre år för den lagstadgade revisorn, revisionsföretaget eller nyckelrevisorn att utföra lagstadgad revision och/eller underteckna revisionsberättelser.
- d) En förklaring om att revisionsberättelsen inte uppfyller kraven i artikel 28 i revisorsdirektivet eller, i tillämpliga fall, artikel 10 i revisorsförordningen.
- e) Tillfälligt förbud under högst tre år för en person som är en av de yrkesverksamma revisorerna i revisionsföretaget eller är ledamot av ett förvaltnings- eller ledningsorgan i ett företag av allmänt intresse att utöva uppdrag i ett revisionsföretag eller ett företag av allmänt intresse.
- f) Åläggande av administrativa sanktionsavgifter för fysiska och juridiska personer.

Medlemsstaterna ska enligt artikel 30a.2 se till att de behöriga myndigheterna kan utöva sina sanktionsbefogenheter i enlighet med revisorsdirektivet och nationell rätt på något av följande sätt: direkt, i samarbete med andra myndigheter eller genom att vända sig till de behöriga rättsliga myndigheterna. Medlemsstaterna får vidare enligt artikel 30a.3 ge de behöriga myndigheterna andra sanktionsbefogenheter förutom dem som räknas upp i artikeln.

Slutligen anges i artikel 30a.4 att även sådana myndigheter som utövar tillsyn över företag av allmänt intresse får, när de inte har

utsetts som behörig myndighet enligt artikel 20.2 i revisorsförordningen, av medlemsstaterna ges befogenhet att ålägga sanktioner för bristande fullgörande av rapporteringsskyldigheter som föreskrivs i förordningen.

10.4.4 Revisorsförordningen

Medlemsstaterna ska enligt artikel 23.2 i revisorsförordningen se till att de behöriga myndigheterna tilldelas alla de tillsyns- och undersökningsbefogenheter som de behöver för att utöva sina uppgifter enligt förordningen i enlighet med kapitel VII (utredningar och sanktioner) i revisorsdirektivet. Befogenheterna ska enligt artikel 23.3 första stycket led f i förordningen omfatta rätt att vidta de administrativa åtgärder och påföra de sanktioner som avses i artikel 30a i revisorsdirektivet.

Medlemsstaterna ska enligt artikel 23.4 se till att de behöriga myndigheterna kan utöva undersökningsbefogenheterna (däribland åtgärder och sanktioner enligt artikel 30a i revisorsdirektivet) direkt, i samarbete med andra myndigheter eller genom hänvändelse till de behöriga rättsliga myndigheterna.

I artikel 23.5 anges att tillsyns- och utredningsbefogenheterna enligt förordningen ska utövas i full överensstämmelse med nationell rätt, särskilt med principerna om respekt för privatlivet och rätten till försvar. Vid utövandet av tillsyns- och utredningsbefogenheterna enligt förordningen ska vidare enligt artikel 23.6 behandlingen av personuppgifter ske i enlighet med dataskyddsdirektivet.⁸¹

10.4.5 Överväganden

Utgångspunkter

Genom ändringsdirektivet införs alltså nya åtgärder och sanktioner som ska kunna tillgripas mot revisorer och registrerade revisionsbolag vid överträdelser av de bestämmelser som gäller för dem. Såväl revisorsdirektivet (artikel 30a.3) som revisorsförordningen (artikel 23.2–3) medger att medlemsstaternas behöriga myndigheter har

⁸¹ Direktiv 95/46/EG.

ytterligare befogenheter än de som följer av direktivet och förordningen. Sverige kan således behålla de nu gällande disciplinära åtgärder (framför allt varning och erinran) som saknar motsvarighet i EU-regleringen.

De nya bestämmelserna i artikel 30a i revisorsdirektivet kräver nationell författningsreglering, antingen genom att det konstateras att det redan finns bestämmelser i svensk rätt som motsvarar de krav som följer av unionsreglerna eller genom att ändrade eller nya bestämmelser införs. Ett genomförande av sanktions- och åtgärds-katalogen innebär dock inte att det är nödvändigt att i svensk rätt ordagrant återge de olika föreskrifterna. Om den aktuella åtgärden eller sanktionen i huvudsak motsvaras av en redan existerande åtgärd eller sanktion i svensk rätt kan detta vara tillräckligt för att direktivets krav ska anses vara uppfyllt.

Varken direktivet eller förordningen anger, genom en förteckning eller på annat sätt, vilka sanktioner som ska användas vid vilka överträdelse eller överhuvudtaget vilka överträdelse det är som ska sanktioneras. Detta är en skillnad jämfört med de direktiv på finansmarknadsområdet som behandlats i avsnitt 10.2.6 ovan (jfr till exempel artikel 28a i öppenhetsdirektivet och artikel 66 i kapitaltäckningsdirektivet). I artikel 30a.1 i revisorsdirektivet sägs endast att åtgärderna och sanktionerna ska åläggas vid överträdelse av bestämmelserna i revisorsdirektivet och, i tillämpliga fall, revisorsförordningen. Utredningen tolkar detta som att i vart fall alla överträdelse som är av någon betydelse i princip ska vara sanktionerade, men att det har överlämnats till medlemsstaterna att avgöra vilken åtgärd eller sanktion som i det enskilda fallet ska kunna komma till användning. Det synes också stå medlemsstaterna fritt att avgöra om en viss sanktion ska vara förbehållen vissa specifika överträdelse.

En utgångspunkt vid införlivandet av de nya sanktionerna bör enligt utredningens bedömning vara att de i möjligaste mån inordnas bland, och samordnas med, de befintliga disciplinära åtgärder som föreskrivs i revisorslagen.

Administrativa sanktionsavgifter

Den nya sanktion som i förhållande till de i svensk rätt existerande disciplinära åtgärderna innebär den största nyheten är den administrativa sanktionsavgiften. Enligt artikel 30a.1 led f i revisorsdirektivet ska denna avgift kunna åläggas såväl fysiska som juridiska personer. I artikeln anges ingenting om storleken på avgiften, men av ingressen till ändringsdirektivet framgår att tanken är att den ska kunna vara hög. Där sägs att sanktionsavgiften ska ha en verkligt avskräckande verkan och att den ska kunna uppgå till exempel till ett belopp om upp till en miljon euro eller mer när det gäller fysiska personer och upp till en viss procentandel av den totala årsomsättningen under det föregående räkenskapsåret när det gäller juridiska personer eller andra företag (se punkt 16 i ingressen).

Som framgått av redogörelsen i avsnitt 10.3.2 ovan finns enligt gällande svenska bestämmelser ingen sanktionsavgift för revisorer eller registrerade revisionsbolag. Revisorsnämnden hade tidigare – enligt bestämmelser som infördes genom lagen (1995:528) om revisorer – möjlighet att utöver en varning också ålägga en revisor att betala en straffavgift till staten med lägst ettusen och högst tjugofemtusen kronor.⁸² Vid genomförandet av revisorsdirektivet togs möjligheten att besluta om straffavgift bort.⁸³ Av de ovan nämnda ingressuttalandena följer att den administrativa sanktionsavgift som de behöriga myndigheterna enligt artikel 30a.1 led f i revisorsdirektivet ska ha tillgång till är avsedd att vara avsevärt mer ingripande än straffavgiften enligt 1995 års revisorslag.

Bestämmelser om sanktionsavgifter för juridiska personer finns bland annat i lagen om bank- och finansieringsrörelse, i lagen om värdepappersmarknaden och i försäkringsrörelselagen (2010:2043). Som redogjorts för i avsnitt 10.2.6 finns administrativa sanktioner i form av sanktionsavgifter också i ny EU-lagstiftning på finansmarknadsområdet vilken ännu inte är genomförd i svensk rätt. Som framgått är det där fråga om sanktionsavgifter med höga belopp, såsom upp till fem miljoner euro för fysiska personer.

Bestämmelser om sanktionsavgifter för fysiska personer finns även i till exempel 8 kap. 7 § rättegångsbalken. En advokat som i sin

⁸² Se prop. 1994/95:152 s. 57 f.

⁸³ Se prop. 2008/09:135 s. 99 f. och SOU 2007:56 s. 245 ff.

verksamhet uppsåtligen gör orätt eller som annars förfar oredligt ska uteslutas ur advokatsamfundet. Är omständigheterna mildrande, får advokaten i stället tilldelas en varning. En advokat som annars åsidosätter sina plikter som advokat får meddelas en varning eller erinran. Är omständigheterna synnerligen försvårande, får advokaten uteslutas ur samfundet. En advokat som tilldelas en varning får, om det finns särskilda skäl, även åläggas att utge en straffavgift till samfundet med lägst ettusen och högst femtiotusen kronor.

Till skillnad från vad som är fallet i de nya direktiven på finansmarknadsområdet anges som nämnts ingenting om storleken på sanktionsavgiften i artikel 30a i revisorsdirektivet. Det kan noteras att i kommissionens ursprungliga förslag fanns de nya sanktionsbestämmelserna i revisorsförordningen och skulle alltså gälla endast vid revision av företag av allmänt intresse.⁸⁴ Bestämmelserna om sanktionsavgift var där utformade på motsvarande sätt som i de direktiv på finansmarknadsområdet som beskrivits i avsnitt 10.2.6. Enligt förslaget till förordning (artikel 62) skulle avgiften således kunna uppgå till fem miljoner euro för fysiska personer eller till tio procent av årsomsättningen för juridiska personer. Alternativt skulle avgiften kunna fastställas till två gånger beloppet för den vinst som erhållits eller de förluster som undvikits genom överträdelsen i de fall dessa belopp kunde bestämmas.

Som framgått har dock sanktionsbestämmelserna i de slutligen antagna rättsakterna flyttats till direktivet och därmed blivit tillämpliga vid all revision. Samtidigt har beloppsangivelserna i bestämmelserna om sanktionsavgift tagits bort och ersatts med ett mer allmänt uttalande om beloppen i punkt 16 i ingressen till direktivet. Där anges som nämnts att sanktionsavgifterna ska ha en verkligt avskräckande verkan, ”till exempel” upp till ett belopp om en miljon euro eller mer när det gäller fysiska personer och upp till en viss procentandel av årsomsättningen när det gäller juridiska personer.

Som utvecklats närmare i avsnitt 10.2.7 ovan anser utredningen att de nya sanktionerna som utgångspunkt bör införlivas på ett sätt som gör att de inte anses utgöra straff i Europakonventionens mening. Det måste därmed avgöras om den administrativa sanktionsavgiften kan anses vara ett straff enligt konventionen och, om så är fallet, om det ändå genom en anpassning av storleken på

⁸⁴ Se KOM(2011) 779 slutlig s. 80.

och/eller tillämpningsområdet för avgiften är möjligt att genomföra den i svensk rätt på ett konventionsenligt sätt. I det följande redovisas utredningens överväganden när det gäller dessa frågor. Först behandlas sanktionsavgifter för fysiska personer och därefter för juridiska personer.

Kriterierna för att en sanktion ska anses vara av straffrättslig karaktär har behandlats i avsnitt 10.2.2 ovan. Belysande för denna fråga är vidare de bedömningar som gjorts i de lagstiftningsärenden rörande genomförande av administrativa sanktionsavgifter i svensk rätt på grund av EU-lagstiftning på finansmarknadsområdet som behandlats i avsnitt 10.2.6. I princip genomgående har sanktionsavgifterna, på de nivåer det där varit fråga om, bedömts vara av straffrättslig karaktär enligt Europakonventionen när de träffat fysiska personer. Även om den nivå som anges i ingressen till revisorsdirektivet, dvs. en miljon euro för fysiska personer, är lägre än de fem miljoner euro som gäller enligt dessa direktiv råder det enligt utredningens mening knappast något tvivel om att även en sådan avgift är ett straff i konventionens mening. Detta gäller även om det tas i beaktande att avgiften ska utgå vid överträdelser av regler som är riktade mot den särskilda yrkesgruppen revisorer vilken, liksom till exempel advokater, har särskild ställning och särskilda skyldigheter (jfr avsnitt 10.2.2 ovan angående det andra Engelkriteriet om överträdelsens art).

Utredningen har övervägt om ett möjligt sätt att lösa konventionsfrågan skulle kunna vara att bestämma sanktionsavgiften för fysiska personer till ett så lågt belopp att avgiften inte längre kan anses vara av straffrättslig karaktär. En jämförelse kan här göras med den straffavgift om upp till 50 000 kronor som advokater kan åläggas enligt 8 kap. 7 § rättegångsbalken. Denna avgift har i alla fall hittills ansetts gå att förena med en tämligen långtgående uppgiftsskyldighet. En advokat är enligt 8 kap. 6 § andra stycket rättegångsbalken skyldig att lämna samfundet de uppgifter som behövs för tillsynen. Närmare bestämmelser om uppgiftsskyldigheten finns i 43 § andra stycket i Advokatsamfundets stadgar. Dessa bestämmelser innebär att advokaten efter anmaning är skyldig att avge skriftligt yttrande, att förete de handlingar som disciplinnämnden eller generalsekreteraren ålägger honom eller henne att tillhandahålla samt att på kallelse inställa sig till sammanträde hos nämnden.

En advokat som vägrar att lämna berörda uppgifter riskerar påföljd enligt 8 kap. 7 § rättegångsbalken.⁸⁵

Om avgiften sätts till en så pass låg nivå som 50 000 kronor skulle detta, tillsammans med det faktum att avgiften på samma sätt som straffavgiften för advokater tas ut vid överträdelser av regler som riktar sig mot en särskild yrkesgrupp, eventuellt kunna innebära att avgiften skulle kunna betraktas som en rent disciplinär åtgärd och inte som ett straff. Mot bakgrund av den praxis från Europadomstolen som redovisas i avsnitt 10.2.2 ovan, och med hänsyn till den tolkning av denna praxis som görs i rättsutlåtandet i bilaga 6, finns dock en del som talar för att även en sådan avgift skulle kunna avses utgöra ett straff i konventionens mening. Bland annat förefaller det vara så att man vid bedömningen inte alltid kan betrakta en viss sanktion isolerat, utan måste beakta den samlade effekten av de sanktioner och andra åtgärder som personen i fråga kan träffas av. Även om sanktionsavgiften sedd för sig inte är tillräckligt ingripande för att vara ett straff i konventionens mening kan bedömningen således bli annorlunda om revisorn, vid sidan av avgiften, samtidigt påförs någon annan disciplinär åtgärd. Av betydelse är vidare att avgiftens syfte är just att vara avskräckande och bestraffande, inte att åstadkomma ekonomisk kompensation för de överträdelser som skett.

Sammanfattningsvis går det inte att med säkerhet säga att ens en så pass begränsad avgift som den nu diskuterade skulle bedömas falla utanför vad som utgör ett straff enligt konventionen. Ett argument för att trots denna osäkerhet ändå införa en låg sanktionsavgift för fysiska personer skulle kunna vara att detta tillgodoser det explicita krav på införande av en sanktionsavgift som uppställs i själva direktivbestämmelsen i artikel 30a.1 led f. En svensk bestämmelse med detta innehåll skulle således göra införlivandet förenligt åtminstone med direktivets bokstav. En avgift på den låga nivå som diskuteras här skulle dock vara i direkt konflikt med det ovan nämnda ingressuttalandet. Det finns därmed mycket som talar för att ett sådant genomförande inte skulle anses vara direktiv-enligt.

⁸⁵ Se Fitger, m.fl., Rättegångsbalken (den 7 november 2014, Zeteo), kommentaren till 8 kap. 6 §.

Med hänsyn till den osäkerhet som råder när det gäller den konventionsrättsliga bedömningen, och eftersom ett införande av en låg sanktionsavgift för fysiska personer sannolikt ändå inte skulle vara tillräckligt för att tillgodose kraven i direktivet, har utredningen stannat för att inte föreslå en sådan lösning. I stället förordar utredningen att sanktionsavgiften för fysiska personer reserveras för sådana överträdelse där det, utan att det inverkar menligt på Revisorsnämndens tillsynsfunktion, är möjligt att låta den enskilde förhålla sig passiv under nämndens utredning. Eftersom rätten att inte belasta sig själv därmed kan tillgodoses fullt ut, kan sanktionsavgiften i gengäld införas på en nivå som bättre överensstämmer med den som förutsätts i direktivet.

De överträdelse som lämpligen bör komma i fråga för en sådan sanktionsavgift är enligt utredningens mening överträdelse av förbudet för revisorer och före detta revisorer att tillträda en ledande befattning hos en tidigare revisionsklient. Bestämmelser om detta finns i artikel 22a i revisorsdirektivet. Utredningen föreslår i avsnitt 7.5 att denna artikel genomförs genom bestämmelser i revisorslagen.

En revisor som har tagit anställning hos en revisionsklient avsäger sig i normalfallet sin auktorisation eller sitt godkännande, varefter han eller hon inte längre omfattas av Revisorsnämndens tillsyn. De disciplinära åtgärder som normalt står till buds (upphävande av auktorisation eller godkännande, varning respektive erinran) blir därmed utan effekt i dessa fall. En sanktionsavgift skulle däremot kunna fungera som ett mer effektivt medel att upprätthålla förbudet, särskilt om avgiften är kännbar. Vidare är de faktiska omständigheter som behöver fastställas för att avgöra om förbudet har överträtts av sådan karaktär att de i regel bör kunna klarläggas utan att den enskilde under tvång åläggs att svara på nämndens frågor. Dessutom torde förbudet mot dubbelprövning inte ställa till med några problem i dessa fall, eftersom den överträdelse som sanktioneras knappast i någon situation är brottslig. Något straffrättsligt förfarande aktualiseras därmed inte. Europakonventionens rättssäkerhetsgarantier kan därför tillgodoses inom ramen för förfarandet för att ta ut sanktionsavgiften.

När det gäller frågan om hur denna form för införlivande av sanktionsavgiften förhåller sig till direktivets krav kan följande konstateras. Som nämnts anges inte särskilt i revisorsdirektivet

vilka överträdelser som ska sanktioneras eller vilka sanktioner som ska komma till användning i vilka fall. Utredningen har ovan dragit slutsatsen att dessa frågor har överlämnats till medlemsstaterna att själva bestämma, samt att det därvid synes stå medlemsstaterna fritt att avgöra om en viss sanktion ska vara förbehållen vissa specifika överträdelser. Trots detta kan det sannolikt ifrågasättas om det är helt direktivenligt att göra en så snäv avgränsning av tillämpningsområdet för sanktionsavgiften som utredningen föreslår här. Utredningen anser dock ändå att detta alternativ är det som gör minst våld på de aktuella direktivbestämmelserna och samtidigt är förenligt med konventionen.

Utredningen föreslår därmed att det införs en administrativ sanktionsavgift som ska tas ut vid överträdelser av förbudet för revisorer och före detta revisorer att tillträda en ledande befattning hos en tidigare revisionsklient. Sanktionsavgiften bör i enlighet med de riktlinjer som anges i ingressen till ändringsdirektivet bestämmas till ett belopp om maximalt tio miljoner kronor. Det bör vidare införas en bestämmelse som klargör att skyldigheten att lämna upplysningar till Revisorsnämnden inte gäller för den som berörs av en utredning angående om det nämnda förbudet har överträtts.

Utredningen har övervägt om sanktionsavgiften, i likhet med vad som föreslås när det gäller flera sanktionsavgifter för fysiska personer på finansmarknadsområdet, ska tas ut i form av ett sanktionsföreläggande (se avsnitt 10.2.6 ovan). I dessa förslag har förslaget med sanktionsföreläggande dock framför allt reserverats för de fall där personer i företagets styrelse eller ledning sanktioneras för överträdelser från företagets sida. Den överträdelse som det här är fråga om är som framgått av en annan karaktär och helt hänförlig till den fysiska personens eget handlande. De faktiska omständigheter som ska bedömas för att avgöra om en överträdelse har skett är vidare av tämligen okomplicerad karaktär och innefattar exempelvis inte någon prövning av subjektiva rekvisit.

Av betydelse är vidare att det organ som ska fatta beslut om sanktionsavgiften, dvs. Tillsynsnämnden, som framgått i avsnitt 9.2.5 ovan är självständigt i förhållande till Revisorsnämnden. Tillsynsnämndens ordförande och vice ordförande ska vara jurister och ha domarerfarenhet och nämnden har även i övrigt en domstolsliknande karaktär. Reglerna i förvaltningslagen (1986:223) om bland

annat möjligheter för en part att – såväl skriftligen som muntligen – argumentera för sin sak och rätt att ta del av och yttra sig över det material som anses ligga till grund för nämndens beslut är tillämpliga vid handläggningen i nämnden (se även 32 § tredje stycket revisorslagen). Inför besluten har Tillsynsnämnden inte något särskilt sammanträde med parterna med det förekommer att en enskild framträder inför nämnden och lämnar uppgifter muntligen (jfr 14 § förvaltningslagen). Från Europadomstolen finns vidare en rad exempel på andra nämnder och institutioner som godtagits som domstolar i konventionens mening.⁸⁶

Mot denna bakgrund har utredningen stannat vid att sanktionsavgiften, på samma sätt som övriga disciplinära åtgärder, bör beslutas direkt av nämnden. Utredningen återkommer i avsnitt 10.5 till de omständigheter som bör beaktas vid bestämmande av sanktionsavgiftens storlek i det enskilda fallet. Det bör vidare i revisorslagen införas bestämmelser om verkställighet av sanktionsavgiften. Dessa kan lämpligen utformas med förebild i motsvarande bestämmelser i lagen om bank- och finansieringsrörelse.⁸⁷ I bestämmelserna bör således anges att sanktionsavgiften ska betalas till Revisornämnden inom trettio dagar efter det att beslutet om den fått laga kraft eller den längre tid som anges i beslutet. Det bör också föreskrivas att Revisornämndens beslut att påföra sanktionsavgift ska få verkställas utan föregående dom eller utslag om avgiften inte har betalats i tid och att nämnden då ska lämna den obetalda avgiften för indrivning. En sanktionsavgift som påförts ska slutligen falla bort i den utsträckning verkställighet inte har skett inom fem år från det att beslutet fick laga kraft.

⁸⁶ Se Hans Danelius, *Mänskliga rättigheter i europeisk praxis*, tredje upplagan 2007, s. 199 f. I Rolf Gustafsson mot Sverige (nr 23196/94, den 1 juli 1997) förklarade Europadomstolen att Brottskadenämndens prövning tillgodosåg de krav på domstolsprövning som uppställs i artikel 6 i Europakonventionen. Se även RÅ 2002 ref. 104 beträffande Resegarantinämnden, RÅ 2004 ref. 122 och NJA 2002 s. 288 beträffande Presstödsnämnden samt HFD:s dom den 17 mars 2015 i mål nr 4160-14 beträffande Överklagandenämnden för studiestöd. Det kan nämnas att det i SOU 2013:65 s. 425 ff. övervägdes om det borde inrättas ett särskilt organ, liknande Tillsynsnämnden, även inom Finansinspektionen. Utredningen konstaterade dock att Finansinspektionens styrelse redan i dag har en självständig ställning i förhållande till de tjänstemän som är verksamma inom de enheter inom inspektionen som utreder överträdelse. Även om Finansinspektionens styrelse knappast kan betraktas som en domstolsliknande nämnd innebär handläggningen av sanktionsärenden således även hos inspektionen att det inte är den enhet som utreder en överträdelse som också beslutar om sanktioner.

⁸⁷ Se 15 kap. 11–14 §§ lagen om bank- och finansieringsrörelse, i lydelse efter ändringar enligt prop. 2014/15:57.

Nästa fråga är hur sanktionsavgiften ska utformas när det gäller juridiska personer, dvs. registrerade revisionsbolag. Som framgått av avsnitt 10.2.5 innebär åtminstone EU:s rättighetsstadga, men antagligen också Europakonventionen, ett skydd mot självangivelse även för juridiska personer. Även när det gäller juridiska personer måste den administrativa sanktionsavgiften därmed utformas på ett sätt som inte kommer i konflikt med dessa bestämmelser. Bedömningen av om en viss sanktion är av straffrättslig karaktär behöver dock som framgått i avsnitt 10.2.5 inte nödvändigtvis falla ut på samma sätt när sanktionen riktas mot en juridisk person som när det är en fysisk person som är föremål för sanktionen.

Frågan om i vilka fall en administrativ sanktionsavgift som träffar en juridisk person är ett straff i konventionens mening är än mer svårbedömd än när det gäller avgifter som träffar fysiska personer. Enligt utredningens mening finns dock mycket som talar för att även administrativa sanktionsavgifter riktade mot registrerade revisionsbolag kan anses utgöra anklagelse för brott enligt Europakonventionen. Av Europadomstolens praxis framgår vidare att även sanktionsavgifter på en förhållandevis låg nivå kan, beroende på omständigheterna, betraktas som straffrättsliga även när de tas ut av juridiska personer.⁸⁸

Av betydelse vid bedömningen torde vara att en sanktionsavgift som riktas mot ett registrerat revisionsbolag för överträdelse som bolaget gjort sig skyldigt till, på samma sätt som sanktionsavgifter mot revisorer som är fysiska personer, i första hand fungerar som ett påtryckningsmedel för att få bolagen att följa gällande regler. Avgiftens syfte är alltså även i dessa fall att vara avskräckande och bestraffande snarare än att åstadkomma ekonomisk kompensation för de överträdelser som skett. Detta talar för att även avgifter för registrerade revisionsbolag, i vart fall om de ska vara av någon betydelse, kommer att anses ha straffrättslig karaktär.

Utredningen anser mot denna bakgrund att det inte heller för registrerade revisionsbolag bör införas en sanktionsavgift som är generellt tillämplig för alla typer av överträdelser.

För att i någon mån tillgodose direktivets krav på att det införs bestämmelser om administrativ sanktionsavgift även för juridiska

⁸⁸ Se särskilt *Västberga Taxi och Vulic mot Sverige* (nr 36985/97, den 23 juli 2002), behandlat i avsnitt 10.2.5 ovan.

personer har utredningen övervägt om en lösning skulle kunna vara att även för registrerade revisionsbolag reservera sanktionsavgiften för vissa överträdelser. Det skulle då också här röra sig om sådana fall där det är möjligt för Revisorsnämnden att få fram det underlag som behövs utan att bolaget tvingas att medverka med självbelastande uppgifter. De bestämmelser som det ligger närmast till hands att sanktionera på detta sätt är de formella krav på ägande och ledning av ett handels- eller aktiebolag som uppställs som villkor för att bolaget ska få registreras som revisionsbolag, se 11 § första stycket 1–3 samt 13 och 14 §§ revisorslagen. De flesta av de uppgifter som anges där torde vara möjliga för nämnden att få tillgång till utan bolagets medverkan. I vart fall bör uppgifter av detta formella slag anses vara sådana uppgifter av faktakaraktär som i sig inte är självbelastande och som det därför bör vara möjligt att kräva att bolaget meddelar Revisorsnämnden utan att det kommer i konflikt med skyddet mot självangivelse.

Utredningen har ändå stannat för att en sanktionsavgift inte bör införas heller i de nu nämnda fallen. Som villkor för registrering gäller inte endast att de formella kraven i 11 § revisorslagen är uppfyllda. Därutöver ska bolaget enligt 11 § första stycket 4 vara redbart och i övrigt lämpat att utöva revisionsverksamhet i. För att kunna bedöma om detta krav är uppfyllt är Revisorsnämnden beroende av bolagets medverkan i utredningen. Det är därmed endast möjligt att låta den administrativa sanktionsavgiften vara tillämplig vid vissa överträdelser av registreringskraven men inte vid andra. Det framstår vidare inte som rimligt att införa sanktionsavgifter på de nivåer som förutsätts i direktivet endast för överträdelser av formella, men inte materiella, krav för registrering.

Några andra bestämmelser där Revisorsnämnden kan fastställa om en överträdelse har skett utan att revisionsbolaget tvingas att medverka på ett sätt som riskerar att komma i konflikt med skyddet mot självangivelse har utredningen inte lyckats identifiera. Utredningen förslår därmed sammanfattningsvis att direktivets bestämmelser om administrativ sanktionsavgift införlivas på så sätt att avgiften reserveras för överträdelser av förbudet för revisorer och före detta revisorer att tillträda en ledande befattning hos en tidigare revisionsklient.

Tillfälliga förbud

En annan nyhet som införs genom ändringsdirektivet är att den behöriga myndigheten ska kunna besluta om tillfälliga förbud av olika slag. I artikel 30a.1 led c i revisorsdirektivet anges att ett förbud att under högst tre år utföra lagstadgad revision och/eller underteckna revisionsberättelser ska kunna riktas mot både revisorer och revisionsföretag. Enligt artikel 30a.1 led e ska de behöriga myndigheterna vidare ha befogenhet att meddela tillfälligt förbud under högst tre år för en person som är en av de yrkesverksamma revisorerna i ett revisionsföretag eller är ledamot av ett förvaltnings- eller ledningsorgan i ett företag av allmänt intresse att utöva uppdrag i ett revisionsföretag eller ett företag av allmänt intresse. Den delen av den sistnämnda artikeln som rör företag av allmänt intresse behandlas i avsnitt 13.2.

Även när det gäller dessa sanktioner aktualiseras frågan om hur de förhåller sig till Europakonventionen. För de tillfälliga förbuden framstår dock denna fråga som enklare att hantera än när det gäller sanktionsavgifterna. Även om förbuden kan ha allvarliga konsekvenser för den enskilde är det utredningens bedömning att de, så länge de tillämpas inom ramen för ett disciplinärt förfarande som inte av annan anledning har straffrättslig karaktär, inte kan anses utgöra straff i konventionens mening.⁸⁹ Dessa förbud bör i princip kunna ses som mindre ingripande alternativ till ett upphävande av auktorisationen, godkännandet eller registreringen. Som framgått av avsnitt 10.2.7 anser utredningen att ett sådant upphävande inte i sig är att betrakta som ett straff enligt konventionen. Därav följer att inte heller de tillfälliga förbuden kan anses vara av straffrättslig karaktär.

En annan mer övergripande fråga är hur dessa sanktioner förhåller sig till regeringsformens bestämmelser om rätten att driva näring eller utöva yrke. Sanktionerna påminner om näringsförbud enligt lagen (2014:836) om näringsförbud. Den som är underkastad näringsförbud får inte bedriva näringsverksamhet, och han eller hon får inte heller vara bland annat styrelseledamot eller verkställande direktör i ett aktiebolag. Begränsningar i näringsfriheten får

⁸⁹ I det rättsutlåtande som finns i bilaga 6 dras slutsatsen att dessa sanktioner utgör straff enligt konventionen "om inte det disciplinära undantaget gäller".

enligt 2 kap. 17 § regeringsformen införas endast för att skydda angelägna allmänna intressen och aldrig i syfte att enbart ekonomiskt gynna vissa personer eller företag.

Rätten att driva näring är redan på flera sätt begränsad av olika skäl, till exempel av hänsyn till säkerhets-, hälsovårds-, arbetarskydds- och ordningsskäl eller för att tillgodose krav på särskilda kvalifikationer som krävs i olika yrken. Vid bedömningen av om ett förbud enligt artikel 30a.1 led c eller e är förenligt med 2 kap. 17 § regeringsformen bör, på motsvarande sätt som angetts ovan när det gäller Europakonventionen, beaktas att dessa förbud trots allt är mindre ingripande för den enskilde än ett upphävande av auktorisationen, godkännandet eller registreringen. Möjligheten till ett sådant upphävande när revisorer eller registrerade revisionsbolag överträder den gällande regleringen måste enligt utredningens bedömning anses vara motiverad för att skydda allmänna intressen på det sätt som anges i regeringsformen. Att, om det anses tillräckligt, i stället besluta om ett tillfälligt förbud av de här beskrivna slagen bör mot den bakgrunden också anses förenligt med regeringsformen under förutsättning att sanktionerna används endast vid mer allvarliga överträdelser.

Det finns således sammanfattningsvis ingenting som hindrar att det införs bestämmelser i revisorslagen om tillfälliga förbud motsvarande dem i direktivet. I det följande redovisas utredningens överväganden angående hur dessa bestämmelser lämpligen bör utformas.

När det först gäller föreskriften i artikel 30a.1 led c framgår inte klart om den kräver att medlemsstaterna inför tillfälliga förbud avseende såväl att underteckna revisionsberättelser som att utföra lagstadgad revision eller om medlemsstaterna kan välja att i nationell rätt införa endast ett av förbuden (jfr skrivningen ”och/eller”). Eftersom ett registrerat revisionsbolag inte kan underteckna en revisionsberättelse kan dock i förhållande till revisionsbolag endast meddelas förbud att utföra lagstadgad revision. Bestämmelser om ett sådant förbud bör därför införas och gälla för såväl registrerade revisionsbolag som revisorer.

Ett förbud för en revisor att underteckna revisionsberättelser innebär dels att revisorn inte kan vara vald revisor, dels att revisorn inte kan vara huvudansvarig revisor i de fall ett registrerat revisionsbolag är vald revisor (jfr 17 § revisorslagen). Såvida revisorn i

fråga inte är huvudansvarig revisor bör det dock inte föreligga hinder för honom eller henne att delta i ett revisionsteam när förbudet avser enbart undertecknande av revisionsberättelser. Detta förbud är således mindre ingripande än förbudet att utföra lagstadgad revision. Enligt utredningens mening saknas skäl att, när det gäller revisorer, avstå från att ge Revisorsnämnden möjlighet att meddela ett sådant mer begränsat förbud. Utredningens slutsats är därför att även detta förbud bör införas.

Förbudet i artikel 30a.1 led e avser utövande av uppdrag i ett revisionsföretag. Vad som närmare bestämt avses med att utöva uppdrag framgår inte av direktivet. Inte heller den engelska, tyska eller franska språkversionen ger någon vägledning i denna fråga. Beträffande företag av allmänt intresse tar förbudet sikte på en person som är ledamot av ett förvaltnings- eller ledningsorgan i ett företag av allmänt intresse. Om uttrycket utöva uppdrag läses i ljuset av detta förefaller föreskriften vara tänkt att användas för att förbjuda revisorer som utövar styrelseuppdrag och uppdrag i företagsledningen att fortsätta med detta.

En särskild fråga är då om ett sådant förbud endast ska kunna riktas mot revisorer med befintliga sådana uppdrag. Sanktionens utformning när det gäller företag av allmänt intresse ger visst stöd för ett sådant genomförande. Enligt utredningens mening finns det dock i förhållande till revisorer skäl för att inte ge den aktuella sanktionen ett så begränsat tillämpningsområde. Sanktionen bör i första hand ses som en skyddsregel som ger tillsynsmyndigheten möjlighet att förhindra att revisorer som är olämpliga deltar i ledningen och styrningen av ett revisionsföretag. Denna olämplighet kan komma till uttryck genom att en revisor åsidosätter de åtaganden som följer av ett uppdrag i företagets styrelse eller ledning. Det kan emellertid också hända att revisorn av andra skäl bedöms vara olämplig att utöva styrelse- eller ledningsuppdrag. Även revisorer som inte innehar sådana uppdrag bör därför under viss tid framöver kunna förbjudas att åta sig ett sådant uppdrag.

Bestämmelserna i revisorsdirektivet avser uppdrag i revisionsföretag. Med revisionsföretag enligt direktivet avses detsamma som registrerat revisionsbolag enligt svensk rätt.⁹⁰ Enligt utredningens mening bör förbudet när det införlivas i svensk rätt dock omfatta

⁹⁰ Se avsnitt 5.5.6.

även uppdrag i oregistrerade revisionsföretag. Förbudet bör vidare preciseras på så sätt att det avser sådana uppdrag i ett revisionsföretag som anges i 11 § första stycket 3 revisorslagen, dvs. uppdrag som styrelseledamot, styrelsesuppleant, verkställande direktör, vice verkställande direktör, firmatecknare och prokurist.

Enligt såväl led c som led e i artikel 30a.1 ska det tillfälliga förbudet gälla under högst tre år. Det framstår som något oklart om ett korrekt genomförande kräver att de nationella bestämmelserna måste innefatta den i artikeln angivna tidsperioden eller om det är möjligt att i nationell rätt välja en annan tidsperiod, så länge den inte överstiger tre år. Oavsett vilken som är den riktiga tolkningen i detta avseende anser utredningen dock att det saknas skäl att avvika från den i artikeln angivna tiden om tre år. Någon nedre tidsgräns bör inte föreskrivas.

Med utgångspunkt i att de tillfälliga förbuden bör inordnas bland de befintliga disciplinära åtgärderna och stå i proportion till överträdelsernas allvar gör utredningen följande överväganden när det gäller hur de närmare bestämt bör genomföras.

Liksom de nuvarande åtgärderna i revisorslagen bör de tillfälliga förbuden vara förbehållna ageranden som innebär att en revisor uppsåtligen gjort orätt i sin revisionsverksamhet, på annat sätt handlat oredligt, inte har betalt sådan avgift som avses i 39 § revisorslagen eller på annat sätt åsidosatt sina skyldigheter som revisor eller som ställföreträdare för ett revisionsföretag (jfr 32 § revisorslagen). I förhållande till de gällande disciplinära åtgärderna i svensk rätt framstår de tillfälliga förbuden som mer ingripande än en erinran eller en varning men mindre ingripande än ett upphävande av auktorisation, godkännande eller registrering. Av de tre olika tillfälliga förbuden är vidare förbudet att utföra lagstadgad revision utan tvekan den strängaste åtgärden medan de två övriga framstår som något mindre ingripande.

Mot denna bakgrund anser utredningen att ett tillfälligt förbud för det första bör kunna meddelas om förutsättningarna för upphävande enligt 32 § revisorslagen är uppfyllda men det finns särskilda skäl som motiverar att den disciplinära åtgärden begränsas till ett sådant förbud. De aktuella överträdelsena ska således vara av den karaktär och det allvar att de enligt gällande rätt ska leda till ett upphävande. De särskilda skäl som kan motivera att den disciplinära åtgärden ändå stannar vid ett tillfälligt förbud bör kunna

vara hänförliga både till omständigheterna kring själva överträdelsen och till en prognos när det gäller revisorns framtida vilja och förmåga att följa gällande regelverk.

Ett tillfälligt förbud bör för det andra få meddelas om det finns grund för varning enligt 32 § andra stycket revisorslagen och omständigheterna är försvårande men ändå inte riktigt så graverande att det finns skäl för upphävande. För att ett tillfälligt förbud ska beslutas i dessa fall bör överträdelserna alltså vara av sådant allvar att de i stort sett når upp till vad som krävs för ett upphävande. Avsikten är således inte att de tillfälliga förbuden ska användas som ett mer reguljärt alternativ till att meddela varning, utan de bör reserveras för de mer allvarliga fallen.

Vid valet mellan de tre olika förbuden bör beaktas om överträdelserna är av det slaget att revisorn under en period helt bör fråntas rätten att medverka vid en revision eller om det är tillräckligt att revisorn inte får vara ansvarig för revisionen. Det sistnämnda kan vara fallet om de brister som läggs revisorn till last är av den karaktären att revisorn ändå bedöms kunna medverka vid en revision under överinseende av en annan huvudansvarig revisor.

När det gäller förbudet att utöva uppdrag i ett revisionsföretag bör i enlighet med vad som anförts ovan denna åtgärd tillgripas när de aktuella överträdelserna särskilt indikerar att revisorn är olämplig att delta i ledningen och styrningen av ett revisionsföretag. För att klargöra att även revisionsföretaget har ett ansvar att se till att revisorer som meddelats ett sådant förbud inte utses att utöva ett uppdrag som omfattas av förbudet bör en särskild föreskrift om detta införas i revisorslagen.

De tillfälliga förbuden ska som nämnts kunna meddelas för en tid om högst tre år. Vid bestämmande av förbudstiden ska samtliga relevanta omständigheterna beaktas, däribland överträdelsens allvar och hur länge den pågått, graden av ansvar samt tidigare överträdelser som revisorn och revisionsbolaget har gjort sig skyldiga till (jfr artikel 30b i revisorsdirektivet och avsnitt 10.5 nedan).

Beslut om tillfälligt förbud bör, på samma sätt som beslut om upphävande, kunna gälla omedelbart.

Ett åläggande att upphöra med sitt handlande och att inte upprepa det

De behöriga myndigheterna ska enligt artikel 30a.1 led a i revisorsdirektivet kunna utfärda ett åläggande för den fysiska eller juridiska person som är skyldig till överträdelsen att upphöra med sitt handlande och att inte upprepa det.

Det kan argumenteras för att en varning eller erinran implicit också innefattar ett åläggande för revisorn respektive det registrerade revisionsbolaget att upphöra med det oönskade beteendet och att inte upprepa det. Den som inte rättar sig efter en varning eller erinran riskerar att träffas av en allvarligare åtgärd i form av upphävande av auktorisationen, godkännandet eller registreringen. I vart fall bör föreskriften i artikel 30a.1 led a omfattas av Revisorsnämndens möjlighet enligt 35 § första stycket revisorslagen att förelägga en revisor eller ett registrerat revisionsbolag att vidta rättelse. Om föreläggandet inte följs, ska Revisorsnämnden enligt 32–34 §§ revisorslagen pröva om auktorisationen, godkännandet eller registreringen ska upphävas. Det framgår inte direkt av revisorslagen i vilka situationer som Revisorsnämnden i stället för att direkt besluta om upphävande ska utfärda ett föreläggande om att vidta rättelse, utan denna fråga har överlämnats att avgöras i praxis.

Utredningen finner således att föreskriften i artikel 30a.1 led a i revisorsdirektivet motsvaras av 35 § första stycket revisorslagen och att författningsändringar därmed inte är nödvändiga.

Ett offentligt uttalande på myndighetens webbplats

I artikel 30a.1 led b i revisorsdirektivet finns en föreskrift om att den behöriga myndigheten ska kunna göra ett offentligt uttalande på sin webbplats med angivande av vem som är skyldig till överträdelsen och överträdelsens art.

Vid bedömningen av vad föreskriften i artikel 30a.1 led b egentligen innebär bör beaktas vad som anges i artikel 30.3 och artikel 30c i revisorsdirektivet. Också i dessa artiklar finns bestämmelser om offentliggörande av överträdelser. I revisorsdirektivets allmänna bestämmelse om system för utredningar och sanktioner (artikel 30) anges i punkt 3 att medlemsstaterna ska föreskriva att åtgärder som vidtas och sanktioner som åläggs revisorer och revisionsföretag på lämpligt sätt offentliggörs. Vidare sägs att bland

sanktionerna ska möjligheten finnas att återkalla ett godkännande. Medlemsstaterna får besluta att ett sådant offentliggörande inte ska innehålla personuppgifter i den mening som avses i artikel 2 a i dataskyddsdirektivet.

Enligt artikel 30c.1 i revisorsdirektivet ska alla administrativa sanktioner som har ålagts vid överträdelser av direktivet eller revisorsförordningen offentliggöras på den behöriga myndighetens webbplats så snart beslutet vunnit laga kraft eller, om medlemsstaten tillåter det, redan innan beslutet vunnit laga kraft. I det sistnämnda fallet ska publiceringen åtföljas av information om statusen på ett eventuellt överklagande. Också enligt artikel 30c finns möjligheter att offentliggöra beslut utan angivande av personuppgifter eller, beträffande juridiska personer, med bevarad anonymitet under vissa särskilda omständigheter (se närmare avsnitt 10.6 nedan).

Det framgår inte klart hur artikel 30a.1 led b förhåller sig till föreskrifterna i artiklarna 30.3 och 30c. Tillämpningsområdena för artiklarna verkar överlappa. Enligt samtliga tre artiklar synes ett offentliggörande på Internet förutsätta att en överträdelse faktiskt har fastställts. Detta är också en rimlig ordning. Någon annan möjlighet för en behörig myndighet att pröva om en överträdelse har ägt rum än genom ett formligt beslut torde inte finnas.

Artikel 30.3 innebär en möjlighet för medlemsstaterna att besluta att offentliggörande av sanktioner inte ska innehålla personuppgifter. Huruvida skrivningen i artikel 30.3 är avsedd att tillämpas generellt vid offentliggörande av sanktioner som åläggs revisorer och registrerade revisionsbolag eller endast vid ett upphävande av auktorisation, godkännande eller registrering framstår inte som helt klart. Det förhållandet att skrivningen om att medlemsstaterna får besluta att offentliggörande inte ska innehålla personuppgifter har införts genom ändringsdirektivet, och att artikel 30.3 i övrigt är oförändrad i sak, antyder dock att en generell tillämpning är avsedd.

Av artikel 23.6 i revisorsförordningen följer att de behöriga myndigheternas behandling av personuppgifter under utövandet av sina tillsyns- och utredningsbefogenheter enligt artikel 23 ska ske i enlighet med dataskyddsdirektivet. Några närmare föreskrifter liknande den i artikel 30.3 i revisorsdirektivet om rätt för medlemsstaterna att besluta att inte offentliggöra personuppgifter finns dock inte.

I artikel 30c.2 anges också att offentliggörande av sanktioner under vissa förutsättningar ska göras med bevarad anonymitet för

den som ålagts sanktionen. Enligt den artikeln får medlemsstaterna vidare besluta att ett sådant offentliggörande eller varje offentligt uttalande inte ska innehålla personuppgifter i den mening som avses i artikel 2 a i dataskyddsdirektivet.

Även om det kan finnas ett visst intresse för allmänheten att få kännedom om vem som har gjort sig skyldig till en överträdelse och överträdelsens natur på sätt som föreskrivs i artikel 30a.1 led b framstår ett offentliggörande av personuppgifter i ett uttalat sanktionssyfte som främmande. Utredningens bedömning är att artikel 30a.1 led b och artikel 30c bör läsas tillsammans med innebörd att det finns en möjlighet vid offentliggörande enligt såväl artikel 30a.1 led b som artikel 30c – på sätt som anges i artikel 30c.3 – att avstå från publicering av personuppgifter i den mening som avses i artikel 2 a i dataskyddsdirektivet. Dataskyddsdirektivet har i svensk rätt genomförts genom personuppgiftslagen. Med personuppgifter avses enligt 3 § personuppgiftslagen all slags information som direkt eller indirekt kan hänföras till en fysisk person som är i livet. Också beträffande juridiska personer torde uttalanden enligt artikel 30a.1 led b kunna ske med bevarad anonymitet såvida någon av förutsättningarna i artikel 30c.2 föreligger.

Mot denna bakgrund anser utredningen att revisorsdirektivets krav på offentliggörande av överträdelser bör anses genomfört genom utredningens förslag i avsnitt 10.6 nedan om en författningsreglerad skyldighet för Revisorsnämnden att på sin webbplats offentliggöra beslut om sanktioner enligt artikel 30c.

En förklaring om att revisionsberättelsen är bristfällig

De behöriga myndigheterna ska slutligen enligt artikel 30a.1 led d i revisorsdirektivet kunna utfärda en förklaring om att revisionsberättelsen inte uppfyller kraven i artikel 28 i revisorsdirektivet eller, i tillämpliga fall, artikel 10 i revisorsförordningen.

I svensk rätt saknas uttryckliga föreskrifter om att Revisorsnämnden kan förklara att en revisionsberättelse är bristfällig. Brister i en revision eller i en revisionsberättelse kan emellertid leda till en disciplinåtgärd från Revisorsnämnden och om nämnden i ärendet konstaterar att revisionsberättelsen är bristfällig uttalar sig nämnden naturligen om detta förhållande.

Utredningen har uppfattat bestämmelsen i artikel 30a.1 led d som att de behöriga myndigheterna, som ett led i bedömningen av om revisorn har agerat på ett sätt som kommer i konflikt med den gällande regleringen, ska ha befogenhet att göra uttalanden om brister i revisionsberättelsen. Att Revisorsnämnden har en sådan befogenhet följer av bestämmelserna i förvaltningslagen om skyldighet för en myndighet att motivera sina beslut. Ett beslut varigenom en myndighet avgör ett ärende ska, om ärendet avser myndighetsutövning mot någon enskild, enligt 20 § förvaltningslagen innehålla de skäl som har bestämt utgången. Svensk rätt motsvarar således kraven i artikel 30a.1 led d i revisorsdirektivet och ett genomförande kräver inte författningsändring.

10.5 Omständigheter som ska beaktas vid beslut om disciplinära åtgärder

Förslag: Revisorsnämnden ska vid val av disciplinär åtgärd beakta alla relevanta omständigheter, däribland hur allvarlig överträdelsen är och hur länge den pågått, graden av ansvar, eventuella tidigare överträdelser och om revisorn i väsentlig mån genom ett aktivt samarbete underlättat Revisorsnämndens utredning.

När det gäller den administrativa sanktionsavgift som föreslås införd i avsnitt 10.4.5 ovan ska storleken på avgiften bestämmas med särskild hänsyn till, förutom ovan nämnda omständigheter, revisorns finansiella ställning och den inkomst som han eller hon erhåller på grund av den tillträdde befattningen.

Författningstext som berörs av förslagen: 32 b och 32 c §§ revisorslagen.

10.5.1 EU-rätt före ändringar

Bestämmelserna om omständigheter som ska beaktas vid beslut om disciplinära åtgärder i artikel 30b i revisorsdirektivet är nya och saknar motsvarighet i direktivets tidigare lydelse.

10.5.2 Gällande svensk rätt

Förutsättningarna för när gällande disciplinära åtgärder kan tillgripas framgår av 32–35 §§ revisorslagen. Någon uppräknning av vilka omständigheter som närmare bestämt ska beaktas vid val av typ och nivå av disciplinära åtgärder finns inte i revisorslagen. Hänsyn ska dock enligt 32 § revisorslagen i olika sammanhang tas till förmildrande respektive försvårande omständigheter. Reglerna i 32 § revisorslagen har närmare redogjorts för under avsnitt 10.3.2. De innebär sammanfattningsvis följande.

Om en revisor uppsåtligt gör orätt i sin revisionsverksamhet eller på annat sätt handlar oredligt eller om en revisor inte betalar avgift enligt 39 § revisorslagen ska auktorisationen eller godkännandet upphävas. Finns det förmildrande omständigheter, får i stället en varning ges (32 § första stycket revisorslagen). En revisor som på annat sätt åsidosätter sina skyldigheter som revisor eller som ställföreträdare för ett revisionsföretag får meddelas en varning. Om det är tillräckligt, får Revisorsnämnden i stället ge en erinran. Är omständigheterna synnerligen försvårande, får auktorisationen eller godkännande upphävas (32 § andra stycket revisorslagen).

10.5.3 Ändringsdirektivet

När medlemsstaterna fastställer regler enligt artikel 30 ska de enligt artikel 30b i revisionsdirektivet vid fastställandet av typ och nivå av administrativa sanktioner och åtgärder beakta alla relevanta omständigheter, inklusive om lämpligt följande:

- a) Överträdelsens allvar och varaktighet.
- b) Den ansvariga personens grad och ansvar.
- c) Den ansvariga personens finansiella ställning, exempelvis indikerad genom det ansvariga företags totala omsättning eller den ansvariga personens årsinkomst, om denne är en fysisk person.
- d) Beloppen för erhållen vinst eller undvikande av förluster för den ansvariga personen, i den mån de kan fastställas.
- e) Den ansvariga personens grad av samarbetsvillighet med den behöriga myndigheten.

- f) Tidigare överträdelse som den ansvariga juridiska eller fysiska personen har gjort sig skyldig till.

Under förutsättning att det närmare anges i nationell rätt får de behöriga myndigheterna också beakta ytterligare faktorer.

10.5.4 Överväganden

Artikel 30b innebär att nationella bestämmelser om sanktioner och åtgärder ska utformas på ett sådant sätt att samtliga relevanta omständigheter beaktas vid fastställandet av typ och nivå av administrativa sanktioner och åtgärder. De omständigheter som specifikt räknas upp i artikel 30b ska beaktas ”om lämpligt”. Utredningen tolkar detta så att ett korrekt genomförande av revisorsdirektivet inte kräver att samtliga omständigheter i artikel 30b tas in i nationell rätt.

Vissa av de uppräknade omständigheterna, nämligen överträdelsens allvar och varaktighet, graden av ansvar för revisorn samt tidigare överträdelser, är sådana som enligt praxis beaktas redan i dag. Även graden av samarbetsvillighet torde ha betydelse för vilken åtgärd som beslutas. Förutom att en vägran att samarbeta i sig kan leda till en disciplinär åtgärd så kan det antas att exempelvis uteblivna svar på Revisorsnämndens frågor kommer att tolkas till revisorns nackdel, vilket kan leda till en strängare åtgärd än den som annars skulle ha beslutats.

Även om de nämnda omständigheterna beaktas redan nu bör de, för att genomföra direktivet i denna del, tas in i revisorslagen. Det kan enligt utredningens mening också av bland annat förutsebarhetsskäl ha ett värde i sig att det i lagtexten anges vissa riktlinjer för vad som ska beaktas vid val av disciplinär åtgärd. Behovet av sådana riktlinjer kan dessutom antas bli större när det införs ytterligare åtgärder, i form av tillfälliga förbud, för Revisorsnämnden att välja bland. Liksom anges i direktivet bör dock av lagtexten framgå att de angivna omständigheterna endast är exempel och att nämnden ska beakta alla relevanta omständigheter.

När det särskilt gäller graden av samarbetsvillighet har revisorn som framgått en skyldighet att bistå Revisorsnämnden med handlingar och upplysningar och en vägran att göra detta kan leda till

disciplinära åtgärder. Kriteriet om revisorns samarbetsvilja bör därför införlivas på så sätt att det, som en omständighet som verkar i lindrande riktning vid val av disciplinär påföljd, kan beaktas att revisorns samarbetsvilja sträcker sig längre än vad som krävs enligt lagen. Detta kan lämpligen formuleras så att revisorn i väsentlig mån genom ett aktivt samarbete underlättat Revisorsnämndens utredning.⁹¹

Ett införande av en sådan exemplifierande uppräkningslista bör vidare inte rubba den grundläggande struktur som revisorslagens nuvarande bestämmelser om disciplinära åtgärder är uppbyggd efter. Utgångspunkten vid val av disciplinär åtgärd ska fortfarande vara de kriterier som anges i 32 § och, när det gäller de nya åtgärder i form av tillfälliga förbud som föreslås, 32 a §. De nu angivna omständigheterna ska alltså snarast fungera som ett slags hjälpkriterier.

I artikel 30b i direktivet nämns vidare ett par omständigheter som, till skillnad från dem som behandlats ovan, torde falla utanför det som Revisorsnämnden enligt nuvarande praxis tar hänsyn till. Det gäller de omständigheter som tar sikte på revisorns finansiella ställning, i form av till exempel årsinkomst, och storleken på den eventuella vinst för revisorn som överträdelsen har gett upphov till. Dessa faktorer är av klar straffmättningskaraktär och passar därför mindre bra in i ett system som är rent disciplinärt. Mot bakgrund av utredningens förslag att i princip inte införa sanktioner av straffrättslig karaktär saknas anledning att i revisorslagen generellt föreskriva att dessa omständigheter ska beaktas vid val av disciplinär åtgärd.

När det däremot gäller den administrativa sanktionsavgift som föreslås för överträdelser av förbudet att tillträda en ledande befattning hos revisionsklienten kan det, vid bestämmande av avgiftens storlek i det enskilda fallet, finnas skäl att beakta även omständigheter av det nu nämnda slaget. Enligt utredningens mening bör bestämmelser med detta innehåll därför föras in i revisorslagen med avseende på just den sanktionen. Inte heller här ska dessa omständigheter dock vara ensamt avgörande, utan också vid bestämmande av sanktionsavgiftens storlek ska samtliga relevanta omständigheter beaktas. Förutom de omständigheter som nämns ovan kan det till

⁹¹ Jfr 15 kap. 1 c § lagen om bank- och finansieringsrörelse, i lydelse enligt prop. 2014/15:57.

exempel röra sig om hur lång tid revisorn deltagit i granskningen av det aktuella företaget och vilken roll revisorn hade vid granskningen, hur lång tid som förflutit från det att revisorn lämnade revisionsuppdraget till det att befattningen tillträdde, vilken befattning revisorn tillträtt hos det granskade företaget samt det granskade företags storlek.

10.6 Offentliggörande av disciplinära åtgärder

Förslag: Revisorsnämnden ska publicera beslut om disciplinära åtgärder på sin webbplats. Beslut rörande fysiska personer ska publiceras i anonymiserad form. Även beslut rörande juridiska personer ska vara anonymiserade om ett offentliggörande av den juridiska personens identitet skulle äventyra de finansiella marknadernas stabilitet eller en pågående brottsutredning, eller om ett offentliggörande skulle orsaka oproportionerlig skada för den juridiska personen.

Publicerade beslut ska åtföljas av information om ett eventuellt överklagande. Besluten ska ligga kvar på webbplatsen under minst fem år.

Författningstext som berörs av förslagen: 22 a § förordningen om revisorer.

10.6.1 EU-rätt före ändringar

Bestämmelserna om offentliggörande av disciplinära åtgärder i artikel 30c i revisorsdirektivet införs genom ändringsdirektivet och saknar motsvarighet i den tidigare lydelsen av direktivet.

10.6.2 Gällande svensk rätt

Revisorsnämnden publicerar beslut i disciplinärenden, ärenden om förhandsbesked och andra ärenden på sin webbplats. Författningsbestämmelser om att Revisorsnämnden på webbplatsen ska offentliggöra sådana beslut finns dock inte.

10.6.3 Ändringsdirektivet

I artikel 30c i revisorsdirektivet finns bestämmelser om offentliggörande av sanktioner och åtgärder. De behöriga myndigheterna ska enligt artikel 30c.1 första stycket på sin officiella webbplats offentliggöra åtminstone alla administrativa sanktioner som ålagts vid överträdelse av revisorsdirektivet eller av revisorsförordningen för vilka all rätt att överklaga har uttömts eller löpt ut. Detta ska ske så snart det rimligen låter sig göras omedelbart efter det att den person som ålagts sanktionen har informerats om beslutet. Offentliggörandet ska innehålla information om vilken typ och art av överträdelse det rör sig om och om identiteten för den fysiska eller juridiska person som har ålagts sanktionen.⁹²

Beslutet måste dock inte ha vunnit laga kraft för att ett offentliggörande ska få ske. Om medlemsstaterna tillåter offentliggörande av sanktioner som kan överklagas, ska de behöriga myndigheterna enligt artikel 30c.1 andra stycket så snart detta rimligen låter sig göras på sin officiella webbplats även offentliggöra information om överklagandets status och om resultatet av detta.

Enligt artikel 30c.2 ska de behöriga myndigheterna offentliggöra de sanktioner som ålagts med bevarad anonymitet, och på det sätt som är förenligt med nationell rätt, under någon av följande omständigheter:

- a) Om sanktionen har ålagts en fysisk person, och ett offentliggörande av personuppgifter visar sig vara oproportionerligt vid en obligatorisk förhandsbedömning av proportionaliteten i ett sådant offentliggörande.
- b) Om ett offentliggörande skulle äventyra de finansiella marknadernas stabilitet eller en pågående brottsutredning.
- c) Om offentliggörandet skulle orsaka oproportionell skada för de institutioner eller individer som berörs.

⁹² Att märka är att artikel 30c inte kräver att samtliga beslut (såväl friande som fällande) avseende eventuella överträdelser ska kungöras. Enligt bestämmelsen ska "åtminstone" alla administrativa sanktioner som ålagts vid överträdelser av revisorsdirektivet och revisorsförordningen offentliggöras.

Publicerade beslut ska enligt artikel 30c.3 första stycket ligga kvar på myndighetens webbplats under minst fem år efter det att beslutet har vunnit laga kraft.

Vid offentliggörande av sanktioner och varje offentligt utlåtande ska enligt artikel 30c.3 andra stycket de grundläggande rättigheterna, i synnerhet rätten till respekt för privatlivet och familjelivet och rätten till skydd för personuppgifter, i EU:s rättighetsstadga iaktas. Medlemsstaterna får också besluta att ett sådant offentliggörande eller varje offentligt utlåtande inte ska innehålla personuppgifter i den mening som avses i artikel 2 a i dataskyddsdirektivet.⁹³

10.6.4 Överväganden

Revisorsnämndens avgöranden i disciplinärenden, ärenden om förhandsbesked och andra ärenden publiceras på nämndens webbplats. När Revisorsnämnden meddelat ett beslut i ett ärende är beslutet alltid offentligt. De beslut som publiceras på nämndens webbplats är dock anonyma. I detta sammanhang bör noteras att det inte är fråga om att hemlighålla eller att med stöd av sekretess skydda personuppgifter. Den som är intresserad av vilken revisor eller vilket registrerat revisionsbolag som varit föremål för beslutet kan få tillgång till de uppgifterna genom att kontakta nämnden.

Dataskyddsdirektivet har i svensk rätt genomförts genom personuppgiftslagen. Med personuppgifter avses enligt 3 § personuppgiftslagen all slags information som direkt eller indirekt kan hänföras till en fysisk person som är i livet. Personuppgifter får inte publiceras på Internet bara för att de ingår i en allmän handling och inte är sekretessbelagda. Även om uppgifter kan lämnas ut på någons begäran utan hinder av sekretess, måste myndigheten ta hänsyn till integritetsskyddsreglerna i personuppgiftslagen för att kunna publicera uppgifterna. Det innebär bland annat att det måste finnas ett berättigat ändamål, att publiceringen inte kränker den personliga integriteten och att myndighetens intresse av att publicera uppgifterna väger tyngre än den enskildes intresse av att skydda sin personliga integritet.

⁹³ Direktiv 95/46/EG.

EU-reglernas krav på offentliggörande av beslut bör genomföras genom att Revisorsnämnden åläggs att på sin webbplats publicera beslut i disciplinärenden. Även om nämnden som beskrivits ovan redan publicerar beslut i disciplinärenden följer ingen sådan skyldighet av någon författningsbestämmelse. För att genomföra artikel 30c bör föreskrifter om detta därför införas i förordningen om revisorer.

Utgångspunkten enligt artikel 30c.1 är att offentliggörandet ska innehålla information om vilken typ och art av överträdelse det rör sig om och om identiteten på den fysiska och juridiska person som har ålagts sanktionen. När det gäller juridiska personer anges dock i artikel 30c.2 att offentliggörandet ska ske med bevarad anonymitet om det krävs av hänsyn till de finansiella marknadernas stabilitet eller en pågående brottsutredning, eller om ett offentliggörande skulle orsaka oproportionerlig skada för det registrerade revisionsbolaget. När det gäller fysiska personer följer vidare av artikel 30c.3 att publicering alltid får ske utan personuppgifter. De svenska bestämmelserna bör utformas i enlighet med detta.

I enlighet med vad som anges i direktivbestämmelserna bör föreskrivas att publicerade beslut ska åtföljas av information om ett eventuellt överklagande och att besluten ska ligga kvar på webbplatsen under minst fem år.

10.7 Överklagande av sanktionsbeslut

Bedömning: Svensk rätt är förenlig med revisorsdirektivets bestämmelser om överklagande av sanktionsbeslut.

10.7.1 EU-rätt före ändringar

Bestämmelserna om överklagande i artikel 30d införs genom ändringsdirektivet och saknar motsvarighet i den tidigare lydelsen av direktivet.

10.7.2 Gällande svensk rätt

Av 36 § revisorslagen följer att Revisorsnämndens beslut enligt samma lag får överklagas till allmän förvaltningsdomstol. För överklagande till kammarrätten krävs prövningstillstånd.

Närmare bestämmelser för överklagandet finns i förvaltningslagen. Där anges att ett beslut får överklagas av den som beslutet angår, om det har gått honom emot och beslutet kan överklagas (22 §) samt att överklagandet ska vara skriftligt och ges in till den myndighet som meddelat beslutet inom viss tid (23 §). Behörig domstol är enligt 14 § lagen (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar, om inte annat är särskilt föreskrivet, den förvaltningsrätt inom vars domkrets ärendet först prövats. Beslut av Revisorsnämnden överklagas således till Förvaltningsrätten i Stockholm.

10.7.3 Ändringsdirektivet

Medlemsstaterna ska enligt artikel 30d i revisorsdirektivet säkerställa att ett beslut som fattats av en behörig myndighet enligt direktivet kan överklagas.

10.7.4 Överväganden

Beslut av förvaltningsmyndighet överklagas vanligen till förvaltningsdomstol men det förekommer också att sådana beslut överklagas till allmän domstol. I tidigare lagstiftningsärenden har frågan om överklagande av en förvaltningsmyndighets beslut ska prövas av förvaltningsdomstol eller allmän domstol avgjorts utifrån vilken instans som med hänsyn till ärendets karaktär framstått som bäst lämpad att överpröva ett beslut.⁹⁴

Enligt gällande rätt prövas överklaganden av Revisorsnämndens beslut i disciplinärenden av allmän förvaltningsdomstol. Denna ordning bör gälla även fortsättningsvis. Författningsändringar krävs därmed inte.

⁹⁴ Se bland annat prop. 2000/02:88 s. 46 f., prop. 2003/04:27 s. 69 och prop. 2010/11:119 s. 37 f.

10.8 Information till CEAOB

Förslag: Revisorsnämnden ska omedelbart meddela CEAOB när beslut om tillfälligt förbud har fattats. Nämnden ska årligen till CEAOB lämna en sammanställning av de beslut om disciplinära åtgärder som har meddelats.

Författningstext som berörs av förslaget: 1 § förordningen med instruktion för Revisorsnämnden.

10.8.1 EU-rätt före ändringar

Bestämmelserna i artikel 30f i revisorsdirektivet om att Revisorsnämnden ska lämna information till CEAOB införs genom ändringsdirektivet och saknar motsvarighet i revisorsdirektivets tidigare lydelse.

10.8.2 Gällande svensk rätt

Bestämmelser motsvarande de i artikel 30f i revisorsdirektivet finns inte i gällande svensk rätt.

10.8.3 Ändringsdirektivet

I artikel 30f i revisorsdirektivet föreskrivs att de behöriga myndigheterna årligen ska ge CEAOB aggregerad information om alla administrativa åtgärder som vidtagits och alla sanktioner som har ålagts i enlighet med kapitel VII i direktivet. Vidare anges att de behöriga myndigheterna omedelbart ska meddela CEAOB alla tillfälliga förbud som avses i artikel 30a.1 leden c och e.

10.8.4 Överväganden

För att genomföra de nya bestämmelserna i artikel 30f i revisorsdirektivet bör Revisorsnämnden, genom föreskrifter i förordningen med instruktion för Revisorsnämnden, åläggas att lämna den angivna informationen till CEAOB.

11 Myndighetssamarbete

11.1 Inledning

Revisorsdirektivet och revisorsförordningen uppställer krav dels på nationell myndighetssamverkan, dels på samarbete mellan medlemsstaternas behöriga myndigheter. Bestämmelserna finns i artikel 36 i revisorsdirektivet samt artiklarna 19, 25 och 29–34 i revisorsförordningen.

Avsnittet är upplagt på så sätt att först behandlas nationellt myndighetssamarbete och därefter myndighetssamarbete mellan medlemsstaterna. Sedan berörs bestämmelser om inrättande av särskilda organ för sådana samarbeten och slutligen bestämmelser om tystnadsplikt i samarbetet.

11.2 Samarbete mellan svenska behöriga myndigheter

Bedömning: Revisorsförordningens bestämmelser om samarbete mellan nationella behöriga myndigheter kräver inga författningsändringar.

11.2.1 EU-rätt före ändringar

Bestämmelserna om samarbete mellan olika behöriga myndigheter på nationell nivå införs genom revisorsförordningen och saknar motsvarighet i revisorsdirektivet.

11.2.2 Gällande svensk rätt

Revisorsnämnden ska enligt 1 § andra stycket 8 förordningen med instruktion för Revisorsnämnden vara representerad i samordningsorganet för tillsyn enligt förordningen (2009:92) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism. I övrigt finns inga regler i författning om Revisorsnämndens samarbete med andra myndigheter på nationell nivå. Finansinspektionen ansvarar enligt 1 § 2 förordningen med instruktion för Finansinspektionen för samordningsorganet enligt nämnda förordning om åtgärder mot penningtvätt.

11.2.3 Revisorsförordningen

I artikel 25 i revisorsförordningen finns bestämmelser om samarbete mellan myndigheter på nationell nivå. Behöriga myndigheter enligt artikel 20.1 i förordningen och, i förekommande fall, myndigheter som en sådan behörig myndighet har delegerat uppgifter till, ska samarbeta med

- den behöriga myndigheten som avses i artikel 32.4 i revisorsdirektivet (Revisorsnämnden),
- de myndigheter som avses i artikel 20.2 i förordningen, oavsett om de har utsetts som behöriga myndigheter med avseende på tillämpningen av denna förordning eller inte,
- de finansunderrättelseenheter och behöriga myndigheter som avses i artiklarna 21 och 37 i direktiv 2005/60/EG (det tredje penningtvättsdirektivet).

Inom ramen för sådant samarbete ska tystnadsplikt enligt artikel 22 i revisorsförordningen gälla.

Enligt artikel 19 i revisorsförordningen ska, utan att det påverkar tillämpningen av artikel 38.1 i revisorsdirektivet, varje behörig myndighet som utsetts av en medlemsstat i enlighet med artikel 20.2 i revisorsförordningen vidarebefordra information om en lagstadgad revisors eller ett revisionsföretags entledigande eller avgång under uppdraget och lämna en tillfredsställande förklaring till orsakerna till detta till den behöriga myndighet som avses i artikel 20.1.

11.2.4 Överväganden

Revisorsförordningens bestämmelser om nationellt myndighetssamarbete måste ses mot bakgrund av att systemen för tillsyn av revisorer ser olika ut i olika medlemsstater. Som redogjorts för i kapitel 9 öppnar unionsreglerna till exempel upp för att en myndighet ansvarar för tillsyn av revisorer som utför revision i företag av allmänt intresse och en annan myndighet ansvarar för övrig tillsyn av revisorer. När det gäller de finansiella företagen av allmänt intresse åläggs vidare revisorer och revisionsbolag en rapporteringsskyldighet till den myndighet som ansvarar för tillsynen av sådana företag, dvs. Finansinspektionen i Sverige (se avsnitt 7.11).

Som redogjorts för i avsnitt 9.2 anser utredningen att en och samma myndighet, Revisorsnämnden, alltjämt bör ansvara för all tillsyn av revisorer och registrerade revisionsbolag i Sverige. Revisorsförordningens bestämmelser om samarbete mellan myndigheter på nationell nivå gäller direkt och kräver enligt utredningens bedömning inte några särskilda genomförandeåtgärder.

11.3 Samarbete med och delegering av uppgifter till behöriga myndigheter i andra medlemsstater

Bedömning: Svensk rätt är förenlig med de ändringar som genomförts i revisorsdirektivets bestämmelser om myndighetssamarbete. Revisorsförordningens bestämmelser om samarbete med och delegering av uppgifter till behöriga myndigheter i andra medlemsstater kräver inga författningsändringar.

11.3.1 EU-rätt före ändringar

En skyldighet för tillsynsmyndigheterna att samarbeta följer av artiklarna 33 och 36 i revisorsdirektivet. Medlemsstaterna ska enligt artikel 33 i revisorsdirektivet se till att de offentliga tillsynssystemen regleras på ett sätt som möjliggör effektivt samarbete på gemenskapsnivå i fråga om medlemsstaternas tillsynsverksamhet. I detta syfte ska varje medlemsstat ge ett organ särskilt ansvar för arbetet. Av artikel 36.1 i revisorsdirektivet följer en skyldighet för

medlemsstaternas behöriga myndigheter med ansvar för godkännande, registrering, kvalitetssäkring, kontroll och disciplin att samarbeta när det är nödvändigt för att fullgöra sina skyldigheter enligt direktivet. De behöriga myndigheterna ska särskilt utbyta information och samverka vid utredningar i samband med lagstadgade revisioner.

I punkterna 2–4 i artikel 36 finns bestämmelser om tystnadsplikt för anställda med flera vid de behöriga myndigheterna. Dessa bestämmelser behandlas i avsnitt 11.5 nedan. I punkt 4 finns också bestämmelser som reglerar när en myndighet ska lämna ut uppgifter till en annan myndighet och när uppgiftslämnande kan vägras. Uppgifter för det syfte som anges i punkt 1 ska på begäran lämnas ut utan onödigt dröjsmål. När så är nödvändigt ska de behöriga myndigheter som får en sådan begäran utan onödigt dröjsmål vidta nödvändiga åtgärder för att ta fram de begärda uppgifterna. Om den anmodade behöriga myndigheten inte kan lämna de begärda uppgifterna inom rimlig tid ska den underrätta den begärande behöriga myndigheten om orsaken.

De behöriga myndigheterna får vägra att tillmötesgå sådan begäran om uppgifter

- a) om uppgiftslämnandet kan inverka på den anmodade medlemsstatens suveränitet, säkerhet eller allmänna ordning eller strida mot nationella säkerhetsregler, eller
- b) om rättsliga förfaranden redan har inletts vid den anmodade medlemsstatens myndigheter rörande samma handlingar och mot samma lagstadgade revisorer eller revisionsföretag, eller
- c) om den anmodade medlemsstatens behöriga myndigheter redan har meddelat ett slutligt avgörande rörande samma handlingar och mot samma lagstadgade revisorer eller revisionsföretag.

Utän att det påverkar deras förpliktelser i rättsliga förfaranden, får de behöriga myndigheter som erhåller information enligt punkt 1 använda den endast för att fullgöra sitt uppdrag enligt direktivet och i samband med administrativa eller rättsliga förfaranden som specifikt avser detta uppdrag.

I punkt 5 finns bestämmelser om underrättelseskyldighet. När en behörig myndighet finner att verksamhet som strider mot bestämmelserna i direktivet pågår eller har pågått på en annan med-

lemsstats territorium, ska den på ett så specifikt sätt som möjligt underrätta den behöriga myndigheten i den medlemsstaten om detta. Den behöriga myndigheten i den senare medlemsstaten ska vidta lämpliga åtgärder. Den ska meddela den underrättande behöriga myndigheten resultatet och så långt det är möjligt också viktiga händelser under ärendets gång.

Punkt 6 behandlar när en myndighet i en medlemsstat får begära utredning hos en myndighet i en annan medlemsstat. Den behöriga myndigheten i en medlemsstat får begära att en utredning görs av den behöriga myndigheten i en annan medlemsstat på dennas territorium. Myndigheten får också begära att tjänstemän från den egna myndigheten tillåts att under utredningen åtfölja tjänstemännen från den andra medlemsstatens behöriga myndighet. Det övergripande ansvaret för utredningen ska dock hela tiden ligga på den medlemsstat på vars territorium den äger rum.

Den behöriga myndigheten får vägra att efterkomma en begäran om utredning, eller en begäran om att tjänstemän från en behörig myndighet i en annan medlemsstat ska tillåtas följa med de egna tjänstemännen, på samma grunder som de som anges i punkt 4 för att vägra tillmötesgå en begäran om uppgifter.

I punkt 7 finns föreskrifter om att kommissionen får anta tillämpningsföreskrifter om förfarandena för utbyte av information och utredningar över gränserna enligt punkterna 2–4 i artikel 36.

11.3.2 Gällande svensk rätt

Revisorsnämnden är det organ som i Sverige ansvarar för samarbetet med andra tillsynsorgan inom EES.¹ Enligt 1 § andra stycket 7 förordningen med instruktion för Revisorsnämnden ska nämnden följa utvecklingen inom revisorsområdet och särskilt beakta nya nationella och internationella förhållanden som har eller kan få betydelse för tillsynen över revisorer och registrerade revisionsbolag samt för tolkningen och utvecklingen av god revisors- och revisionsred. Revisorsnämnden är representerad i EGAOB (European Group of Auditors' Oversight Bodies). EGAOB är en arbetsgrupp med experter från medlemsstaternas tillsynsmyndigheter. EGAOB:s gene-

¹ Se prop. 2008/09:135 s. 101 f.

rella uppgift är att fungera som ett rådgivande organ till kommissionen i frågor som hänger samman med införlivandet av revisorsdirektivet samt med systemet för tillsynssamarbete mellan medlemsländerna. Gruppen är under ombildande till CEAOB (Committee of European Auditing Oversight Bodies), se närmare avsnitt 11.4 nedan.

Artikel 36 i revisorsdirektivet har införlivats i svensk rätt genom bestämmelser i 27 b § revisorslagen om utlämnande av uppgifter till tillsynsorgan inom EES och Schweiz. Revisorsnämnden får på begäran lämna ut uppgifter till behöriga myndigheter i andra stater inom EES och i Schweiz, om uppgifterna behövs där för verksamhet som motsvarar den verksamhet som Revisorsnämnden bedriver enligt revisorslagen. Uppgifterna får inte lämnas ut om den sak som begäran avser redan prövas eller har prövats av Revisorsnämnden. För utlämnande till behörig myndighet i Schweiz fordras att tillräckliga garantier erhålls för att uppgifterna inte kommer att utnyttjas för annat ändamål än verksamhet som motsvarar den som Revisorsnämnden bedriver.

Mot bakgrund av artikel 36 föreskrivs vidare i 28 § revisorslagen att skyldigheten för revisorer, registrerade revisionsbolag och revisorer från tredjeland att låta Revisorsnämnden granska akter, bokföring och andra handlingar som hör till verksamheten och att lämna nämnden de uppgifter som behövs för tillsynen även gäller vid tillsyn som Revisorsnämnden utför på begäran av en behörig myndighet i en annan stat.

Enligt 31 a § revisorslagen får Revisorsnämnden i ett ärende enligt revisorslagen begära att en behörig myndighet i en annan stat inom EES ska biträda nämnden. Bestämmelsen förtydligar Revisorsnämndens rätt att begära utredning av ett utländskt organ (jfr artikel 36.6).

11.3.3 Ändringsdirektivet

Artikel 33 i revisorsdirektivet har inte ändrats. Däremot har ett antal ändringar i artikel 36 genomförts genom artikel 1.29 i ändringsdirektivet. De ändringar som avser bestämmelserna om tystnadsplikt i artikeln behandlas i avsnitt 11.5.

Enligt den nya lydelsen av punkt 1 i artikel 36 ska samarbetet gälla även frågor som omfattas av revisorsförordningen. Som en följd

av detta har samarbetet utvidgats till att, utöver tillsynsmyndigheter enligt revisorsdirektivet, även omfatta de behöriga myndigheter som utsetts enligt artikel 20 i revisorsförordningen och relevanta europeiska tillsynsmyndigheter.

Vidare har förutsättningarna för att vägra att tillmötesgå en begäran om uppgifter i punkt 4 tredje stycket leden b och c ändrats. En begäran får vägras om rättsliga förfaranden redan har inletts vid den anmodade medlemsstatens myndigheter rörande samma handlingar och samma personer (led b), eller om den anmodade medlemsstatens behöriga myndigheter redan har meddelat ett slutligt avgörande rörande samma handlingar och samma personer (led c). I stället för ”samma personer” gällde enligt den tidigare lydelsen av leden b och c ”samma lagstadgade revisorer eller revisionsföretag”. Genom den nya lydelsen har tillämpningsområdet för leden b och c således utvidgats. Eftersom artikel 36 numera gäller även samarbete för fullgörande av skyldigheter enligt revisorsförordningen kan det tänkas att det är fråga om avgöranden gentemot andra personer än revisorer.

I punkt 4 fjärde stycket har lagts till hänvisningar till de europeiska tillsynsmyndigheterna och till revisorsförordningen.

Enligt artikel 1.29 led e i ändringsdirektivet ska även artikel 36.6 fjärde stycket led a ersättas och få en ny lydelse. Någon ändring i den svenska språkversionen synes dock inte vara gjord.²

Slutligen har punkt 7 om kommissionens rätt att anta tillämpningsföreskrifter tagits bort.

11.3.4 Revisorsförordningen

Medlemsstaternas behöriga myndigheter ska enligt artikel 29 i revisorsförordningen vid behov samarbeta med varandra för att fullgöra sina uppgifter enligt förordningen, även i fall där det beteende som utreds inte utgör någon överträdelse av den berörda medlemsstatens lagstiftning och andra författningar. Enligt punkt 27 i revisorsförordningens ingress kan samarbetet mellan medlems-

² Den engelska språkversionen av artikel 36.6 fjärde stycket a har dock ändrats genom ändringsdirektivet. Till den ursprungliga lydelsen ”such an investigation might adversely affect the sovereignty, security or public order of the requested Member State” har lagts till ”or breach national security rules”.

staternas behöriga myndigheter bidra till en konsekvent hög kvalitet på lagstadgade revisioner i unionen. Av nämnda ingresspunkt framgår att samarbetet när det gäller tillsynen av lagstadgad revision ska ske vid behov. Myndigheterna bör följa principen om hemlandskontroll och att tillsynen ska utövas av den medlemsstat där revisorn eller revisionsföretaget godkänts och i vilken det granskade företaget har sitt säte.

I artikel 31 i revisorsförordningen finns vidare bestämmelser om samarbete avseende kvalitetskontroll, utredningar och kontroller på plats. Där föreskrivs följande.

De behöriga myndigheterna ska vidta åtgärder för att säkerställa ett effektivt samarbete på unionsnivå med avseende på kvalitetskontroll (punkt 1). Den behöriga myndigheten i en medlemsstat får begära bistånd av den behöriga myndigheten i en annan medlemsstat när det gäller kvalitetskontroll av lagstadgade revisorer eller revisionsföretag som ingår i ett nätverk vars verksamhet är av en betydande omfattning i den anmodade medlemsstaten (punkt 2). Om en behörig myndighet tar emot en begäran från en behörig myndighet i en annan medlemsstat om att få bistå vid en kvalitetskontroll av lagstadgade revisorer eller revisionsföretag som ingår i ett nätverk vars verksamhet är av betydande omfattning i den medlemsstaten, ska den låta den begärande myndigheten bistå vid en sådan kvalitetskontroll. Den begärande behöriga myndigheten ska emellertid inte ha rätt att få tillgång till uppgifter som kan strida mot nationella säkerhetsregler eller skada den anmodade medlemsstatens suveränitet, säkerhet eller allmänna ordning (punkt 3).

När en behörig myndighet finner att verksamhet som strider mot bestämmelserna i förordningen pågår eller har pågått på en annan medlemsstats territorium, ska den på ett så specifikt sätt som möjligt underrätta den behöriga myndigheten i den medlemsstaten om detta. Den behöriga myndigheten i den senare medlemsstaten ska vidta lämpliga åtgärder. Den ska meddela den underrättande behöriga myndigheten resultatet av dessa åtgärder och så långt det är möjligt också viktiga händelser under ärendets gång (punkt 4).

En behörig myndighet i en medlemsstat ska också få begära att en utredning görs av den behöriga myndigheten i en annan medlemsstat och på dennas territorium. Vid en sådan utredning ligger hela tiden det övergripande ansvaret för utredningen eller kontrollen på den medlemsstat på vars territorium utredningen eller

kontrollen genomförs. Den utländska myndighet som begärt utredningen kan dock kräva att tjänstemän från den egna myndigheten ska tillåtas vara med under utredningen och då även vid kontroller på plats (punkt 5). Den anmodade behöriga myndigheten får vägra att efterkomma en begäran om utredning eller en begäran om att tjänstemän från en behörig myndighet i en annan medlemsstat ska tillåtas följa med de egna tjänstemännen om a) en sådan utredning eller kontroll på plats kan strida mot nationella säkerhetsregler eller skada den anmodade medlemsstatens suveränitet, säkerhet eller allmänna ordning, b) rättsliga förfaranden redan har inletts vid den anmodade medlemsstatens myndigheter rörande samma handlingar och mot samma personer, eller c) den anmodade medlemsstatens myndigheter redan har meddelat ett slutligt avgörande rörande samma handlingar och mot samma personer (punkt 6).

Behöriga myndigheter kan också vända sig till CEAOB (se närmare om CEAOB i avsnitt 11.4 nedan) med en begäran om att samordna kontrollen eller utredningen.

Slutligen finns i artikel 33 i revisorsförordningen bestämmelser om att den behöriga myndigheten i hemmedlemsstaten får delegera någon eller några av sina uppgifter till den behöriga myndigheten i en annan medlemsstat, förutsatt att den myndigheten godkänner detta. En sådan delegering ska inte påverka den delegerande myndighetens ansvar.

11.3.5 Överväganden

Bestämmelser om samarbete mellan medlemsstaternas tillsynsmyndigheter finns både i revisorsdirektivet och i revisorsförordningen. I vissa avseenden synes bestämmelserna i direktivet och förordningen överlappa. Medan bestämmelserna i direktivet gäller som en grund för samarbetet beträffande all tillsyn med mera gäller bestämmelserna i revisorsförordningen endast samarbete beträffande sådana uppgifter som omfattas av förordningen, dvs. rörande revisorer och registrerade revisionsbolag som utför revision av företag av allmänt intresse.

De ändringar som genomförts i artikel 36 är en följd av att artikeln numera är tillämplig för myndigheter som fullgör uppgifter enligt såväl revisorsdirektivet som revisorsförordningen. Frågan om

behörig myndighet enligt revisorsförordningen behandlas i avsnitt 13.2 nedan. De genomförda ändringarna kräver i övrigt inga författningsändringar.³

Den skyldighet som åligger Revisorsnämnden att vid behov samarbeta med andra tillsynsmyndigheter enligt artiklarna 29 och 31 i revisorsförordningen följer direkt av förordningen och kräver inga genomförandeåtgärder i nationell rätt. Detsamma gäller bestämmelserna om delegering av uppgifter i artikel 33 i förordningen.

11.4 Inrättande av CEAOB och av kollegier av behöriga myndigheter

Bedömning: Bestämmelserna i revisorsförordningen om inrättande av en kommitté för europeiska tillsynsorgan för revisorer (Committee of European Auditing Oversight Bodies, CEAOB) samt av kollegier av behöriga myndigheter kräver inga författningsändringar.

11.4.1 EU-rätt före ändringar

Bestämmelserna om inrättande av CEAOB och av kollegier av behöriga myndigheter införs genom revisorsförordningen och saknar motsvarighet i revisorsdirektivet.

11.4.2 Gällande svensk rätt

I svensk rätt finns inga bestämmelser om CEAOB eller om kollegier av behöriga myndigheter.

³ Jfr dock avsnitt 12.3.5 nedan angående förslag till förändringar när det gäller myndighets-samarbete med Schweiz.

11.4.3 Revisorsförordningen

Samarbetet mellan de behöriga myndigheterna ska, utan att det påverkar organisationen av den nationella tillsynen, ske inom ramen för en kommitté för europeiska tillsynsorgan för revisorer (Committee of European Auditing Oversight Bodies, CEAOB). I artikel 30 i revisorsförordningen finns utförliga bestämmelser om inrättande av CEAOB samt om organets arbetsuppgifter och organisation.

I artikel 32 i förordningen finns vidare bestämmelser om att kollegier av behöriga myndigheter i olika medlemsstater får inrättas för att underlätta arbetet med kvalitetskontroller enligt artikel 26 i förordningen samt utredningar och sanktioner enligt artikel 31.4–31.6 i förordningen och artikel 30 i direktivet. Kollegierna får inrättas med deltagande av den behöriga myndigheten i hemmedlemsstaten och av andra behöriga myndigheter förutsatt att den lagstadsade revisorn eller revisionsföretaget utför revision av företag av allmänt intresse inom den berörda medlemsstatens jurisdiktion, eller en filial som utgör en del av revisionsföretaget är etablerad inom den berörda medlemsstatens jurisdiktion. I artikeln finns också bestämmelser om kontaktperson och kollegium inrättat av CEAOB.

11.4.4 Överväganden

Bestämmelserna om inrättande av CEAOB och om kollegier av behöriga myndigheter kräver inga författningsändringar i nationell rätt.

11.5 Tystnadsplikt i samarbetet mellan medlemsstaterna

Bedömning: Svensk rätt är förenlig med de ändringar som genomförts i revisorsdirektivets bestämmelser om tystnadsplikt i myndighetssamarbetet. Bestämmelser som utökar Revisorsnämndens rätt att lämna över konfidentiell information till myndigheter i andra länder bör inte införas.

Bestämmelserna i revisorsförordningen om tystnadsplikt i myndighetssamarbetet kräver inga författningsändringar.

11.5.1 EU-rätt före ändringar

I artikel 36.2–4 i revisorsdirektivet finns bestämmelser om tystnadsplikt i myndighetsarbetet. Enligt artikel 36.2 ska tystnadsplikt gälla för alla personer som är anställda eller före detta anställda vid behöriga myndigheter. Information som omfattas av tystnadsplikt får inte lämnas till andra personer eller myndigheter utom när det föreskrivs i lag eller annan författning i en medlemsstat. Vad som sagts om tystnadsplikt ska enligt artikel 36.3 inte hindra de behöriga myndigheterna från att utbyta konfidentiell information. Den information som utbyts ska omfattas av den tystnadsplikt som gäller för anställda och före detta anställda vid behöriga myndigheter.

I artikel 36.4 anges att när uppgifter lämnas ut till en annan myndighet ska de omfattas av den tystnadsplikt som gäller för anställda och före detta anställda vid den behöriga myndighet som erhållit uppgifterna.

11.5.2 Gällande svensk rätt

I offentlighets- och sekretesslagen, nedan OSL, och offentlighets- och sekretessförordningen finns bestämmelser om tystnadsplikt och förbud att lämna ut uppgifter i allmän verksamhet. Vid genomförandet av revisorsdirektivet konstaterades att då gällande regler i sekretesslagen (1980:100) uppfyllde direktivets krav avseende möjligheten att lämna ut handlingar och tystnadsplikt.⁴ 1980 års sekretesslag har sedan direktivets införlivande ersatts av OSL. Den nya lagen innehåller regler som motsvarar de tidigare. Det är fråga om sekretess i tillsynsverksamhet (se 30 kap. 23 § OSL samt 9 § offentlighets- och sekretessförordningen) samt sekretess i ärenden om bland annat godkännande eller auktorisation av revisorer (30 kap. 17 § OSL). Av 2 kap. 1 § andra stycket OSL följer vidare att förbud att röja eller utnyttja en uppgift enligt samma lag gäller för bland annat anställda och uppdragstagare hos myndigheten. De aktuella bestämmelserna har beskrivits i avsnitten 9.3.4 och 9.8.2 ovan.

Av 8 kap. 1 § OSL framgår att sekretessen enligt OSL gäller även för uppgiftslämnande mellan myndigheter. Det kan emellertid

⁴ Prop. 2008/09:135 s. 103.

finnas behov för en myndighet att överlämna en sekretesskyddad uppgift till en annan myndighet. Enligt 10 kap. 28 § OSL hindrar sekretess inte att en uppgift lämnas till en annan myndighet, om uppgiftsskyldighet följer av lag eller förordning. En uppgift för vilken sekretess gäller enligt OSL får som utgångspunkt inte röjas för en utländsk myndighet eller en mellanfolklig organisation (8 kap. 3 § OSL). Uppgiften får dock enligt sistnämnda lagrum röjas om utlämnandet sker i enlighet med särskild föreskrift i lag eller förordning, eller om uppgiften i motsvarande fall skulle få lämnas ut till en svensk myndighet och det enligt den utlämnande myndighetens prövning står klart att det är förenligt med svenska intressen att uppgiften lämnas till den utländska myndigheten eller den mellanfolkliga organisationen.

I syfte att säkerställa att svenska myndigheter kan uppfylla internationella förpliktelser om sekretess och tystnadsplikt, i den utsträckning detta krävs för att Sverige ska kunna delta i olika internationella samarbeten, infördes den 1 januari 2014 en ny sekretessbestämmelse i 15 kap. 1 a § OSL. Sekretessen enligt den bestämmelsen gäller för en uppgift som en myndighet har fått från ett utländskt organ på grund av en bindande EU-rättsakt eller ett av EU ingånget eller av riksdagen godkänt avtal med en annan stat eller med en mellanfolklig organisation, om det kan antas att Sveriges möjlighet att delta i det internationella samarbete som avses i rättsakten eller avtalet försämras om uppgiften röjs. Motsvarande sekretess gäller för en uppgift som en myndighet har inhämtat i syfte att överlämna den till ett utländskt organ i enlighet med en sådan rättsakt eller ett sådant avtal.

11.5.3 Ändringsdirektivet

Genom artikel 1.29 i ändringsdirektivet har artikel 36 i revisorsdirektivet ändrats. När det gäller artikelns bestämmelser om tystnadsplikt har i punkt 3, som handlar om tystnadsplikt för anställda och före detta anställda hos den behöriga myndigheten, lagts till att tystnadsplikten också ska gälla alla andra personer som de behöriga myndigheterna har delegerat uppgifter till i samband med de syften som anges i revisorsdirektivet.

Genom en ny föreskrift i punkt 4a gäller att medlemsstaterna får tillåta att de behöriga myndigheterna till de behöriga myndigheter som ansvarar för tillsyn av företag av allmänt intresse, till centralbankerna, till Europeiska centralbankssystemet och till Europeiska centralbanken, i deras egenskap av monetära myndigheter, och till Europeiska systemrisknämnden överlämnar konfidentiell information som ska användas för att de ska kunna fullgöra sina uppgifter. Dessa myndigheter eller organ ska inte heller hindras från att meddela de behöriga myndigheterna de uppgifter som dessa eventuellt behöver för att utföra sina uppgifter enligt revisorsförordningen.

11.5.4 Revisorsförordningen

I artikel 34 i revisorsförordningen finns bestämmelser om tystnadsplikt och utbyte av konfidentiell information inom ramen för samarbetet. Tystnadsplikt ska gälla alla personer som arbetar eller har arbetat för organ som ingår i en sådan samarbetsram mellan behöriga myndigheter som avses i artikel 30, dvs. CEAOB. Information som omfattas av tystnadsplikten får inte lämnas ut till någon annan person eller myndighet utom när så krävs i samband med rättsliga åtgärder eller enligt unionsrätt eller nationell rätt (punkt 1).

Bestämmelserna om tystnadsplikt i artikel 22 i förordningen får inte hindra organ som ingår i CEAOB och de behöriga myndigheterna från att utbyta konfidentiell information. All information som utbyts ska anses omfattas av den tystnadsplikt som personer som arbetar eller har arbetat för behöriga myndigheter är bundna av (punkt 2). All information som utbyts enligt revisorsförordningen mellan organ som ingår i CEAOB och behöriga myndigheter och andra myndigheter och organ ska behandlas som konfidentiell utom då sådant utlämnande av uppgifter krävs enligt unionsrätt eller nationell rätt (punkt 3).

11.5.5 Överväganden

Enligt artikel 36.4a i revisorsdirektivet får medlemsstaterna tillåta de behöriga myndigheterna att överlämna konfidentiell information till vissa myndigheter. Det är fråga om överlämnande av information till dels myndigheter som ansvarar för tillsyn av företag

av allmänt intresse, dels centralbankerna, Europeiska centralbanks-systemet samt Europeiska centralbanken och Europeiska system-risknämnden. Enligt 10 kap. 28 § OSL hindrar inte sekretess att en uppgift lämnas till en annan myndighet, om uppgiftsskyldighet följer av lag eller förordning. Beträffande överlämnande av sekretessbelagda uppgifter till utländsk myndighet gäller enligt 8 kap. 3 § OSL att sekretessbelagda uppgifter får röjas för utländsk myndighet och mellanfolklig organisation om utlämnandet sker i enlighet med föreskrift i lag eller om uppgiften i motsvarande fall skulle få lämnas till en svensk myndighet och det enligt den utlämnande myndighetens prövning står klart att det är förenligt med svenska intressen att uppgiften lämnas till den utländska myndigheten eller den mellanfolkliga organisationen. Utredningen anser inte att det finns skäl att, i vidare mån än vad som gäller i dag, ge Revisorsnämnden rätt att överlämna konfidentiell information till någon av de myndigheter eller organisationer som avses i artikel 36.4a i direktivet.

Artikel 34 i revisorsförordningen handlar om sekretess inom ramen för samarbetet i kommittén för europeiska tillsynsorgan för revisorer (CEAOB). Reglerna om inrättande av CEAOB har redogjorts för under avsnitt 11.4 ovan. Revisorsnämnden är behörig myndighet enligt artikel 32.1 i revisorsdirektivet och en företrädare från Revisorsnämnden kommer att vara ledamot i CEAOB. Som redogjorts för ovan gäller sekretess enligt 15 kap. 1 a § OSL bland annat för uppgift som en myndighet har fått från ett utländskt organ på grund av en bindande EU-rättsakt. Några ytterligare föreskrifter om sekretess på grund av samarbetet inom CEAOB bedöms inte vara nödvändiga.

12 Internationella aspekter

12.1 Inledning

I avsnittet behandlas frågor om registrering och tillsyn av revisorer från tredjeländer och om samarbete och informationsutbyte med myndigheter i tredjeländer. Bestämmelserna finns i artiklarna 45–47 i revisorsdirektivet och artiklarna 36–38 i revisorsförordningen.

Avsnittet är disponerat så att först behandlas registrering och tillsyn och därefter myndighetssamarbete.

12.2 Registrering och tillsyn av revisorer och revisionsföretag från tredjeländer

Förslag: Bestämmelserna i revisorslagen om kvalitetskontroll av revisorer från tredjeland ändras på följande sätt.

För det första föreskrivs att revisorer från sådana tredjeländer för vilka kommissionen har funnit att systemen för kvalitetskontroll är likvärdiga med det system som anges i revisorsdirektivet alltid ska undantas från kravet på kvalitetskontroll.

För det andra preciseras den nuvarande bestämmelsen om att revisorer från tredje land som redan har varit föremål för likvärdig kontroll i hemlandet ska undantas från kravet på kvalitetskontroll. För att undantag ska medges ska fortsättningsvis krävas att sådan kvalitetskontroll har skett under något av de tre senaste åren.

Bedömning: Svensk rätt är förenlig med de ändringar som gjorts i revisorsdirektivets bestämmelser om registrering och tillsyn av revisorer och revisionsföretag från tredjeländer.

Författningstext som berörs av förslagen: 27 a § revisorslagen.

12.2.1 EU-rätt före ändringar

Revision utförd av revisorer i tredjeländer avseende företag som hör hemma där omfattas i princip inte av EU-rättens tillämpningsområde. Det har dock ansetts att behov av att kontrollera även sådan revision föreligger när det granskade företaget är noterat i en medlemsstat. För att säkerställa att sådana revisioner uppfyller samma kvalitativa krav som de som gäller inom EU finns bestämmelser om att revisorer och revisionsföretag från tredjeland som utför dessa revisioner ska registrera sig i den medlemsstat där företaget är noterat. Därigenom kommer de att omfattas av den behöriga myndighetens tillsyn. Bestämmelserna om detta finns i artiklarna 45 och 46 i revisorsdirektivet.

Enligt artikel 45.1 ska de behöriga myndigheterna i en medlemsstat i enlighet med artiklarna 15–17 registrera alla revisorer och revisionsföretag från tredjeländer som avger en revisionsberättelse beträffande årsbokslut eller koncernredovisning för ett bolag som är registrerat utanför EU och vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad i medlemsstaten enligt artikel 4.1.14 i direktiv 2004/39/EG (MiFID). Detta gäller dock inte om bolaget endast emitterar skuldinstrument upptagna till handel på en reglerad marknad i en medlemsstat enligt artikel 2.1 b i direktiv 2004/109/EG (öppenhetsdirektivet) med ett nominellt värde av minst 50 000 euro eller, om det rör sig om skuldinstrument noterade i en annan valuta, med ett nominellt värde motsvarande minst 50 000 euro på emissionsdagen.

Bestämmelserna i artiklarna 18 och 19 i revisorsdirektivet om uppdatering och ansvar för registeruppgifterna ska enligt artikel 45.2 tillämpas även med avseende på denna registrering. Enligt artikel 45.3 gäller vidare att de registrerade revisorerna och revisionsföretagen från tredjeländer ska omfattas av medlemsstatens tillsyns-, kvalitets-säkrings-, utrednings- och påföljdssystem. En medlemsstat får dock undanta registrerade revisorer eller revisionsföretag från tredjeländer från sitt system för kvalitetssäkring om en annan medlemsstat eller ett tredjlands system för kvalitetssäkring, som bedömts vara likvärdigt enligt artikel 46, under de föregående tre åren redan genomfört en kvalitetssäkringskontroll av de berörda revisorerna eller revisionsföretagen från tredjeländerna.

Av artikel 45.4 följer att revisionsberättelser som avges av revisorer eller revisionsföretag från tredjeländer som inte är registrerade i en viss medlemsstat saknar verkan i den medlemsstaten.

I artikel 45.5 uppställs i leden a–e ett antal krav för att en medlemsstat ska få registrera ett revisionsföretag från ett tredjeland. Revisionsföretaget, samt den revisor från ett tredjeland som reviderar på uppdrag av företaget, måste uppfylla krav som är likvärdiga med dem i artikel 3.3 (led a) och artiklarna 4–10 (leden b och c). Revisionerna måste vidare utföras i enlighet med de internationella revisionsstandarder som avses i artikel 26 samt i enlighet med kraven i artiklarna 22, 24 och 25, eller i enlighet med likvärdiga standarder och krav (led d). Företaget ska även på sin webbplats offentliggöra en sådan årlig rapport om öppenhet och insyn som avses i artikel 40 eller uppfyller likvärdiga krav på offentliggörande (led e).

Enligt artikel 45.6 ska kommissionen för att säkerställa en enhetlig tillämpning av punkt 5 led d i samarbete med medlemsstaterna bedöma den likvärdighet som avses i den bestämmelsen och besluta om detta i enlighet med ett kommittéförfarande i artikel 48.2.

Enligt artikel 46.1 får medlemsstaterna bortse från eller ändra kraven i artiklarna 45.1 och 45.3 på grundval av ömsesidighet endast om dessa revisorer eller revisionsföretag från tredjeländer omfattas av system för offentlig tillsyn, kvalitetssäkring, utredningar och påföljder i tredjelandet som uppfyller krav som är likvärdiga med kraven i artiklarna 29, 30 och 32.

Av artikel 46.2 följer att kommissionen för att säkerställa en enhetlig tillämpning av punkt 1 i samarbete med medlemsstaterna ska bedöma den likvärdighet som avses där och besluta om detta i enlighet med artikel 48.2. Vidare anges att medlemsstaterna får bedöma den likvärdighet som avses i punkt 1, eller förlita sig på andra medlemsstaters bedömningar, så länge kommissionen inte har fattat något beslut. Om kommissionen beslutar att kraven på likvärdighet enligt punkt 1 inte är uppfyllt, får den tillåta de berörda revisorerna och revisionsföretagen att fortsätta sin revisionsverksamhet i enlighet med den berörda medlemsstatens krav under en lämplig övergångsperiod.

Enligt artikel 46.3 ska medlemsstaterna underrätta kommissionen om sin bedömning av likvärdigheten enligt punkt 2 och om huvud dragen i sina samarbetslösningar med tredjeländers system för offent-

lig tillsyn, kvalitetssäkring samt utredningar och påföljder på grundval av punkt 1.

De tredjeländer för vilka kommissionen har funnit att kraven på likvärdighet är uppfyllda framgår av kommissionens beslut om genomförandeakter den 19 januari 2011 (2011/30/EU), den 11 juni 2013 (2013/281/EU) och den 13 juni 2013 (2013/288/EU).

12.2.2 Gällande svensk rätt

Enligt 16 b § revisorslagen får en fysisk person eller ett företag från ett tredjeland registreras som revisor från tredjeland, om kraven på lagstadgad revision och på dem som utför revisionen i den staten är likvärdiga med dem som följer av svensk rätt. Vid genomförandet av revisorsdirektivet ansågs det inte finnas anledning att utnyttja den möjlighet till undantag från registreringskyldigheten som framgår av artikel 46 i revisorsdirektivet.¹

Bestämmelser om regelbunden finansiell information och om offentliggörande av sådan information när det gäller företag som emitterat värdepapper upptagna till handel på en reglerad marknad finns i lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden. Regleringen innebär bland annat att en emittents års- och koncernredovisning ska granskas av emittentens revisor och att revisionsberättelsen ska offentliggöras tillsammans med års- och koncernredovisningen.

I 16 kap. 11 a § lagen om värdepappersmarknaden föreskrivs att om en emittent som inte har säte i en stat inom EES anlitar en fysisk person eller ett företag från ett tredjeland för granskning av års- eller koncernredovisning så ska den som anlitas vara registrerad enligt 16 b § revisorslagen. Av 16 kap. 3 § 3 lagen om värdepappersmarknaden framgår vidare att bestämmelserna i det kapitlet om finansiell information inte tillämpas i fråga om obligationer eller andra överlåtbara skuldförbindelser som var och en har ett nominellt värde motsvarande minst 100 000 euro och som inte är av sådant slag som anges i 18 kap. 2 § första stycket 1.

Revisorer från tredjeland står enligt 3 § första stycket 2 och 3 revisorslagen under Revisorsnämndens tillsyn. Av 27 a § andra stycket revisorslagen följer att en revisor från tredjeland ska vara

¹ Prop. 2008/09:135 s. 124.

föremål för kvalitetskontroll om revisorn inte redan har varit föremål för likvärdig kontroll i hemlandet.

12.2.3 Ändringsdirektivet

Genom artikel 1.33 i ändringsdirektivet har artikel 45 i revisorsdirektivet ändrats på så sätt att punkterna 1 och 6 i artikeln har ersatts av nya. Vidare har punkt 5 ändrats i vissa avseenden och en ny punkt 5a har lagts till. Genom artikel 1.34 i ändringsdirektivet har punkt 2 i artikel 46 i revisorsdirektivet ersatts av en ny.

I den nya punkten 1 i artikel 45 har, förutom vissa redaktionella ändringar, bestämmelserna om undantag från registreringskyldigheten vid granskning av företag som enbart emitterat skuldinstrument till så kallade kvalificerade investerare ändrats. Om skuldförbindelserna emitterats före den 31 december 2010 gäller fortfarande samma gränsvärde som tidigare, dvs. 50 000 euro. För skuldförbindelser emitterade efter detta datum har gränsvärdet däremot höjts till 100 000 euro eller motsvarande i annan valuta.

I punkt 5 angående de krav som ett revisionsföretag måste uppfylla för att bli registrerat har led a tagits bort. Där angavs att företaget måste uppfylla krav som är likvärdiga med kraven i artikel 3.3. I den sistnämnda artikeln sammanfattas vad som krävs för att någon ska godkännas som lagstadgad revisor genom att en hänvisning sker till villkoren i artiklarna 4 och 6–10. Samma artiklar räknas upp även i artikel 45.5 led c, vilket inte har ändrats. I led d har vissa redaktionella ändringar gjorts. Led e har ändrats på så sätt att hänvisningen till artikel 40 i revisorsdirektivet har ersatts med en hänvisning till artikel 13 i revisorsförordningen, där bestämmelserna om den årliga rapporten numera återfinns.

I punkt 5 regleras endast villkoren för att registrera ett revisionsföretag från tredjeland. Artikeln har nu kompletterats med en ny punkt 5a där det anges att en medlemsstat får registrera en revisor från ett tredjeland endast om denne uppfyller kraven i punkt 5 leden c, d och e i artikel 45.

Liksom tidigare vänder sig bestämmelserna i den nya punkten 6 i artikel 45 i första hand till kommissionen som ges befogenhet att genom genomförandeakter och delegerade akter närmare precisera den likvärdighet som avses i punkt 5 led d. När medlemsstaterna

bedömer likvärdigheten på nationell nivå ska de tillämpa de kriterier som fastställts av kommissionen för alla tredjeländer. Detsamma gäller för bestämmelserna i den nya artikel 46.2. Nytt i artikel 46.2 är vidare att det anges att medlemsstaterna, när kommissionen erkänt den likvärdighet som avses i punkt 1 i artikeln, får besluta att helt eller delvis förlita sig på denna likvärdighet och därmed att helt eller delvis upphöra att tillämpa eller ändra kraven i artiklarna 45.1 och 45.3.

12.2.4 Överväganden

Ändringarna i bestämmelserna i artikel 45.1 i revisorsdirektivet om gränsbelopp för när undantag från registreringsskyldigheten får medges föranleds av ändringar i direktiv 2003/71/EG (se punkt 27 i ingressen till ändringsdirektivet). Dessa ändringar har införlivats i 16 kap. 3 § lagen om värdepappersmarknaden. Några ytterligare författningsändringar till följd av konsekvensändringarna i revisorsdirektivet fordras inte.

Den nya punkten 5a i artikel 45 innebär endast ett förtydligande och motsvaras redan i dag av regleringen i 16 b § revisorslagen.

I övrigt består ändringarna av artikel 45 i revisorsdirektivet endast av redaktionella ändringar samt av följdändringar i anledning av andra ändringar i revisorsdirektivet och av tillkommande bestämmelser i revisorsförordningen. De kräver inga författningsändringar.

När revisorsdirektivet införlivades i svensk rätt valde Sverige som nämnts att inte utnyttja möjligheten i artikel 46 att medge undantag från registreringsskyldigheten.² Utredningen ser ingen anledning att nu ändra detta ställningstagande. Enligt artikel 46 finns dock också möjlighet att undanta revisorer från tredjeland som registrerats i Sverige från de krav på tillsyn, kvalitetskontroll etc. som uppställs i artikel 45.3. Så får ske om revisorn från tredjeland omfattas av motsvarande system för tillsyn och kvalitetskontroll i sitt hemland.

Utredningens anser att revisorer från tredjeland även fortsättningsvis bör stå under Revisorsnämndens tillsyn och kunna bli föremål för nämndens disciplinära åtgärder. I ett visst avseende finns

² A. prop. a. st.

dock enligt utredningens mening anledning att utnyttja den möjlighet som erbjuds i artikel 46 att undanta revisorer från tredjeländ från Revisorsnämndens tillsynsverksamhet. Det gäller tillsyn i form av kvalitetskontroller.

Som nämnts följer av 27 a § andra stycket revisorslagen att en revisor från tredjeländ ska vara föremål för kvalitetskontroll om revisorn inte redan har varit föremål för likvärdig kontroll i hemlandet. För att undantaget ska vara tillämpligt krävs alltså att Revisorsnämnden kan fastställa att revisorn de facto har genomgått en sådan kontroll och att nämnden bedömer att denna har varit likvärdig med en kvalitetskontroll enligt svenska regler. Bestämmelsen motsvaras av artikel 45.3 i revisorsdirektivet. För att undantag från kravet på kvalitetskontroll ska medges enligt artikel 46 fordras dock endast att revisorn omfattas av ett system för kvalitetskontroll som kommissionen har bedömt likvärdigt med det system som föreskrivs i direktivet. Enligt bestämmelserna i artikel 46 räcker det således med att konstatera att revisorn hör hemma i ett land som kommissionen har godkänt för att revisorn ska undantas från kravet på kvalitetskontroll.

I de fall då revisorer från tredjeländ i sin hemstat omfattas av ett system för kvalitetskontroll som kommissionen har bedömt uppfylla kraven på likvärdighet får det ur ett tillsynsperspektiv anses obehövt att en motsvarande kontroll genomförs även i Sverige. Ett sådant krav förefaller inte heller vara ett effektivt utnyttjande av Revisorsnämndens resurser. Utredningen föreslår därför att det i revisorslagen föreskrivs att revisorer från sådana tredjeländer för vilka kommissionen har funnit att kraven på likvärdighet är uppfyllda alltid ska undantas från kravet på kvalitetskontroll.

Vidare bör den nuvarande bestämmelsen i 27 a § revisorslagen, om att revisorer från tredjeländ som redan har varit föremål för likvärdig kontroll i hemlandet ska undantas från kravet på kvalitetskontroll, preciseras. I bestämmelsen anges ingen tidsgräns bakåt för när en sådan kontroll ska ha ägt rum. I artikel 45.3 i revisorsdirektivet föreskrivs att undantag får medges om kontrollen genomförts under de tre senaste åren. Den svenska bestämmelsen bör ändras i enlighet med detta.

12.3 Samarbete med myndigheter i tredjeländer och med internationella organisationer och organ

Förslag: Revisorslagens bestämmelser om utlämnande av uppgifter till myndigheter i tredjeland kompletteras med en föreskrift om att ett sådant utlämnande får göras endast om det inte skadar det granskade företagens affärsintressen. Utlämnande av uppgifter till Schweiz ska fortsättningsvis göras enligt de bestämmelser som gäller för uppgiftslämnande till behörig myndighet i tredjeland och inte enligt bestämmelserna om uppgiftslämnande inom EES.

Bedömning: Svensk rätt är förenlig med de ändringar som i övrigt genomförts i revisorsdirektivets bestämmelser om informationsutbyte med tredjeländer. Revisorsförordningens bestämmelser om detta gäller direkt och kräver inga författningsändringar.

Författningstext som berörs av förslagen: 27 b och 27 c §§ revisorslagen.

12.3.1 EU-rätt före ändringar

I artikel 47 i revisorsdirektivet finns bestämmelser om samarbete med behöriga myndigheter i tredjeländer. Bestämmelserna möjliggör att revisionshandlingar och andra handlingar kan överlämnas till sådana myndigheter för att dessa ska kunna fullgöra sitt tillsynsuppdrag.

Enligt punkt 1 i artikel 47 kan medlemsstaterna tillåta att revisions- eller andra handlingar hos lagstaddade revisorer eller revisionsföretag som de godkänt på vissa villkor överlämnas till behöriga myndigheter i tredjeland. För att så ska få ske fordras att handlingarna är relaterade till revision av bolag som har emitterat värdepapper i det tredjelandet eller ingår i en koncern som utfärdar koncernredovisningar där (led a). Överlämnandet ska göras via hemlandsstatens behöriga myndigheter (led b) och de behöriga myndigheterna i tredjelandet måste uppfylla vissa krav som kommissionen fastställer (led c). Vidare krävs att samarbetsformer på grundval av ömse-

sidighet har avtalats mellan berörda behöriga myndigheter (led d) och att överlämnandet av personuppgifter till tredjelandet sker i enlighet med kapitel IV i dataskyddsdirektivet³ (led e). Bestämmelser om hur kommissionen ska besluta om de krav som avses i led c finns i punkt 3.

I punkt 2 uppställs vissa krav på innehållet i de samarbetsavtal som enligt punkt 1 led d ska slutas mellan de behöriga myndigheterna. Dessa avtal ska säkerställa att de behöriga myndigheterna lämnar en motivering till ändamålet med begäran om att handlingar överlämnas (led a), att de anställda eller tidigare anställda vid tredjelandets behöriga myndigheter omfattas av tystnadsplikt (led b), att handlingarna får utnyttjas endast för att fullgöra myndighetens uppdrag vad avser offentlig tillsyn, kvalitetssäkring och utredningar som uppfyller krav som är likvärdiga med kraven i artiklarna 29, 30 och 32 i revisorsdirektivet (led c) samt att en begäran om överlämnande får avvisas om överlämnandet kan inverka på gemenskapens eller medlemsstatens suveränitet, säkerhet eller allmän ordning eller om rättsliga förfaranden redan har inletts i medlemsstaten rörande samma handlingar och mot samma personer (led d).

I undantagsfall får medlemsstaterna enligt punkt 4 tillåta att lagstadda revisorer eller revisionsföretag som de godkänt överlämnar handlingar direkt till tredjelandets behöriga myndigheter. Enligt punkt 5 får kommissionen närmare ange när så får ske. Slutligen föreskrivs i punkt 6 att medlemsstaterna ska underrätta kommissionen om de samarbetsformer som avtalas med myndigheterna i tredjeland.

12.3.2 Gällande svensk rätt

Enligt 27 c § första stycket revisorslagen får Revisorsnämnden på begäran lämna ut uppgifter till en behörig myndighet i ett annat tredjeland än Schweiz om utlämnandet är förenligt med personuppgiftslagen. Vidare krävs att uppgifterna har samband med revision av ett företag som har sitt säte inom EES och som har emitterat värdepapper upptagna till handel i tredjelandet eller ingår i en koncern, för vilken koncernredovisning upprättas i tredjelandet. Det

³ Direktiv 95/46/EG.

måste också ha lämnats tillräckliga garantier för att uppgifterna inte kommer att utnyttjas för annat ändamål än verksamhet som motsvarar den som Revisorsnämnden bedriver enligt revisorslagen. Vidare ska kommissionen ha beslutat att myndigheten uppfyller tillräckliga krav i enlighet med artikel 47.3 i revisorsdirektivet och Revisorsnämnden ska ha träffat ett samarbetsavtal med myndigheten.

Enligt andra stycket får uppgifterna inte lämnas ut om den sak som begäran avser redan prövas eller har prövats av Revisorsnämnden.

Uppgiftslämnande till behöriga myndigheter i andra stater inom EES regleras i 27 b § revisorslagen. Den paragrafen ska också tillämpas när det gäller utlämnande av uppgifter till behöriga myndigheter i Schweiz.

12.3.3 Ändringsdirektivet

Genom artikel 1.35 i ändringsdirektivet ändras artikel 47 i revisorsdirektivet enligt följande.

I punkt 1 har lagts till att även utrednings- och kontrollrapporter får överlämnas till behöriga myndigheter i tredjeland. Vidare har led a i punkt 1 ändrats språkligt.

I punkt 2 har ett nytt led ba införts där det föreskrivs att de samarbetsavtal som ska ingås med myndigheten i tredjeland ska säkerställa även att skyddet för det granskade företags affärsintressen, däribland dess industriella och immateriella rättigheter, inte skadas. Vidare har bestämmelsen i led d om att en begäran om överlämnande får avvisas om rättsliga förfaranden redan har inletts i medlemsstaten kompletterats med en bestämmelse om att så får ske även när medlemsstatens behöriga myndigheter har meddelat ett slutligt avgörande rörande samma handlingar och mot samma lagstadgade revisorer eller revisionsföretag.

Vidare har bestämmelserna i punkt 3 om processen för hur kommissionen får besluta om tillräcklighet enligt punkt 1 led c ändrats i vissa avseenden. Slutligen har punkt 5, som gav kommissionen befogenhet att närmare ange i vilka fall handlingar får överlämnas direkt från revisorn eller revisionsföretaget till myndigheten i tredjeland, tagits bort.

12.3.4 Revisorsförordningen

I revisorsförordningen finns kompletterande bestämmelser om avtal om informationsutbyte (artikel 36), utlämnande av information från tredjeländer (artikel 37) och utlämnande av information som överförs till tredjeländer (artikel 38) som gäller vid revisioner som avser företag av allmänt intresse.

Enligt artikel 36 får de behöriga myndigheterna ingå samarbetsavtal om utbyte av information med behöriga myndigheter i tredjeländer endast om den utlämnade informationen omfattas av garantier om tystnadsplikt i de berörda tredjeländerna som minst motsvarar dem som föreskrivs i artiklarna 22 och 34 i förordningen. De behöriga myndigheterna ska omedelbart informera CEAOB om sådana avtal och anmäla dem till kommissionen. Vidare anges att information endast får utbytas om det krävs för att dessa behöriga myndigheter ska kunna fullgöra sina uppgifter enligt revisorsförordningen samt att kraven i dataskyddsdirektivet⁴ ska iakttas. Det föreskrivs också att de behöriga myndigheterna ska samarbeta med behöriga myndigheter eller andra berörda organ i tredjeländer när det gäller kvalitetskontroller och utredningar av lagstadgade revisorer och revisionsföretag. Slutligen finns vissa bestämmelser om CEAOB:s roll i detta samarbete.

Enligt artikel 37 får en medlemsstats behöriga myndighet lämna ut konfidentiell information som den mottagit från behöriga myndigheter i tredjeländer endast om detta föreskrivs i ett samarbetsavtal. Vidare fordras ett uttryckligt medgivande från den överlämnande behöriga myndigheten eller att ett utlämnande krävs enligt unionsrätten eller nationell rätt.

I artikel 38 föreskrivs att den behöriga myndigheten i en medlemsstat ska kräva att konfidentiell information som lämnats av den till en behörig myndighet i ett tredjeland endast får utlämnas av den berörda myndigheten till tredje parter eller myndigheter om den har fått uttryckligt medgivande av den behöriga myndighet som överlämnade informationen i enlighet med sin nationella rätt och förutsatt att informationen endast utlämnas i de syften för vilka den behöriga myndigheten i medlemsstaten gett sitt medgivande, eller när sådant utlämnande krävs enligt unionsrätten eller

⁴ Direktiv 95/46/EG.

nationell rätt eller är nödvändigt i samband med rättsliga åtgärder i det tredjelandet.

12.3.5 Överväganden

Bestämmelserna i artikel 47 i revisorsdirektivet har som nämnts sin motsvarighet i 27 c § revisorslagen. De flesta av de ändringar som genomförts i artikel 47 täcks enligt utredningens bedömning av paragrafens nuvarande lydelse och kräver därmed inga författningsändringar.

I 27 c § anges att Revisorsnämnden på begäran får lämna ut uppgifter som har samband med revision. Detta får anses omfatta även det nya tillägget i artikel 47 punkt 1 om att utrednings- och kontrollrapporter som avser revisionerna får överlämnas. Även tillägget i punkt 2 led d, om att en begäran om överlämnande får avvisas om den behöriga myndigheten redan har meddelat ett slutligt avgörande rörande samma handlingar och mot samma lagstadgade revisorer eller revisionsföretag, får anses redan ha en motsvarighet i 27 c §. I andra stycket i den paragrafen sägs nämligen att uppgifterna inte får lämnas ut om den sak som begäran avser redan har prövats av Revisorsnämnden.

Den nya bestämmelse som har införts i punkt 2 led ba saknar dock motsvarighet i svensk rätt. Där anges att det samarbetsavtal som ska ingås med myndigheten i tredjeland ska säkerställa även att skyddet för det granskade företags affärsintressen, däribland dess industriella och immateriella rättigheter, inte skadas. En föreskrift om detta bör därför införas i 27 c § revisorslagen.

De ändrade bestämmelserna i punkt 3 och borttagandet av punkt 5 rör kommissionens beslutsbefogenheter och fordrar inga författningsändringar. De bestämmelser om informationsutbyte som införts i revisorsförordningen gäller direkt och ska inte införlivas i nationell rätt. Inte heller dessa bestämmelser kräver därmed några författningsändringar.

Som framgått ovan omfattas Schweiz av bestämmelserna i 27 b § revisorslagen om utlämnande av uppgifter till behöriga myndigheter inom EES och inte av tredjelandsbestämmelserna i 27 c §. EU-rättsligt

betraktas Schweiz dock som ett tredjeland⁵ och ett överlämnande av uppgifter till Schweiz får därmed enligt direktivet inte ske i annan ordning än den som föreskrivs i artikel 47. De svenska bestämmelserna bör därför ändras så att Schweiz fortsättningsvis omfattas av 27 c § och inte av 27 b § revisorslagen.

⁵ Se avsnitt 5.3 ovan.

13 Det granskade företaget

13.1 Inledning

Huvuddelen av bestämmelserna i revisorsdirektivet och revisorsförordningen är riktade till revisorer och till myndigheter som utövar tillsyn av revisorer. Regleringen innehåller emellertid även bestämmelser som helt eller delvis riktar sig till revisionsklienten, dvs. det granskade företaget. Det är fråga om bestämmelser som rör val av revisorer, revisionsuppdragets varaktighet, revisorers entledigande och avgång samt revisionsutskott. Bestämmelserna finns i artiklarna 37–39 i revisorsdirektivet samt artiklarna 16 och 17 i revisorsförordningen. De allra flesta av dessa bestämmelser gäller endast för företag av allmänt intresse.

Avsnittet inleds med utredningens allmänna överväganden när det gäller frågan om de nya unionsreglerna kräver att de granskade företagen ställs under tillsyn och att eventuella överträdelser av reglerna som dessa företag gör sig skyldiga till sanktioneras. I det sammanhanget behandlas också revisorsförordningens bestämmelser om utseende av behörig myndighet. Därefter behandlas frågor om revisionsutskott i företag av allmänt intresse, val av revisor, revisionsuppdragets varaktighet och revisorers entledigande och avgång.

13.2 Tillsyn och sanktioner

Bedömning: Unionsrätten kan inte anses ställa krav på att det inrättas ett generellt tillsynssystem för att kontrollera efterlevnaden av de bestämmelser i revisorsdirektivet och revisorsförordningen som särskilt riktar sig till det granskade företaget. Inte heller kan det anses föreligga ett generellt krav på att

eventuella överträdelser av dessa bestämmelser som det granskade företaget gör sig skyldigt till sanktioneras.

13.2.1 Inledning

Som framgått av avsnitten 9 och 10 ovan innehåller revisorsdirektivet och revisorsförordningen ett omfattande regelverk för tillsyn av och sanktioner mot revisorer och registrerade revisionsbolag. I det följande redovisas utredningens överväganden när det gäller om unionsreglerna innebär att en motsvande tillsyns- och sanktionsmekanism måste införas även för de granskade företagen.

13.2.2 Dagens regler om tillsyn av granskade företag

När det gäller den nu rådande svenska ordningen för tillsyn av de företag som omfattas av direktivet och förordningen kan följande konstateras. Finansiella företag såsom kreditinstitut och försäkringsföretag står under tillsyn av Finansinspektionen. Finansinspektionen har till uppgift att ansvara för tillsynen, regelgivningen och tillståndsprövningen som rör finansiella marknader och finansiella företag (1 § förordningen [2009:93] med instruktion för Finansinspektionen). Regler om tillsyn och sanktioner finns bland annat i rörelselagarna för de finansiella företagen (se till exempel lagen [2004:297] om bank- och finansieringsrörelse, lagen [2007:528] om värdepappersmarknaden och försäkringsrörelselagen [2010:2043]).

Andra företag än finansiella står däremot inte under generell tillsyn. När det gäller regler om revision har Bolagsverket dock vissa funktioner när det gäller till exempel entledigande av och utseende av revisor i aktiebolag i vissa fall. Bolagsverket tar också emot anmälningar för registrering enligt bland annat ABL. Genom lagen (2012:735) med några kompletterande bestämmelser till EU:s blankningsförordning och lagen (2013:287) med kompletterande bestämmelser till EU:s förordning om OTC-derivat, centrala motparter och transaktionsregister ställs vidare såväl finansiella företag som andra företag under Finansinspektionens tillsyn.

Finansinspektionen är också behörig myndighet enligt öppenhetsdirektivet.¹ Det direktivet gäller även icke-finansiella företag vars värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad. Någon generell tillsyn, motsvarande den som gäller för finansiella företag, finns som nämnts emellertid inte för andra företag av allmänt intresse. Än mindre finns någon sådan tillsynsfunktion för övriga företag som omfattas av revisorsdirektivet.

13.2.3 Krävs generella regler om tillsyn och sanktioner?

Varken direktivet eller förordningen innehåller en konkret bestämmelse om att de granskade företagen ska underkastas tillsyn på det sätt som förutsätts beträffande revisorer och registrerade revisionsbolag. På vissa håll i regleringen finns dock skrivningar som antyder att en sådan tillsyn är avsedd. Någon entydig bild av vilka krav som i så fall ställs på denna tillsyn framträder dock inte vid en läsning av de nya unionsbestämmelserna. Inte heller framgår tydligt om det finns krav på att även det granskade företaget ska sanktioneras vid eventuella överträdelser av bestämmelserna.

I punkt 22 i ingressen till revisorsförordningen anges att övervakningen av att de krav som ställs på företag av allmänt intresse efterlevs bör kunna få utföras av de behöriga myndigheter som ansvarar för tillsynen av dessa företag. Av punkt 15 i ändringsdirektivets ingress framgår vidare att den administrativa sanktionsavgiften är tänkt att kunna åläggas även företag av allmänt intresse.

Som tillsyns- och sanktionsbestämmelserna i direktivet och förordningen är utformade framgår dock att de till helt övervägande del är inriktade på revisorer och registrerade revisionsbolag. Revisorsförordningens regler om behöriga myndigheter och myndigheternas befogenheter etc. (artiklarna 20–25) finns i avdelning IV i förordningen. Rubriken till avdelning IV har lydelsen: ”Tillsyn av lagstadgade revisorer eller revisionsföretag som utför lagstadgad revision av företag av allmänt intresse”. Artikel 30 i revisorsdirektivet, vari ramarna för medlemsstaternas system för utredningar och sanktioner anges, tar även den sikte på tillsyn och sanktionering av revisorer. I punkt 1 i artikeln anges att medlemsstaterna ska se till att det finns

¹ Direktiv 2004/109/EG.

effektiva system för utredningar och sanktioner så att bristfällig lagstadgad revision kan upptäckas, rättas till och förhindras. Vidare sägs i punkt 2 att medlemsstaterna, utan att det påverkar systemen för civilrättsligt ansvar, ska föreskriva effektiva, proportionella och avskräckande sanktioner mot lagstadgade revisorer och revisionsföretag om revision inte utförs i enlighet med gällande bestämmelser.

Även artikel 21 i revisorsförordningen, som reglerar villkoren för myndigheternas oberoende, handlar uteslutande om att myndigheten ska vara oberoende från revisorer och revisionsbolag. Artikel 21 är således skriven endast med tanke på myndigheter som utövar tillsyn av revisorer. Det kan också noteras att artikel 1 i revisorsförordningen anger att det i förordningen finns regler för övervakning av att lagstadgade revisorer och revisionsföretag uppfyller kraven i förordningen. Däremot sägs ingenting om att det finns regler om övervakning av att de granskade företagen av allmänt intresse följer kraven i förordningen.

Revisorsförordningen innehåller inte några sanktioner utöver dem som finns i revisorsdirektivet. I artikel 23 i förordningen, som föreskriver särskilda tillsyns- och utredningsbefogenheter för de behöriga myndigheterna, sägs i punkt 3 första stycket led f endast att den behöriga myndigheten ska kunna vidta de administrativa åtgärder och påföra de sanktioner som avses i artikel 30a i revisorsdirektivet. I punkt 3 andra stycket anges gentemot vilken krets som befogenheterna *får* tillämpas. Där framgår att de befogenheter som avses i första stycket får utnyttjas bland annat i förhållande till granskade företag av allmänt intresse (led c). Detta kan dock enligt utredningens mening inte anses innebära att det också ställs krav på att alla de befogenheter som nämns i första stycket – däribland möjligheten att vidta åtgärder och påföra de sanktioner som avses i artikel 30a i direktivet – måste utnyttjas mot hela den krets som anges i punkt 3 andra stycket. Detta framgår inte minst av att det i den personkrets som omfattas av andra stycket ingår subjekt (till exempel vissa ”tredje parter”) som uppenbarligen inte ska kunna drabbas av några sanktioner enligt förordningen.

Det kan också noteras att tillsynsbefogenheterna i artikel 23.3 är helt inriktade på tillsyn av revisorer och registrerade revisionsbolag samt på den revision som dessa utför. Den upplysningsskyldighet som föreskrivs i leden a och b avser uppgifter om revisionen och möjligheten enligt led c att genomföra kontroller på plats gäller

endast hos revisorer och registrerade revisionsbolag, inte hos de granskade företagen.

Vid sidan av de ovan nämnda ingressuttalandena finns i den nya unionsregleringen de facto endast en bestämmelse som direkt ger uttryck för att sanktioner ska kunna riktas mot det granskade företaget, eller snarare mot personer i företagets styrelse eller ledning. I artikel 30a.1 första stycket led e i revisorsdirektivet anges att de behöriga myndigheterna ska ha befogenhet att meddela ett tillfälligt förbud för sådana personer att utöva uppdrag i ett företag av allmänt intresse. I inledningen till artikel 30a sägs vidare att medlemsstaterna ska föreskriva att de behöriga myndigheterna ska ha befogenhet att ålägga ”minst” de sanktioner som anges ”vid överträdelser av bestämmelserna i” direktivet och förordningen. Denna bestämmelse skulle, med ett strikt synsätt, kunna tolkas så att den ställer krav på att alla överträdelser ska sanktioneras med de sanktioner som anges i artikeln. Som framgått i avsnitt 10.4.5 anser utredningen dock snarare att denna skrivning ger medlemsstaterna visst utrymme för att själva avgöra vilka överträdelser som ska sanktioneras och med vilka sanktioner.

Att de bestämmelser som berör tillsyn, utredningar och sanktioner är inriktade på revisorer och registrerade revisionsbolag ligger väl i linje med unionsregleringens övergripande syfte. Avsikten är att de nya reglerna om revision ska bidra till den finansiella stabiliteten genom att ytterligare stärka revisorers opartiskhet, självständighet och objektivitet samt höja kvaliteten på revisioner. Huvuddelen av bestämmelserna i direktivet och förordningen avser också att reglera revisorers verksamhet. I enlighet härmed framstår det som följdriktigt att reglerna om tillsyn och sanktioner i första hand tar sikte på revisorer och revisionsbolag.

Av intresse för bedömningen av vilka krav som unionsrätten kan anses ställa i det nu diskuterade avseendet är vidare hur de slutligen antagna rättsakterna skiljer sig från de som ursprungligen föreslogs av kommissionen. I kommissionens förslag reglerades inte de administrativa åtgärderna och sanktionerna i direktivet utan i förslaget till förordning.² Artiklarna om administrativa sanktioner och åtgärder i kommissionens förslag har stora likheter med de sanktionskataloger som finns i EU-direktiv på finansmarknads-

² Se avdelning V i kommissionens förslag till revisorsförordning i KOM(2011) 779 slutlig.

området och synes ha utformats med dessa andra direktiv som förebild. Enligt kommissionens förslag skulle till exempel administrativa sanktionsavgifter uppgå till två gånger beloppet för den vinst som erhållits eller de förluster som undvikits genom överträdelsen och maxbeloppet angavs till fem miljoner euro för fysiska personer och tio procent av företagets totala årsomsättning för juridiska personer (se artikel 62.2 leden f–h i kommissionens förslag till revisorsförordning). I princip likalydande föreskrifter finns i t.ex. artikel 66.1 leden c–e i kapitaltäckningsdirektivet.

Liksom i bland annat kapitaltäckningsdirektivet fanns i kommissionens förslag också en särskild förteckning (brottskatalog) över vilka överträdelser som skulle rendera administrativa åtgärder och sanktioner (se artikel 62.2 och bilagan i kommissionens förslag till revisorsförordning). Brottskatalogen innehöll en uppräknning av överträdelser som revisorer, revisionsföretag och företag av allmänt intresse kunde göra sig skyldiga till. Den allmänna regeln om medlemsstaternas skyldigheter att inrätta effektiva, proportionella och avskräckande administrativa sanktioner och åtgärder var i kommissionens förslag vidare inte, såsom i de sedermera antagna reglerna, begränsad till revisorer och revisionsföretag (jfr artikel 61.1 i kommissionens förslag och artikel 30.2 i revisorsdirektivet).

Det kan således knappast råda några tveksamheter om att kommissionens förslag till förordning innefattade en uttrycklig skyldighet för medlemsstaterna att fastställa regler om tillsyn av och sanktioner mot företag av allmänt intresse. I de rättsakter som slutligen antagits av EU-lagstiftaren ser regleringen dock som framgått helt annorlunda ut. Där finns som nämnts inte längre något tydligt krav på att medlemsstaterna ska föreskriva regler om tillsyn av och sanktioner mot företag av allmänt intresse för deras överträdelser av unionsreglerna.

Enligt utredningens mening kan mot denna bakgrund, och med hänsyn till den mängd bestämmelser i direktivet och förordningen som pekar i en annan riktning, inte vare sig sanktionsbestämmelsen i artikel 30a.1 första stycket led e eller de ovan nämnda ingressuttalandena tas till intäkt för att de slutligen antagna rättsakterna ställer krav på att ett fullskaligt tillsyns- och sanktionssystem ska inrättas även för de granskade företagen. Som närmare kommer att utvecklas nedan anser utredningen vidare att även karaktären på de regler som särskilt riktar sig till de granskade företagen talar för

denna slutsats. Det handlar om bestämmelser om revisionsutskott, revisorsval, revisionsuppdragets varaktighet och revisorers entledigande och avgång. Dessa bestämmelser är inte av den digniteten att de motiverar att ett tillsyns- och sanktionssystem, motsvarande det som gäller för revisorer och registrerade revisionsbolag, tillskapas för att kontrollera att de efterlevs.

Att en viss mer begränsad offentlig tillsyn ska ske av de företag som omfattas av revisorsförordningen, dvs. av företag av allmänt intresse, framgår dock av en del spridda bestämmelser på olika håll i förordningen. Vad det då framför allt handlar om är att företagen åläggs viss rapporteringsskyldighet och liknande. Av artikel 30a.4 i revisorsdirektivet följer vidare att medlemsstaterna får (men måste inte) ge de behöriga myndigheter som utövar tillsyn över företag av allmänt intresse befogenhet att ålägga företagen sanktioner för bristande fullgörande av dessa rapporteringsskyldigheter.

Utredningens slutsats är således sammanfattningsvis att unionsrätten inte kan anses ställa krav på att det inrättas ett särskilt system med tillsyn och sanktioner, motsvarande det som gäller för revisorer och registrerade revisionsbolag, för att kontrollera efterlevnaden av de bestämmelser i revisorsdirektivet och revisorsförordningen som särskilt riktar sig till de granskade företagen. Inte heller kan det anses föreligga ett generellt krav på att eventuella överträdelser av dessa bestämmelser sanktioneras.

En annan sak är att varken direktivet eller förordningen utgör hinder för medlemsstaterna att – om en sådan ordning bedöms önskvärd – införa ett system med tillsyn av att företag av allmänt intresse följer reglerna i direktivet och förordningen samt sanktioner gentemot företag som överträder regelverket. När revisorsdirektivet genomfördes i nationell rätt övervägdes också om företags åsidosättande av vissa regler borde sanktioneras. Några särskilda sanktioner gentemot företagen ansågs emellertid inte nödvändiga.³

Utgångspunkten för om reglernas efterlevnad på ett eller annat sätt bör kontrolleras och om företagen ska kunna påföras sanktioner för överträdelser bör vara om en sådan kontroll- och sanktionsmöjlighet kan anses påkallad med hänsyn till bestämmelsernas innehåll. Vid bedömningen av denna fråga bör också beaktas i

³ Se till exempel SOU 2007:56 s. 304 i fråga om eventuella sanktioner för företag som överträder reglerna om revisionsutskott.

vilken mån bestämmelsernas efterlevnad tillförsäkras genom den associationsrättsliga regleringen samt tillsynen över revisorer och registrerade revisionsbolag. Hänsyn bör vidare tas till i vilken utsträckning de aktuella företagen enligt den nu rådande svenska ordningen står under tillsyn och vad den tillsynen innefattar. Utredningen överväganden i dessa frågor redovisas i anslutning till att de olika direktiv- och förordningsbestämmelserna behandlas nedan.

Det finns som nämnts också ett antal bestämmelser framför allt i revisorsförordningen som ställer krav på att viss rapportering etc. ska göras till en behörig myndighet. I dessa fall måste avgöras till vilken myndighet detta ska ske. Även denna fråga berörs närmare i samband med att de enskilda bestämmelserna behandlas nedan.

13.2.4 Behörig myndighet

I artikel 20 i revisorsförordningen finns bestämmelser om hur behöriga myndigheter som ska ansvara för utförandet av de uppgifter som föreskrivs i förordningen ska utses. Enligt artikel 20.1 ska behöriga myndigheter utses bland de behöriga myndigheter som avses i artikel 24.1 och 24.4 h i direktiv 2004/109/EG (öppenhetsdirektivet) samt den behöriga myndighet som avses i artikel 32 i revisorsdirektivet. Som framgår av avsnitt 9.2 anser utredningen att Revisorsnämnden även fortsättningsvis ska vara behörig myndighet att ansvara för tillsyn av revisorer och registrerade revisionsbolag enligt artikel 32 i revisorsdirektivet. Finansinspektionen är behörig myndighet enligt öppenhetsdirektivet.⁴ De myndigheter som kan utses som behöriga myndigheter enligt artikel 20.1 är alltså Revisorsnämnden och Finansinspektionen.

De artiklar i revisorsförordningen som särskilt riktar sig till företag av allmänt intresse finns i förordningens tredje avdelning (artiklarna 16–19). När det gäller tillsynen av att alla eller delar av bestämmelserna i den avdelningen tillämpas får medlemsstaterna enligt artikel 20.2 i förordningen utse även andra myndigheter. Här finns ingen begränsning av de myndigheter som medlemsstaterna får välja bland, utan vilken myndighet som helst kan utses.

⁴ Prop. 2006/07:65 s. 100 ff. och 206 ff.

Om fler än en behörig myndighet har utsetts enligt punkterna 1 och 2 i artikel 20 ska dessa myndigheter enligt artikel 20.3 organiseras på ett sådant sätt att deras uppgifter är tydligt åtskilda. Medlemsstaterna ska enligt artikel 20.5 informera kommissionen om vilka behöriga myndigheter som utsetts med avseende på tillämpningen av revisorsförordningen.

Som framgått i avsnitt 9.2.5 ovan anser utredningen att Revisorsnämnden bör vara behörig myndighet enligt revisorsförordningen i frågor som avser tillsyn över revisorer och registrerade revisionsbolag. För andra frågor får i varje enskilt fall avgöras vilken myndighet som lämpligen bör handha respektive fråga. Utredningen återkommer som nämnts till vilken myndighet som bör utses i anslutning till att de olika förordningsbestämmelserna behandlas i det följande.

13.2.5 Alternativ till utredningens förslag

Även om utredningens slutsats således är att direktivet och förordningen inte kan anses kräva att ett system med tillsyn av och sanktioner mot de granskade företagen införs så finns som framgått argument som talar i motsatt riktning. För att ge underlag för den fortsatta beredningen av lagstiftningsärendet, och för det fall regeringen gör en annan bedömning av om ett sådant system måste eller bör införas, har utredningen i bilaga 7 utarbetat en modell för hur ett tillsyns- och sanktionssystem skulle kunna utformas.

13.3 Revisionsutskott

Förslag: Bestämmelserna om revisionsutskott i ABL och i övrig relevant associationsrättslig lagstiftning ska omfatta alla företag av allmänt intresse. Företag som avses i artikel 39.3 i revisorsdirektivet, dvs. dotterföretag, fondföretag, alternativa investeringsfonder, företag vars enda uppgift är att utfärda vissa värdepapper och onoterade kreditinstitut, ska dock undantas från skyldigheten att ha ett sådant utskott.

Det krav som i dag gäller på att minst en ledamot av revisionsutskottet ska vara oberoende tas bort. Utskottet ska utse en av ledamöterna att vara ordförande.

Bestämmelserna om utskottets uppgifter ska kompletteras enligt följande. Revisionsutskottet ska informera styrelsen om resultatet av revisionen och på vilket sätt revisionen bidrog till den finansiella rapporteringens tillförlitlighet samt vilken roll revisionsutskottet hade i den processen. Utöver att övervaka den finansiella rapporteringen ska utskottet lämna rekommendationer och förslag för att säkerställa rapporteringens integritet. Utskottet ska vidare, utöver att hålla sig informerat om revisionen av årsredovisningen och koncernredovisningen, hålla sig informerat om resultatet av Revisorsnämndens kvalitetskontroll.

Bestämmelsen om att utskottet ska biträda vid val av revisor ska inte gälla när företaget har en valberedning som sköter denna uppgift.

Bedömning: Svensk rätt är förenlig med de ändringar som i övrigt har genomförts i revisorsdirektivets bestämmelser om revisionsutskott. Det saknas skäl att införa särskilda bestämmelser om tillsyn och kontroll av att företag av allmänt intresse följer de föreskrivna reglerna om revisionsutskott.

Författningstext som berörs av förslagen: 8 kap. 49 a, 49 b och 49 c §§ ABL, 6 kap. 7, 7 a och 7 b §§ lagen om ekonomiska föreningar, 3 kap. 4 a, 4 b och 4 c §§ sparbankslagen samt 6 kap. 4 a, 4 b och 4 c §§ lagen om medlemsbanker.

13.3.1 EU-rätt före ändringar

Enligt artikel 41 i revisorsdirektivet ska alla företag av allmänt intresse ha ett revisionsutskott. Medlemsstaterna får dock enligt artikel 39 i direktivet undanta företag av allmänt intresse som inte emitterat överlåtbara värdepapper upptagna till handel på en reglerad marknad enligt artikel 4.1.14 i direktiv 2004/39/EG (MiFID) från bland annat skyldigheten att ha revisionsutskott.

Enligt punkt 1 i artikel 41 ska utskottet bestå av icke arbetande ledamöter av den granskade enhetens förvaltningsorgan och/eller ledamöter av dess kontrollorgan, och/eller av ledamöter utsedda av den granskade enhetens bolagsstämma. Minst en ledamot ska vara oberoende och ha redovisnings- och/eller revisionskompetens. För

företag av allmänt intresse som uppfyller de krav som ställs på små och medelstora företag i artikel 2.1 f i direktiv 2003/71/EG (prospektdirektivet) får medlemsstaterna tillåta att de funktioner som tilldelas revisionsutskottet i stället utförs av förvaltnings- och kontrollorganet i dess helhet, förutsatt att ordföranden för ett sådant organ inte är ordförande för revisionsutskottet om han eller hon tillhör företagsledningen.

I punkt 2 anges att, utan att det inverkar på ansvarsområdet för ledamöterna i förvaltnings-, lednings- eller kontrollorganet eller för andra ledamöter utsedda av den granskade enhetens stämma, revisionsutskottet bland annat ska a) övervaka den finansiella rapporteringen, b) övervaka effektiviteten i företagets interna kontroll, eventuella internrevision samt riskhanteringssystem, c) övervaka den lagstadgade revisionen av årsbokslut och koncernredovisning samt d) granska och övervaka den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets oberoende, särskilt tillhandahållande av ytterligare tjänster till den granskade enheten.

Enligt punkt 3 ska i ett företag av allmänt intresse förvaltnings- eller kontrollorganets förslag till lagstadgad revisor eller revisionsföretag grundas på en rekommendation från revisionsutskottet.

Den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget ska enligt punkt 4 rapportera till revisionsutskottet om viktiga punkter i revisionen och särskilt om faktiska brister i den interna kontrollen av den finansiella rapporteringen.

Enligt punkt 5 får medlemsstaterna tillåta att direktivets regler om revisionsutskott inte tillämpas av företag av allmänt intresse som har ett annat organ med liknande uppgifter som revisionsutskottet och som är inrättat och fungerar i enlighet med bestämmelser i den medlemsstaten där den enhet som ska granskas är registrerad. I sådana fall ska enheten lämna uppgifter om vilket organ som utför dessa uppgifter och hur det är sammansatt.

Artikeln avslutas i punkt 6 med en uppräkningslista av företag som medlemsstaterna får undanta från skyldigheten att ha ett revisionsutskott.

13.3.2 Gällande svensk rätt

Vid genomförandet av revisorsdirektivet infördes nationella lagregler om revisionsutskott för noterade företag. Sverige utnyttjade således möjligheten i artikel 39 i direktivet att undanta onoterade företag från skyldigheten att ha revisionsutskott. Det var dock redan före lagregleringen vanligt att de stora börsnoterade aktiebolagen hade revisionsutskott eftersom Svensk kod för bolagsstyrning angav att aktiebolag och då i första hand aktiemarknadsbolag skulle inrätta sådana utskott.

I ett aktiebolag, vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad, ska styrelsen enligt 8 kap. 49 a § första stycket ABL ha ett revisionsutskott. Utskottets ledamöter får inte vara anställda av bolaget. Minst en ledamot ska vara oberoende och ha redovisnings- eller revisionskompetens. Förutsatt att styrelsen fullgör de uppgifter som åvilar utskottet, och uppfyller kravet på minst en oberoende ledamot med redovisnings- eller revisionskompetens, får bolaget enligt andra stycket besluta att styrelsen inte ska ha något revisionsutskott.

Revisionsutskottets uppgifter framgår av 8 kap. 49 b § ABL. Där anges att utskottet ska, utan att det påverkar styrelsens ansvar och uppgifter i övrigt,

1. övervaka bolagets finansiella rapportering,
2. med avseende på den finansiella rapporteringen övervaka effektiviteten i bolagets interna kontroll, internrevision och riskhantering,
3. hålla sig informerat om revisionen av årsredovisningen och koncernredovisningen,
4. granska och övervaka revisorns opartiskhet och självständighet och därvid särskilt uppmärksamma om revisorn tillhandahåller bolaget andra tjänster än revisionstjänster, och
5. biträda vid upprättandet av förslag till bolagsstämman beslut om revisorsval.

Motsvarande reglering om revisionsutskott finns även i övrig relevant associationsrättslig lagstiftning.⁵

13.3.3 Ändringsdirektivet

Genom artikel 1.32 i ändringsdirektivet har artikel 41 i revisorsdirektivet upphävts och reglerna om revisionsutskott finns numera i en ny artikel 39 i revisorsdirektivet. Den tidigare möjligheten att undanta icke noterade företag från skyldigheten att ha ett revisionsutskott har genom ändringsdirektivet tagits bort. Utgångspunkten är nu alltså att alla företag av allmänt intresse ska ha ett revisionsutskott. Även i övrigt har bestämmelserna om revisionsutskott i vissa avseenden fått ett annat sakligt innehåll.

En skillnad jämfört med den tidigare lydelsen är att det i artikel 39 punkt 1 anges att revisionsutskottet ska vara antingen fristående eller ingå i det granskade företagens förvaltnings- eller kontrollorgan. När det gäller utskottets sammansättning har det vidare tillkommit ett antal nya bestämmelser. Liksom tidigare gäller att minst en ledamot av revisionsutskottet ska ha redovisnings- och/eller revisionskompetens. Genom en ny föreskrift i punkt 1 tredje stycket anges vidare att samtliga ledamöter ska ha kompetens som är relevant för den sektor där det granskade företaget är verksamt.

Nytt är också att en majoritet av ledamöterna i ett revisionsutskott enligt punkt 1 fjärde stycket ska vara oberoende i förhållande till det granskade företaget. Tidigare föreskrevs att minst en av ledamöterna skulle vara oberoende. Revisionsutskottets ordförande ska utses av utskottets ledamöter eller det granskade företagens kontrollorgan och vara oberoende i förhållande till det granskade företaget. Medlemsstaterna får kräva att utskottets ordförande ska väljas varje år av det granskade företagens bolagsstämma. Om alla ledamöter av utskottet är ledamöter i det granskade företagens förvaltnings- eller kontrollorgan får medlemsstaterna dock enligt punkt 5 föreskriva att utskottet ska undantas från kraven på oberoende i punkt 1 fjärde stycket.

⁵ Se 6 kap. 7, 7 a, 7 b §§ lagen om ekonomiska föreningar, 3 kap. 4 a, 4 b och 4 c §§ sparbankslagen samt 6 kap. 4 a, 4 b och 4 c §§ lagen om medlemsbanker.

Liksom tidigare ges enligt punkt 2 i artikel 39 utrymme för medlemsstaterna att, såvitt gäller vissa företag, under vissa förutsättningar tillåta att revisionsutskottets funktioner fullgörs av styrelsen i dess helhet. Tidigare gällde denna möjlighet beträffande små och medelstora företag enligt definitionen i prospektdirektivet.⁶ Möjligheten till undantag har nu utökats till att också avse företag med begränsat börsvärde enligt samma direktiv.⁷ Om revisionsutskottet utgör en del av det granskade företagens styrelse får medlemsstaterna enligt en ny föreskrift vidare tillåta eller kräva att styrelsen efter behov utför utskottets uppgifter vad gäller de skyldigheter som anges i revisorsdirektivet och revisorsförordningen.

Ytterligare möjligheter för medlemsstaterna att besluta om undantag från skyldigheten att ha revisionsutskott ges i punkt 3. Motsvarande bestämmelser fanns i artikel 41.6 i revisorsdirektivets tidigare lydelse. Medlemsstaterna får enligt punkt 3 helt undanta följande företag från kravet att ha ett revisionsutskott:

- a) Varje företag av allmänt intresse som enligt artikel 2.10 i direktiv 2013/34/EU (redovisningsdirektivet) är ett dotterföretag, om det företaget uppfyller kraven i punkterna 1, 2 och 5 i artikel 39 i revisorsdirektivet samt artiklarna 11.1, 11.2 och 16.5 i revisorsförordningen på koncernnivå.
- b) Varje företag av allmänt intresse som är ett fondföretag enligt definitionen i artikel 1.2 i direktiv 2009/65/EG (UCITS IV) eller en alternativ investeringsfond enligt definitionen i artikel 4.1 a i direktiv 2011/61/EU.
- c) Varje företag av allmänt intresse vars enda uppgift är att utfärda värdepapper med bakomliggande tillgångar som säkerhet enligt definitionen i artikel 2.5 i förordning (EG) nr 809/2004 (prospektförordningen). För dessa företag gäller enligt punkt 3 andra stycket att de offentligt ska förklara orsakerna till att de anser att det inte är lämpligt för dem att ge antingen ett revisionsutskott eller ett förvaltnings- eller kontrollorgan i uppgift att utföra ett revisionsutskotts uppgifter.

⁶ Direktiv 2003/71/EG.

⁷ Dessa definieras som företag som är noterade på en reglerad marknad och som har ett genomsnittligt börsvärde på mindre än 100 miljoner euro beräknat på slutkursen för de tre föregående kalenderåren.

- d) Varje kreditinstitut i den mening som avses i artikel 3.1.1 i direktiv 2013/36/EU (kapitaltäckningsdirektivet) vars aktier inte är upptagna till handel på en reglerad marknad i någon medlemsstat i den mening som avses i artikel 4.1.14 i direktiv 2004/39/EG (MiFID) och som fortlöpande eller vid upprepade tillfällen endast har gett ut skuldinstrument som är upptagna till handel på en reglerad marknad, förutsatt att det sammanlagda nominella beloppet för alla dessa skuldinstrument ligger under 100 miljoner euro och att det inte har offentliggjort något prospekt i enlighet med direktiv 2003/71/EG (prospektdirektivet).

Liksom tidigare får medlemsstaterna vidare enligt punkt 4 kräva eller tillåta att ett företag av allmänt intresse inte ska ha ett revisionsutskott, förutsatt att det har något annat organ med motsvarande uppgifter som ett sådant utskott. Bestämmelsen överensstämmer i sak med den i artikel 41.5 i direktivets tidigare lydelse.

I punkt 6 anges revisionsutskottets uppgifter. På motsvarande sätt som föreskrevs i revisorsdirektivets tidigare lydelse ska revisionsutskottet utföra sina uppgifter utan att det påverkar ansvaret för ledamöterna i förvaltnings-, lednings- eller kontrollorganet eller för andra ledamöter utsedda av det granskade företagens bolagsstämma. Genom ändringsdirektivet har revisionsutskottets uppgifter preciserats och utökats och består nu enligt punkt 6 bland annat i att

- a) informera det granskade företagens förvaltnings- eller kontrollorgan om resultatet av den lagstadgade revisionen och förklara på vilket sätt den lagstadgade revisionen bidrog till den finansiella rapporteringens tillförlitlighet och vilken roll revisionsutskottet spelade i den processen,
- b) övervaka den finansiella rapporteringen och lämna rekommendationer eller förslag för att säkerställa dess integritet,
- c) övervaka effektiviteten i företagets interna kvalitetskontroll- och riskhanteringssystem och i tillämpliga fall dess internrevision när det gäller det granskade företagens finansiella rapportering, utan att åsidosätta företagets oberoende,

- d) övervaka den lagstadgade revisionen av årsredovisning eller årsbokslut och koncernredovisning, i synnerhet dess utförande, med beaktande av den behöriga myndighetens resultat och slutsatser i enlighet med artikel 26.6 i revisorsförordningen,
- e) granska och övervaka den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets opartiskhet och självständighet i enlighet med artiklarna 22, 22a, 22b, 24a och 24b i revisorsdirektivet samt artikel 6 i revisorsförordningen, särskilt om det är lämpligt att tillhandahålla icke-revisionstjänster till det granskade företaget i enlighet med artikel 5 i den förordningen, och
- f) ansvara för urvalsförfarandet vid val av en eller flera lagstadgade revisorer eller revisionsföretag och utfärda rekommendationer om vilken eller vilka lagstadgade revisorer eller revisionsföretag som ska utses i enlighet med artikel 16 i revisorsförordningen, utom när artikel 16.8 i den förordningen tillämpas.

13.3.4 Överväganden

Utgångspunkter

I utredningens direktiv anges att utredningen, bland annat vid utformningen av reglerna om revisionsutskott, ska utgå ifrån och värna den svenska modellen för bolagsstyrning. I sammanhanget ska utredningen beakta att näringslivets självreglering, till exempel Svensk kod för bolagsstyrning, har en viktig roll. Förslag för genomförande av unionsreglerna ska inte utformas så att bolagens administrativa börda ökar mer än nödvändigt. Mer ingripande eller strängare bestämmelser än vad EU-reglerna kräver ska om möjligt undvikas.

Även vid genomförandet av revisorsdirektivet framhölls att en författningsreglering av revisionsutskotten i den associationsrättsliga lagstiftningen inte hindrade att självregleringen rörande sådana utskott fortsatt skulle komma att vara av stor betydelse. Utgångspunkten var att överlämna så mycket av regelverket till näringslivets självreglering och god revisions sed som revisorsdirektivet medgav.⁸ Denna utgångspunkt gäller enligt utredningens mening

⁸ Prop. 2008/09:135 s. 114.

alltjämt. Kravet på revisionsutskott härstammar från angloamerikansk rätt där bolagsstyrningen är uppbyggd på ett annat sätt än i Sverige. För svenska förhållanden, där det finns en tydligare åtskillnad mellan företagsledning och styrelse, finns inte samma behov av att påtvinga företag ett särskilt organ för att övervaka företagets redovisning och kontrollsystem. Detta talar för att det i så stor utsträckning som möjligt bör överlåtas till företagen själva att bestämma om de vill inrätta ett revisionsutskott och hur detta i så fall ska vara sammansatt.

Vilka företag av allmänt intresse bör vara skyldiga att ha ett revisionsutskott?

Revisorsdirektivets utgångspunkt är att samtliga företag av allmänt intresse ska ha ett revisionsutskott. Liksom tidigare medger dock direktivet att medlemsstaterna undantar vissa företag av allmänt intresse från skyldigheten att ha ett revisionsutskott. En viktig skillnad jämfört med tidigare är emellertid att möjligheten att generellt undanta alla icke noterade företag av allmänt intresse från reglernas tillämpningsområde har tagits bort.

När revisorsdirektivet ursprungligen införlivades konstaterades att revisionsutskott främst är av värde för stora företag med en mer betydande ledningsorganisation och att kostnaderna för inrättande av ett revisionsutskott inte är försumbara. I propositionen framhölls också att företagets styrelse, oavsett om den har ett revisionsutskott eller inte, inte undgår det ansvar för den finansiella rapporteringen och den interna kontrollen som utgör revisionsutskottets huvuduppgift.⁹ Av angivna skäl genomfördes direktivets bestämmelser om skyldighet för företag av allmänt intresse att ha ett revisionsutskott endast beträffande noterade företag. Regeringen anförde dock att det, sedan bestämmelserna om revisionsutskott varit i kraft under några år, kunde finnas anledning att återigen överväga om reglernas tillämpningsområde borde utökas till fler företag.¹⁰

Vid genomförandet av revisorsdirektivet infördes vidare med stöd av artikel 41.5 i direktivet en möjlighet för företagen att avstå från att ha ett revisionsutskott, under förutsättning att styrelsen i

⁹ A. prop. s. 115 f.

¹⁰ Prop. 2008/09:135 s. 116.

dess helhet fullgör utskottets uppgifter och att styrelsen uppfyller de minimikrav som gäller för utskottets sammansättning. I förarbetena anfördes att den närmare innebörden av artikel 41.5 var oklar men att den enligt regeringens mening inte uteslöt att hela styrelsen betraktades som ett sådant organ som avsågs i bestämmelsen.¹¹ Artikel 41.5 motsvaras av artikel 39.4 i direktivets nya lydelse.

Som framgått är det alltså inte längre möjligt att begränsa bestämmelserna om revisionsutskott till att endast omfatta noterade företag. De svenska bestämmelserna om revisionsutskott måste därmed utvidgas till att omfatta även andra företag av allmänt intresse. Däremot har det inte skett någon förändring av de direktivbestämmelser som har ansetts göra det möjligt att tillåta att styrelsen i dess helhet får fullgöra revisionsutskottets uppgifter. Snarare har det genom den nya bestämmelsen i punkt 2 andra stycket i artikel 39 tillkommit ytterligare stöd för att detta är tillåtet. Av den bestämmelsen framgår att om revisionsutskottet utgör en del av styrelsen så får medlemsstaterna tillåta eller kräva att styrelsen utför revisionsutskottets uppgifter.

Möjligheten för företagen att välja att låta styrelsen i dess helhet fullgöra utskottets uppgifter kan således behållas. Frågan är då om denna möjlighet får anses vara tillräcklig för att hålla nere företagens administrativa börda, eller om även andra undantagsbestämmelser i artikel 39 bör utnyttjas för att begränsa kretsen av företag som åläggs skyldighet att ha ett revisionsutskott. I och för sig kan enligt utredningens mening ifrågasättas om det, mot bakgrund av att företagen alltid kan välja att låta styrelsen fullgöra revisionsutskottets uppgifter, finns behov av att införa ytterligare undantag från kravet på att ha ett sådant utskott. Samtidigt gjordes när revisionsdirektivet genomfördes i svensk rätt som nämnts bedömningen att alla icke-noterade företag helt borde undantas från kravet på revisionsutskott. Mot den bakgrunden, och för att ge företagen maximal flexibilitet i denna fråga, anser utredningen att det också fortsättningsvis finns skäl att begränsa kretsen av företag som åläggs att ha ett revisionsutskott genom att utnyttja även andra möjligheter till undantag enligt direktivet.

¹¹ A. prop. a. st.

Undantagsbestämmelserna för små och medelstora företag med flera i punkt 2 i artikel 39 innebär på samma sätt som bestämmelserna i punkt 4 att styrelsen får fullgöra revisionsutskottets uppgifter. Det saknas därmed anledning att specifikt införa dessa undantagsbestämmelser i svensk rätt. När det gäller undantagsbestämmelserna i punkt 3 i artikel 39 innebär dessa däremot att de där uppräknade företagen helt undantas från bestämmelserna om revisionsutskott, på motsvarande sätt som i dag gäller för icke noterade företag enligt svensk rätt. Denna möjlighet bör enligt utredningens mening utnyttjas.

Den första kategori företag som nämns i punkt 3 är *dotterföretag* enligt definitionen i artikel 2.10 i redovisningsdirektivet, om företaget uppfyller kraven i punkterna 1, 2 och 5 i artikel 39 i revisorsdirektivet samt artiklarna 11.1, 11.2 och 16.5 i revisorsförordningen på koncernnivå. För att undantag från kravet att ha ett revisionsutskott ska medges ska det till en början vara ett företag som står under bestämmande inflytande av ett moderföretag, inbegripet varje dotterföretag till ett överordnat moderföretag (jfr artikel 2.10 i redovisningsdirektivet). Därtill krävs att företaget på koncernnivå uppfyller kraven i punkterna 1, 2 och 5 i artikel 39 i revisorsdirektivet. I punkten 1 finns bestämmelser om revisionsutskott, punkten 2 medger att företagets förvaltnings- eller kontrollorgan i stället kan utföra utskottets uppgifter i vissa företag och punkten 5 medger undantag från kraven på oberoende när samtliga ledamöter i utskottet är ledamöter i företagets förvaltnings- eller kontrollorgan. Vidare krävs att företaget på koncernnivå uppfyller kraven på kompletterande rapport till revisionsutskottet enligt artiklarna 11.1 och 11.2 i revisorsförordningen samt på att förslaget till bolagsstämman vid val av revisor innehåller revisionsutskottets eller motsvarande organs rekommendation enligt artikel 16.5 i revisorsförordningen.

Den andra kategorin av företag som får undantas från skyldigheten att ha ett revisionsutskott är *fondföretag* enligt definitionen i artikel 1.2 i UCITS IV. Med fondföretag avses enligt artikel 1.2 i UCITS IV företag som

- a) har till enda syfte att företa kollektiva investeringar i överlåtbara värdepapper och/eller i andra likvida finansiella tillgångar som avses i artikel 50.1 med kapital från allmänheten och som tillämpar principen om riskspridning, och

- b) vars andelar på begäran av innehavarna återköps eller inlöses, direkt eller indirekt, med medel ur företagets tillgångar. En åtgärd som ett fondföretag vidtar för att säkra att börsvärdet av dess andelar inte i någon väsentlig mån avviker från fondandelsvärdet (NAV) ska jämföras med återköp eller inlösen.

Även varje företag som är en *alternativ investeringsfond* (så kallad AIF-fond) enligt definitionen i artikel 4.1 a i direktiv 2011/61/EU undantas från skyldigheten att ha ett revisionsutskott. Med AIF-fond avses enligt artikel 4.1 a i direktiv 2011/61/EU företag för kollektiva investeringar, inbegripet dess delfonder, som tar emot kapital från ett antal investerare för att investera det i enlighet med en fastställd investeringspolicy till förmån för dessa investerare, och inte kräver auktorisation enligt artikel 5 i UCITS IV.

Från skyldigheten att ha revisionsutskott får också undantas företag vars enda uppgift är att utfärda värdepapper med bakomliggande tillgångar som säkerhet enligt definitionen i artikel 2.5 i prospektförordningen. För dessa företag gäller att de offentligt ska förklara orsakerna till att de inte anser att det är lämpligt för företaget att antingen ha ett revisionsutskott eller låta företagets förvaltnings- eller kontrollorgan utföra utskottets uppgifter. Med värdepapper med bakomliggande tillgångar som säkerhet avses enligt artikel 2.5 i prospektförordningen värdepapper som

- a) representerar en rätt i tillgångar, inklusive rättigheter som syftar till att säkerställa betalningar av lånekostnader eller tillgångshavarnas mottagande, eller mottagande vid föreskriven tidpunkt, av belopp som ska betalas till följd av denna rätt, eller
- b) är förenade med säkerhet i form av tillgångar och med villkor som avser betalningar kopplade till betalningar eller rimliga prognoser för betalningar som beräknats med hänvisning till tillgångar som definierats eller som kan definieras.

Den sista kategori av företag som får undantas från kravet på revisionsutskott är *kreditinstitut* i den mening som avses i artikel 3.1.1 i kapitaltäckningsdirektivet. Sistnämnda artikel hänvisar till definitionen av kreditinstitut i artikel 4.1 led 1 i förordning (EU) nr 575/2013. Enligt den artikeln är ett kreditinstitut ett företag vars verksamhet består i att från allmänheten ta emot insättningar eller

andra återbetalbara medel och att bevilja krediter för egen räkning. För att undantas från kravet på revisionsutskott krävs vidare att kreditinstitutet inte har aktier upptagna till handel på en reglerad marknad i någon medlemsstat i den mening som avses i artikel 4.1.14 i MiFID och att det fortlöpande eller vid upprepade tillfällen endast har gett ut skuldinstrument som är upptagna till handel på en reglerad marknad, förutsatt att det sammanlagda nominella beloppet för alla dessa skuldinstrument ligger under 100 miljoner euro och att det inte har offentliggjorts något prospekt i enlighet med prospektdirektivet.¹²

Enligt utredningens mening bör samtliga de nämnda kategorierna av företag undantas från skyldigheten att ha ett revisionsutskott. Bestämmelser med detta innehåll bör därför föras in i de aktuella associationsrättsliga lagarna. I ABL och i lagen om ekonomiska föreningar bör samtliga undantag föras in. I fråga om sparbanker och medlemsbanker är det dock endast undantaget för kreditinstitut som är aktuellt i praktiken. Övriga undantag behöver därmed inte tas in i de lagar som gäller för dessa företag.

När det gäller utformningen av undantagsbestämmelserna har utredningen övervägt att överföra de ovan beskrivna definitionerna av de undantagna företagen i den svenska lagtexten. Som framgått är dessa definitioner dock komplicerade, med rekvisit och underrekvisit som är hämtade från flera andra bakomliggande EU-rättsakter. Felkällorna vid en omformulering av direktivbestämmelserna till svenska lagbestämmelser är därmed många, vilket gör att det finns en inte helt obetydlig risk att de svenska lagbestämmelserna får ett innehåll som inte fullt ut överensstämmer med innebörden av bestämmelserna i direktivet.

Av denna anledning anser utredningen att det i detta fall är motiverat att utforma lagregleringen på så sätt att det i de svenska bestämmelserna hänvisas till definitionerna i direktivet. När det gäller företag som avses i artikel 39.3 led c, dvs. företag var enda uppgift är att utfärda värdepapper med bakomliggande tillgångar som säkerhet, bör vidare i enlighet med vad som anges i direktivet föreskrivas att företaget ska offentliggöra skälen till att det avstår

¹² MiFID ska enligt artikel 94 i direktiv 2014/65/EU (MiFID II) upphöra att gälla med verkan från och med den 3 januari 2017. Hänvisningar till termer som definieras i MiFID eller till artiklar i det direktivet ska anses som hänvisningar till en likvärdig term som definieras i MiFID II eller till en artikel i det direktiv.

från att låta antingen ett revisionsutskott eller styrelsen fullgöra utskottets uppgifter. Det bör överlämnas åt företaget att närmare bestämma hur ett sådant offentliggörande lämpligen ska göras. Offentliggörande kan till exempel ske genom att en upplysning om detta tas in i förvaltningsberättelsen eller anslås på företagens webbplats.

De nu föreslagna undantagsreglerna ger som nämnts en möjlighet för vissa företag att inte inrätta ett revisionsutskott. Det är alltså upp till det enskilda företaget att avgöra om undantagsmöjligheten bör utnyttjas eller inte. Det finns dock anledning att framhålla att ett avstående från att inrätta revisionsutskott i enlighet med undantagsmöjligheterna kan få vissa konsekvenser. I några fall förutsätter nämligen de nya reglerna att revisionsutskottet eller en styrelse som fullgör utskottets uppgifter medverkar på olika sätt.

Av artikel 5.4 i revisorsförordningen framgår att företagens revisor får tillhandahålla andra icke-revisionstjänster än sådana som är förbjudna enligt förordningen under vissa förutsättningar. Bland annat krävs att tillhandahållandet av dessa tjänster godkänts på förhand av revisionsutskottet. Såsom bestämmelserna är formulerade synes en förutsättning för att de aktuella tjänsterna ska få tillhandahållas vara att de godkänns av utskottet (eller av en styrelse som utför utskottets uppgifter).

Utredningen har vidare i avsnitt 7.4.5 föreslagit att revisorer under särskilda omständigheter ska få utföra vissa ytterligare icke-revisionstjänster såsom bland annat upprättande av deklaration avseende skatt och skatterådgivning. Den föreslagna regleringen bygger på den möjlighet för medlemsstaterna att föreskriva undantag som finns i artikel 5.3 i revisorsförordningen. I nämnda artikel och i den föreslagna svenska regeln anges att en förutsättning för att revisorn ska få tillhandahålla dessa icke-revisionstjänster är att uppskattningen av effekten på de granskade finansiella rapporterna dokumenteras i den rapport som revisorn enligt artikel 11 i revisorsförordningen ska lämna till revisionsutskottet (eller i förekommande fall styrelsen).

Att ett företag avstår från att inrätta ett revisionsutskott eller att låta styrelsen sköta uppgifterna torde vidare kunna få konsekvenser för möjligheten för revisorn att enligt artikel 4.3 i revisorsförordningen fortsätta revisionsuppdraget under en begränsad period trots att revisorn erhållit ett arvode från en och samma klient som

överstiger vissa gränsvärden. Revisionsutskottet har också en funktion i fråga om möjligheten att förlänga revisionsuppdragets varaktighet enligt artikel 17.5 i förordningen.

Av det anförda följer att flera av de nya reglerna förutsätter att revisionsutskottet (eller i förekommande fall styrelsen) medverkar på olika sätt. Ett företag som med stöd av undantagsbestämmelserna helt avstår från att inrätta ett revisionsutskott eller att låta styrelsen utföra uppgifterna riskerar därmed att ställas utanför möjligheten att utnyttja dessa regler. Eventuellt kan dock styrelsen läka bristen genom att de facto fullgöra den uppgift som i det enskilda fallet åvilar revisionsutskottet, trots att styrelsen inte fattat ett formligt beslut om att styrelsen ska utföra revisionsutskottets uppgifter. Huruvida en sådan ordning får anses tillräcklig för att uppfylla kraven på revisionsutskottets medverkan får avgöras i rätts-tillämpningen.

Utseende av revisionsutskott och utskottets sammansättning

Bestämmelserna om hur ledamöterna i revisionsutskottet ska utses har inte ändrats. Tidigare sänkades dock särskilda föreskrifter beträffande revisionsutskottets ordförande. I de nya bestämmelserna anges i artikel 39 punkt 1 fjärde stycket att utskottets ordförande ska utses av antingen revisionsutskottets ledamöter eller företagets kontrollorgan. Medlemsstaterna får också kräva att revisionsutskottets ordförande ska väljas varje år av företagets bolagsstämma.

Vid genomförandet av revisorsdirektivet ansågs att Svensk kod för bolagsstyrning skulle gälla för vem som skulle utse revisionsutskottet och för vilka personer som med beaktande av direktivets krav kunde väljas till utskottet. Regeringen anförde att revisionsutskottet därför borde bestå av styrelseledamöter och utses av styrelsen.¹³ Utredningen anser inte att det finns skäl att ändra på den ordningen. Även framöver bör utskottet således utses av styrelsen. Hur ordföranden i utskottet utses är inte särskilt reglerat i lag. Något skäl att nu föreskriva att ordföranden i utskottet ska väljas av bolagsstämman finns enligt utredningens mening inte. För att tillgodose den nya direktivbestämmelsen om val av utskottets ord-

¹³ Prop. 2008/09:135 s. 115.

förande bör det dock i de relevanta lagarna införas bestämmelser om att utskottet ska utse en av ledamöterna att vara ordförande.

När det gäller vilka personer som kan ingå i revisionsutskottet anges i punkt 1 första stycket på samma sätt som tidigare att ledamöterna ska vara icke arbetande ledamöter av företagets förvaltningsorgan, ledamöter av företagets kontrollorgan eller andra personer. Som tidigare gällt ska vidare enligt punkt 1 andra stycket minst en ledamot i utskottet ha redovisnings- eller revisionskompetens. Genom ändringsdirektivet har dock i punkt 1 tredje stycket införts ett nytt krav på att samtliga ledamöter ska ha kompetens som är relevant för den sektor där det granskade företaget är verksamt. Enligt punkt 1 fjärde stycket gäller vidare att en majoritet av ledamöterna i revisionsutskottet samt ordföranden för utskottet ska vara oberoende i förhållande till företaget. Tidigare räckte det med att en av ledamöterna i utskottet var oberoende. Undantag från kravet på oberoende får dock enligt punkt 5 föreskrivas om alla ledamöter i utskottet är ledamöter i företagets förvaltnings- eller kontrollorgan.

Enligt gällande svensk rätt är revisionsutskottet ett organ inom styrelsen, vilket innebär att endast styrelseledamöter kan vara ledamöter av utskottet.¹⁴ För finansiella företag tillkommer vidare den ledningsprövning av ledamöter i styrelsen som Finansinspektionen ansvarar för. Det nyinförda kravet på att ledamöterna i utskottet ska ha kompetens som är relevant för den sektor där företaget är verksamt får i och med detta anses tillgodosett.

Enligt utredningens mening bör vidare den nya möjligheten i artikel 39 punkt 5 att inte ha något krav på oberoende ledamöter i utskottet utnyttjas. De nuvarande bestämmelserna om att minst en ledamot av utskottet ska vara oberoende bör därför tas bort.

Revisionsutskottets uppgifter

Genom ändringsdirektivet har bestämmelserna i revisorsdirektivet om revisionsutskottets uppgifter utökats och preciserats. Revisionsutskottets uppgifter har dock inte ändrats på ett sådant sätt att de nya bestämmelserna innebär att ansvarsfördelningen mellan

¹⁴ A. prop. s. 155.

styrelseorganen ändrats. Revisionsutskottet ska fortfarande bereda ärenden och informera styrelsen i sådana frågor som omfattas av utskottets uppgifter. Det fulla ansvaret för bolagets organisation och förvaltningen av bolagets angelägenheter åvilar alltså styrelsen.

Vid genomförandet av revisorsdirektivet ansågs att revisionsutskottets uppgifter borde komma till uttryck i lag och att bestämmelserna borde utformas i nära anslutning till direktivet. I den mån det fanns anledning att precisera eller utvidga utskottets uppgifter fick detta göras i näringslivets självreglering.¹⁵ Beträffande näringslivets självreglering kan noteras att de tidigare föreskrifterna i Svensk kod för bolagsstyrning om revisionsutskottets uppgifter har tagits bort i den från år 2010 gällande koden.¹⁶ Utredningen anser dock inte att detta utgör skäl för att nu göra en annan bedömning av hur utskottets uppgifter bör beskrivas i lagen. Även fortsättningsvis bör de svenska bestämmelserna således utformas i nära överensstämmelser med direktivbestämmelserna.

Bestämmelserna om revisionsutskottets uppgifter finns i punkt 6 i artikel 39. Punkten är indelad i leden a–f, varav led a är nytt medan bestämmelserna i övriga led motsvaras av bestämmelser i direktivets tidigare lydelse. Även i dessa bestämmelser har det dock skett en del sakliga förändringar. Utredningen går i det följande igenom bestämmelserna punkt 6 och redovisar vilka författningsändringar som utredningen anser är påkallade på grund av de förändringar som skett i jämförelse med direktivets tidigare lydelse.

I punkt 6 led a anges att revisionsutskottet ska informera det granskade företagens förvaltnings- eller kontrollorgan om resultatet av den lagstadgade revisionen och förklara på vilket sätt revisionen bidrog till den finansiella rapporteringens tillförlitlighet och vilken roll revisionsutskottet spelade i den processen. Bestämmelsen är som sagt ny och saknar motsvarighet i den svenska lagstiftningen. Beskrivningen av revisionsutskottets uppgifter i 8 kap. 49 b § ABL och i övrig relevant lagstiftning bör därför kompletteras med en föreskrift med motsvarande innehåll.

¹⁵ Prop. 2008/09:135 s. 117.

¹⁶ Se Svensk kod för bolagsstyrning, gällande från den 1 februari 2010. I den tidigare gällande koden angavs revisionsutskottets uppgifter i punkten 10.2.

Punkt 6 led b motsvarar led a i den tidigare artikel 41.2. Liksom tidigare anges att revisionsutskottet ska övervaka den finansiella rapporteringen. Genom ändringsdirektivet har lagts till att revisionsutskottet ska lämna rekommendationer eller förslag för att säkerställa den finansiella rapporteringens integritet. Motsvarande tillägg bör införas i 8 kap. 49 b § 1 ABL samt i motsvarande bestämmelser i övrig relevant associationsrättslig lagstiftning.

Revisionsutskottet ska vidare enligt punkt 6 led c övervaka effektiviteten i företagets interna kvalitetskontroll- och riskhanteringssystem och i tillämpliga fall dess internrevision när det gäller det granskade företagets finansiella rapportering, utan att åsidosätta företagets oberoende. Denna bestämmelse överensstämmer i huvudsak med bestämmelsen i led b i den tidigare artikel 41.2 och med motsvarande bestämmelser i svensk lagstiftning. Det som tillkommit är att revisionsutskottets övervakning ska ske utan åsidosättande av företagets oberoende. Detta tillägg synes endast vara relevant när utskottet är fristående från företaget. Eftersom revisionsutskottet enligt svensk rätt är en del av styrelsen, och därmed en del av företaget, framstår det som främmande att införa en bestämmelse med detta innehåll i den svenska lagstiftningen. Till detta kommer att det i de svenska bestämmelserna framgår att revisionsutskottets arbete inte ska påverka styrelsens ansvar och uppgifter i övrigt. Utredningen anser därför att den ändrade lydelsen av direktivet i detta avseende inte bör föranleda några författningsändringar.

Enligt punkt 6 led d åligger det, på motsvarande sätt som enligt led c i den tidigare artikel 41.2, revisionsutskottet att övervaka den lagstadgade revisionen av årsredovisning eller årsbokslut och koncernredovisning. Genom ändringsdirektivet har lagts till att detta i synnerhet gäller revisionens utförande, med beaktande av den behöriga myndighetens resultat och slutsatser i enlighet med artikel 26.6 i revisorsförordningen. I artikel 26 i revisorsförordningen finns bestämmelser om kvalitetskontroll av revisorer och registrerade revisionsbolag. Artikeln har behandlats i avsnitt 9.4. Som närmare redogörs för i det avsnittet är det Revisorsnämnden som ansvarar för kvalitetskontroller av revisorer. Kvalitetskontrollen enligt artikel 26.6 ska minst omfatta en utvärdering av revisorns interna kvalitetskontrollsystem, en godtagbar verifiering av rutiner och en granskning av granskningsdokumentationen för företag av allmänt intresse för att säkerställa att det interna kvalitetskontroll-

systemet fungerar samt en bedömning av innehållet i den senaste rapporten om öppenhet och insyn som offentliggjorts av revisorn enligt artikel 13 i förordningen.

För att genomföra den ändrade direktivbestämmelsen bör i 8 kap. 49 b § 3 ABL samt motsvarande bestämmelser i annan relevant lagstiftning införas en föreskrift om att revisionsutskottet ska hålla sig informerat om resultatet av Revisorsnämndens kvalitetskontroll. På vilket sätt detta ska ske får enligt utredningens mening överlämnas till utskottet att bestämma i samråd med revisorn. Det bör således inte införas några bestämmelser som till exempel ålägger Revisorsnämnden eller revisorn själv att informera revisionsklienterna om att en kvalitetskontroll har genomförts. I praktiken torde frågan få lösas på så sätt att revisionsutskottet kommer överens med revisorn om att han eller hon ska lämna denna information till utskottet.

Av punkt 6 led e framgår att revisionsutskottet ska granska och övervaka revisorns eller det registrerade revisionsbolagets opartiskhet och självständighet, särskilt om det är lämpligt att tillhandahålla icke-revisionstjänster till det granskade företaget. Genom ändringsdirektivet har lagts till hänvisningar till de artiklar i revisorsdirektivet och revisorsförordningen som reglerar revisorers opartiskhet och självständighet (artiklarna 22, 22a, 22b, 24a och 24b i direktivet samt artikel 6 i förordningen). Beträffande icke-revisionstjänster har lagts till en hänvisning till artikel 5 i revisorsförordningen. Enligt utredningens bedömning kräver inte ett korrekt genomförande av direktivbestämmelsen att motsvarande hänvisningar eller preciseringar införs i nationell rätt. Några författningsändringar är därmed inte nödvändiga till följd av bestämmelserna i punkt 6 led e i direktivet.

Liksom tidigare angavs i artikel 41.3 ingår det enligt punkt 6 led f i artikel 39 fortfarande i revisionsutskottets uppgifter att medverka vid val av revisor i bolaget. Enligt artikel 16 i revisorsförordningen ska emellertid revisorsvalet i vissa fall föregås av ett särskilt urvalsförfarande som anordnas av det granskade företaget. Artikel 16 i revisorsförordningen och utredningens överväganden i anslutning till den artikeln redovisas i avsnitt 13.4 nedan. Enligt den nya föreskriften i punkt 6 led f ska utskottet ansvara för urvalsförfarandet och utfärda rekommendationer om vilken eller vilka revisorer eller registrerade revisionsbolag som ska utses i enlighet

med artikel 16 i revisorsförordningen, utom när artikel 16.8 i förordningen tillämpas. Enligt den sistnämnda bestämmelsen får medlemsstaterna under vissa förutsättningar tillåta att en valberedning utför revisionsutskottets uppgifter i samband med revisorsval. Som redogörs närmare för nedan (se avsnitt 13.4.5) anser utredningen att denna möjlighet bör utnyttjas. Bestämmelserna om revisionsutskottets uppgifter i 8 kap. 49 b § 5 ABL och motsvarande bestämmelser i övrig relevant lagstiftning bör därmed ändras i enlighet med detta.

Informationsskyldighet och tillsyn när det gäller tillämpningen av bestämmelserna om revisionsutskott

Reglerna om revisionsutskott finns i revisorsdirektivet, men gäller endast sådana företag som omfattas av definitionen av företag av allmänt intresse. Enligt direktivet krävs att vissa företag som medlemsstaterna har undantagit från skyldigheten att ha revisionsutskott offentligt förklarar orsakerna till att de inte anser att det är lämpligt för dem att ge ett revisionsutskott eller ett förvaltnings- eller kontrollorgan i uppgift att utföra utskottets uppgifter. Utredningen har ovan föreslagit att en bestämmelse om detta tas in i ABL och i lagen om ekonomiska föreningar. I övrigt innehåller direktivet, liksom tidigare, inte några regler om att de företag som omfattas av bestämmelserna om revisionsutskott ska upplysa marknaden om att hur revisionsutskottet är sammansatt eller om andra förhållanden som gäller utskottet.

Förvaltningsberättelsen för ett aktiebolag vars aktier, teckningsoptioner eller skuldebrev är upptagna till handel på en reglerad marknad ska enligt 6 kap. 6 § ÅRL innehålla en bolagsstyrningsrapport, om inte bolaget har valt att med stöd av 8 § samma lag i stället upprätta en från årsredovisningen skild bolagsstyrningsrapport.¹⁷ Bolagsstyrningsrapporten ska bland annat innehålla upplysningar om hur styrelsen och, i förekommande fall, inom bolaget inrättade kommittéer är sammansatta och hur de fungerar, i den omfattning som dessa förhållanden inte framgår av lag eller annan författning (6 kap. 6 § första stycket 8 ÅRL). Även noterade bank-

¹⁷ I SOU 2014:22 har föreslagits att bestämmelsen ändras (se s. 66).

aktiebolag, kreditmarknadsbolag och värdepappersbolag ska tillämpa 6 kap. 6–9 §§ ÅRL om bolagsstyrningsrapport (6 kap. 1 § ÅRKL). Detsamma gäller noterade försäkringsaktiebolag (6 kap. 1 § ÅRFL).

Vid genomförandet av revisorsdirektivet ansågs att den information som ingår i en bolagsstyrningsrapport skulle tillgodose marknadens behov av information och att det i ÅRL därför inte borde tas in en bestämmelse om att bolaget i sin förvaltningsberättelse måste redogöra för om bolaget hade ett revisionsutskott.¹⁸ Regeringen anförde dock att det framstår som naturligt att företag informerar omvärlden om huruvida företaget har ett revisionsutskott eller om styrelsen utför revisionsutskottets uppgifter.

Skyldigheten att ha revisionsutskott har nu som framgått utvidgats till att avse även företag av allmänt intresse som inte är börsnoterade, och för vilka det alltså inte ställs något krav på att upprätta en bolagsstyrningsrapport. Därmed uppkommer återigen frågan om det bör föreskrivas att företagen i förvaltningsberättelsen ska informera om huruvida de har ett revisionsutskott.

Av betydelse är här att revisionsutskotten enligt svensk rätt är utskott inom styrelsen och inte fristående organ. De uppgifter som är kopplade till revisionsutskotten ska fullgöras antingen av ett sådant utskott eller av styrelsen i dess helhet. Information om vilket alternativ som företaget har valt har inte den karaktären att den hör hemma i förvaltningsberättelsen. Enligt utredningens mening talar därför övervägande skäl för att ett krav på att sådan information lämnas inte bör införas.

Reglerna om revisionsutskott innefattar dels föreskrifter om vilka företag som är skyldiga att inrätta ett sådant utskott och hur sammansättningen av utskottet ska vara, dels bestämmelser om utskottets uppgifter. För de företag av allmänt intresse som står under Finansinspektionens tillsyn följer redan av gällande nationella regler att inspektionen inom ramen för sin tillsyn har möjlighet att begära in protokoll från utskottets sammanträden. Som redogjorts för ovan innebär inte reglerna om revisionsutskott att ansvarsfördelningen förändrats. Revisionsutskottet är ett arbetsutskott inom styrelsen som ska bereda ärenden och informera styrelsen i sådana frågor som omfattas av utskottets uppgifter. Det fulla ansvaret för bolagets organisation och förvaltningen av bolagets

¹⁸ Prop. 2008/09:135 s. 119 f.

angelägenheter åvilar alltjämt styrelsen. Som konstaterades när reglerna om revisionsutskott infördes i svensk rätt kan brister i fullföljandet av utskottets uppgifter vidare medföra skadeståndsansvar enligt 29 kap. 1 § ABL.¹⁹

Enligt utredningens bedömning saknas mot denna bakgrund skäl att införa särskilda regler om tillsyn och kontroll av att företag av allmänt intresse följer de föreskrivna reglerna om revisionsutskott.

13.4 Val av revisor

Förslag: Företag av allmänt intresse som har en valberedning i vilken aktieägarna eller medlemmarna har ett betydande inflytande ska ha rätt att låta denna sköta revisionsutskottets uppgifter enligt artikel 16 i revisorsförordningen.

Villkor som begränsar bolagsstämmans respektive medlemsstämmans val vid utnämningen av revisor till vissa kategorier av eller förteckningar över revisorer ska vara ogiltiga.

Konkurrensverket ska vara behörig myndighet enligt artikel 16.6 andra stycket i revisorsförordningen. Bolagsverket ska vara behörig myndighet enligt artikel 16.3 första stycket led f och Revisorsnämnden enligt artikel 16.3 tredje stycket i förordningen.

Bedömning: Revisorsförordningens bestämmelser om val av revisor kräver i övrigt inga författningsändringar. Det saknas skäl att införa särskilda bestämmelser om tillsyn och kontroll av att företag av allmänt intresse följer bestämmelserna om revisorsval utöver dem som finns i förordningen.

Författningstext som berörs av förslagen: 8 kap. 49 d § och 9 kap. 8 § ABL, 6 kap. 7 c § och 8 kap. 1 § lagen om ekonomiska föreningar, 3 kap. 4 d § och 4 a kap. 1 § sparbankslagen, 6 kap. 4 d § och 7 a kap. 1 § lagen om medlemsbanker samt 9 § revisionslagen.

¹⁹ SOU 2007:57 s. 304.

13.4.1 EU-rätt före ändringar

Enligt artikel 37.1 i revisorsdirektivet ska lagstadgad revisor eller revisionsföretag utses av aktieägarna, delägarna eller medlemmarna på den granskade enhetens stämma. Medlemsstaterna får enligt artikel 37.2 tillåta alternativa system eller förfaranden för att utse lagstadgad revisor eller revisionsföretag under förutsättning att dessa system eller förfaranden är utformade så att revisorns eller revisionsföretagets oberoende ställning i förhållande till den granskade enhetens företagsledning eller förvaltningsorgan garanteras.

13.4.2 Gällande svensk rätt

Bestämmelser om utseende av revisorer finns i den associationsrättsliga lagstiftningen och i revisionslagen. I det följande redogörs för regleringen i ABL.

Enligt 9 kap. 8 § ABL väljs revisor i aktiebolag som huvudregel av bolagsstämman. 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 av stämman. I bolagsordningen kan det exempelvis föreskrivas att en aktieägarminoritet, ägare av visst aktieslag, viss kreditgivare, anställda, staten eller kommunen får utse en eller flera revisorer. Styrelseledamot eller VD kan dock inte ges rätt att utse revisor.²⁰

I vissa bolag får Riksrevisionen enligt 9 kap. 8 § tredje stycket ABL utse en eller flera revisorer att delta i revisionen tillsammans med övriga revisorer. Revisor ska också utses av Bolagsverket i vissa fall, se närmare 9 kap. 8, 9, 9 a, 25 och 26 §§ ABL. Bland annat gäller att Bolagsverket, om ägare till minst en tiondel av samtliga aktier i bolaget begär det, under vissa förutsättningar ska utse en revisor. Bolagsverket ska också utse en revisor när det inte finns någon sådan utsedd för bolaget, trots att bolaget är skyldigt att ha en revisor, eller när den revisor som är utsedd inte uppfyller föreskrivna kompetenskrav eller är obehörig eller jävig. I dessa fall får enligt 25 § andra stycket en ansökan om att en ny revisor ska förordnas göras av var och en. Om en ny revisor förordnas på den

²⁰ Prop. 1975:103 s. 419.

grunden att den tidigare revisorn är obehörig eller jävig ska enligt 27 § andra stycket Bolagsverket också entlediga den tidigare revisorn.

För aktiebolag, vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad, ska bolagets revisionsutskott biträda vid upprättandet av förslag till bolagsstämman om revisorsval (8 kap. 49 b § 5 ABL). När bolagsstämman utser en revisor tillämpas bestämmelserna om val i 7 kap. ABL. För att ett revisorsval ska kunna behandlas på stämman måste frågan om revisorsval tas in i det förslag till dagordning som bifogas kallelsen till bolagsstämman (7 kap. 24 § ABL). Den föreslagna revisorn eller revisionsbolaget ska namnges, men att kallelsen innehåller ett förslag på en viss namngiven person hindrar inte att stämman utser någon annan.²¹

I ABL finns inga bestämmelser om att revisorsvalet ska föregås av någon särskild valberedning. Enligt Svensk kod för bolagsstyrning ska aktiebolag dock ha en valberedning och förslag till val och arvodering av revisor ska lämnas av bolagets valberedning och presenteras i kallelsen till stämman och på bolagets webbplats (se punkterna 2.1 och 2.6 i koden).

13.4.3 Ändringsdirektivet

Genom artikel 1.30 i ändringsdirektivet har en ny punkt 3 lagts till i artikel 37 i revisorsdirektivet. Där anges att alla avtalsklausuler som begränsar bolagsstämmans valfrihet eller valfriheten för ledamöter av det granskade företaget i enlighet med punkt 1 till vissa kategorier eller förteckningar över lagstadgade revisorer eller revisionsföretag när det gäller utnämningen av en viss lagstadgad revisor eller ett visst revisionsföretag för att utföra den lagstadgade revisionen av företaget ska vara förbjudna. Befintliga klausuler som begränsar bolagsstämmans valfrihet ska vara ogiltiga.

I övrigt har artikel 37 inte ändrats genom ändringsdirektivet.

²¹ Andersson, Johansson och Skog, Aktiebolagslagen. En kommentar (27 november 2014, Zeteo), kommentaren till 9 kap. 8 § aktiebolagslagen.

13.4.4 Revisorsförordningen

I artikel 16 i revisorsförordningen finns bestämmelser om val av revisorer i företag av allmänt intresse.

I artikel 16.1 anges att när företag av allmänt intresse väljer lagstadgade revisorer eller revisionsföretag ska vid tillämpningen av artikel 37.1 i revisorsdirektivet de villkor som anges i punkterna 2–5 i artikel 16 gälla. I vissa fall kan även punkt 7 i artikel 16 gälla. Om artikel 37.2 i revisorsdirektivet, om alternativa system eller förfaranden för att utse revisorer, är tillämplig ska företaget av allmänt intresse informera den behöriga myndigheten huruvida det använder de alternativa system eller förfaranden som avses i den artikeln. Då ska punkterna 2–5 i artikel 16 inte tillämpas.

Revisionsutskottet ska enligt artikel 16.2 överlämna en rekommendation om val av lagstadgad revisor eller revisionsföretag till det granskade företagens förvaltnings- eller kontrollorgan. Såvida det inte rör sig om en förnyelse av ett revisionsuppdrag i enlighet med artikel 17.1 och 17.2 ska rekommendationen motiveras och innehålla minst två alternativ. Revisionsutskottet ska motivera vilken revisor utskottet föredrar. I sin rekommendation ska utskottet ange att det inte är föremål för påverkan från tredje part och inte är tvingad av några villkor som begränsar bolagsstämmans eller medlemmarnas valfrihet.

Enligt artikel 16.3 första stycket ska revisionsutskottets rekommendation, såvida det inte rör sig om en förnyelse av revisionsuppdraget, utarbetas enligt ett urvalsförfarande som anordnas av det granskade företaget. Urvalsförfarandet ska uppfylla följande kriterier:

- a) Det granskade företaget får inbjuda alla lagstadgade revisorer eller revisionsföretag att lämna anbud om tillhandahållande av lagstadgad revision på villkor att bestämmelserna i artikel 17.3 följs och att upphandlingsförfarandet inte på något sätt utesluter deltagande i urvalsförfarandet för företag som erhöll mindre än 15 % av sina totala arvoden från företag av allmänt intresse i den berörda medlemsstaten under föregående räkenskapsår.
- b) Det granskade företaget ska utforma upphandlingsspecifikationerna för de lagstadgade revisorer eller revisionsföretag som inbjuds att lämna anbud. Specifikationerna ska redogöra för det granskade företagens verksamhet och den typ av lagstadgad

revision som ska utföras. Specifikationerna ska innehålla öppna och icke-diskriminerande urvalskriterier som ska tillämpas av det granskade företaget i bedömningen av de anbud som lämnas in av de lagstadgade revisorerna eller revisionsföretagen.

- c) Det granskade företaget får själv fastställa det urvalsförfarande som ska tillämpas och får föra direkta förhandlingar med intresserade anbudsgivare under förfarandets gång.
- d) Om de behöriga myndigheter som avses i artikel 20 enligt unionsrätt eller nationell rätt kräver att lagstadgade revisorer och revisionsföretag ska uppfylla vissa kvalitetsstandarder, ska dessa standarder anges i specifikationerna.
- e) Det granskade företaget ska bedöma de anbud som lämnas in av de lagstadgade revisorerna eller revisionsföretagen i enlighet med de urvalskriterier som anges i upphandlingsspecifikationerna. Det granskade företaget ska utarbeta en rapport om slutsatserna av urvalsförfarandet, som ska valideras av revisionsutskottet. Det granskade företaget och revisionsutskottet ska i tillämpliga fall beakta alla resultat eller slutsatser i de inspektionsrapporter som avses i artikel 26.8 och som offentliggörs av den behöriga myndigheten i enlighet med artikel 28 d rörande lagstadgade revisorer eller revisionsföretag som lämnar in anbud.
- f) Det granskade företaget ska på begäran kunna visa för den behöriga myndighet som avses i artikel 20 att urvalsförfarandet har genomförts på ett rättvist sätt.

Enligt artikel 16.3 andra stycket är det revisionsutskottet som har ansvaret för urvalsförfarandet. I artikel 16.3 tredje stycket finns en instruktion för den behöriga myndighet som avses i artikel 20.1 i revisorsförordningen. Med avseende på tillämpningen av led a ska den behöriga myndigheten offentliggöra en förteckning över de berörda lagstadgade revisorerna och revisionsföretagen. Förteckningen ska uppdateras årligen. De behöriga myndigheterna ska använda de upplysningar som lämnas av de lagstadgade revisorerna och revisionsföretagen i enlighet med artikel 14 för att utföra relevanta beräkningar.

Företag av allmänt intresse som uppfyller de kriterier som anges i artikel 2.1 f och t i direktiv 2003/71/EG (prospektdirektivet) ska

enligt artikel 16.4 inte vara skyldiga att tillämpa det särskilda urvalsförfarandet i punkt 3. De företag som undantas från skyldigheten att tillämpa urvalsförfarandet är små och medelstora företag²² samt företag med begränsat börsvärde²³.

Enligt artikel 16.5 första stycket ska förslaget till bolagsstämman eller till medlemmarna av det granskade företaget om val av lagstadgade revisorer eller revisionsföretag innehålla den rekommendation och preferens som revisionsutskottet eller organet med motsvarande uppgifter gjort enligt punkt 2. I andra stycket anges att om förslaget skiljer sig från det alternativ som revisionsutskottet föredrar ska skälen till att utskottets rekommendation inte följs anges i förslaget. Den eller de revisorer som rekommenderas av förvaltnings- eller kontrollorganet ska emellertid ha deltagit i det urvalsförfarande som beskrivs i punkt 3. Detta stycke ska inte tillämpas när revisionsutskottets uppgifter utförs av förvaltnings- eller kontrollorganet.

Avtalsvillkor som det granskade företaget överenskommer med en tredje part och som begränsar bolagsstämmans valfrihet eller valfriheten för medlemmar av det företaget som avses i artikel 37 i revisorsdirektivet till vissa kategorier eller förteckningar över lagstadgade revisorer eller revisionsföretag vad gäller utnämningen av en specifik lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag som ska utföra lagstadgad revision av företaget ska enligt artikel 16.6 vara ogiltiga. Företag av allmänt intresse ska direkt och utan dröjsmål informera de behöriga myndigheter som avses i artikel 20 om en tredje part försöker införa ett sådant avtalsvillkor eller på annat sätt otillbörligt påverka bolagsstämmans eller medlemsstämmans beslut om val av lagstadgad revisor eller revisionsföretag.²⁴

I artikel 16.7 anges att medlemsstaterna får besluta att företag av allmänt intresse under vissa omständigheter ska vara skyldiga att utse ett minsta antal lagstadgade revisorer eller revisionsföretag

²² Med detta avses företag som enligt sin senaste årsredovisning eller koncernredovisning uppfyller minst två av följande tre kriterier: ett genomsnittligt antal anställda under räkenskapsåret på under 250, en balansslutning som inte överstiger 43 miljoner euro och en årlig nettoomsättning som inte överstiger 50 miljoner euro (artikel 2.1 f i prospektdirektivet).

²³ Med detta avses företag som är noterat på en reglerad marknad och som hade ett genomsnittligt börsvärde på mindre än 100 miljoner euro beräknat på slutkursen för de tre föregående kalenderåren (artikel 2.1 t i prospektdirektivet).

²⁴ Som närmare redogörs för i avsnitt 14.2 ska artikel 16.6 tillämpas först från och med den 17 juni 2017.

samt fastställa villkoren för förbindelserna mellan de utsedda lagstadgade revisorerna eller revisionsföretagen. Om sådana krav införs ska medlemsstaten informera kommissionen och den europeiska tillsynsmyndigheten om detta.

Slutligen föreskrivs i artikel 16.8 att om det granskade företaget har en nomineringskommitté i vilken aktieägarna eller medlemmarna har ett betydande inflytande, och som har till uppgift att lämna rekommendationer om val av revisorer, får medlemsstaterna tillåta att den kommittén utför revisionsutskottets uppgifter enligt artikel 16 och kräva att den lägger fram den rekommendation som avses i punkt 2 för bolagsstämman eller medlemsstämman.

13.4.5 Överväganden

Val av revisor i företag av allmänt intresse

För företag av allmänt intresse införs genom artikel 16 i revisorsförordningen bestämmelser om val av revisorer. Dessa bestämmelser gäller direkt och kräver inga införlivandeåtgärder. I ett par avseenden ges medlemsstaterna dock rätt att införa nationella särregler. I det följande redovisas utredningens överväganden när det gäller om dessa möjligheter bör utnyttjas.

Medlemsstaterna får enligt artikel 16.7 besluta att ett företag av allmänt intresse under vissa omständigheter ska vara skyldigt att utse ett minsta antal revisorer samt fastställa villkoren för förbindelserna mellan de utsedda revisorerna.

I svensk rätt kommer den lagstadgade revisionsplikten till uttryck genom föreskrifter om att vissa företag ska ha minst en revisor. Utöver denna reglering finns det inget lagstadgat krav på antalet revisorer. I aktiebolag ankommer det exempelvis enligt 3 kap. 1 § 8 ABL på bolaget självt att i bolagsordningen ange antalet revisorer. Utöver den befintliga regleringen finns det enligt utredningens mening inte anledning att i lag förskriva att vissa företag ska vara skyldiga att ha ett visst minsta antal revisorer. Den möjlighet till detta som ges i artikel 16.7 bör alltså inte utnyttjas.

Medlemsstaterna ges vidare enligt artikel 16.8 möjlighet att tillåta att revisionsutskottets uppgifter enligt artikel 16 i stället utförs av en nomineringskommitté. Om det granskade företaget har en nomineringskommitté i vilken aktieägarna eller medlemmarna har ett

betydande inflytande, och som har till uppgift att lämna rekommendationer om val av revisorer, får medlemsstaterna tillåta att den kommittén utför de uppgifter som åvilar revisionsutskottet enligt artikel 16 och kräva att den lägger fram rekommendation om val av revisor för bolagsstämman eller medlemsstämman.

I ABL och annan associationsrättslig lagstiftning saknas föreskrifter om att företaget ska ha en valberedning, nomineringskommitté eller liknande. Bestämmelser om att noterade bolag ska ha en valberedning finns dock i Svensk kod för bolagsstyrning. Det är bolagsstämman som antingen ska utse valberedningen eller ska bestämma hur den ska utses (punkt 2.2 i koden). I valberedningens uppdrag ingår bland annat att lämna förslag till val och arvodering av revisorer. En valberedning är inte att betrakta som ett bolagsorgan.

Enligt utredningens mening framstår det som lämpligt att företag som har en nomineringskommitté, valberedning eller liknande som motsvarar de krav som ställs i artikel 16.8 i revisorsförordningen kan överlåta revisionsutskottets uppgifter vid revisorsvalet åt denna. Det bör därför i ABL och övrig relevant associationsrättslig lagstiftning införas bestämmelser om att företag av allmänt intresse som har en valberedning i vilken aktieägarna eller medlemmarna har ett betydande inflytande ska ha rätt att låta denna sköta revisionsutskottets uppgifter enligt artikel 16 i revisorsförordningen.

Förbjudna avtalsklausuler

Bestämmelser om förbjudna avtalsklausuler gällande revisorsval finns i både revisorsdirektivet och revisorsförordningen. Bestämmelserna i direktivet gäller samtliga företag som omfattas av direktivets tillämpningsområde medan bestämmelserna i förordningen endast gäller företag av allmänt intresse.

Enligt den nya föreskriften i artikel 37.3 i revisorsdirektivet ska alla avtalsklausuler som begränsar bolagsstämmans eller medlemsstämmans valfrihet till vissa kategorier eller förteckningar över revisorer eller registrerade revisionsbolag när det gäller utnämningen av en viss revisor eller ett visst bolag för att utföra revisionen av företaget vara förbjudna. Alla sådana befintliga klausuler

ska vidare vara ogiltiga. Vad som avses med avtalsklausuler anges inte närmare, men det torde enligt utredningens mening röra sig både om bestämmelser om detta i till exempel bolagsordningen eller ett aktieägaravtal och om villkor som avtalats med tredje man i till exempel ett låneavtal.

Bestämmelser med detta innehåll saknas i svensk rätt. För att tillgodose kraven i de nya direktivbestämmelserna bör sådana bestämmelser därför införas i ABL och i övrig relevant associationsrättslig lagstiftning. Det bör därvid vara tillräckligt att föreskriva att villkor av detta slag är ogiltiga. Bestämmelserna om otillåtna avtalsklausuler i artikel 16.6 i revisorsförordningen behandlas strax nedan.

Tillsyn av att bestämmelserna om revisorsval följs samt information med mera till behörig myndighet

Som närmare redogjorts för ovan är det liksom tidigare möjligt för medlemsstaterna att tillåta alternativa system eller förfaranden vid revisorsval (artikel 37.2 i revisorsdirektivet). Om ett sådant alternativt förfarande tillämpas i ett företag av allmänt intresse är enligt artikel 16.1 i revisorsförordningen reglerna om urvals förfarandet i punkterna 2–5 i artikeln inte tillämpliga. I artikel 16.1 anges vidare att företaget ska informera den behöriga myndigheten om att ett sådant alternativt förfarande används.

Huvudregeln i svensk rätt är att revisorn utses av stämman, men det finns många undantag. Om ett aktiebolag ska ha flera revisorer får det till exempel i bolagsordningen föreskrivas att en eller flera av dem, dock inte alla, ska utses på annat sätt än genom val på bolagsstämman. I vissa fall får Riksrevisionen utse en eller flera revisorer. Bolagsverket ska också i vissa fall utse en revisor. I de fall en revisor i ett företag av allmänt intresse utsetts genom ett alternativt förfarande ska företaget som nämnts informera den behöriga myndigheten om detta. Skyldigheten att informera följer direkt av förordningen och kräver inte genomförande.

När ett aktiebolag anmäls för registrering hos Bolagsverket ska bland annat bolagets bolagsordning ges in. Ändringar i bolagsordningen beslutas av stämman och ska anmälas för registrering hos Bolagsverket. Skyldigheten för företag av allmänt intresse som på grund av föreskrifter i bolagsordningen använder alternativa

förfaranden för utseende av en av bolagets revisorer att informera behörig myndighet får anses tillgodosedd genom dessa föreskrifter. I de fall revisorer utses av myndigheter finns inte skäl att särskilt ålägga företaget att informera myndigheten om att detta har skett. Föreskrifterna i artikel 16.1 i revisorsförordningen kräver mot denna bakgrund inga genomförandeåtgärder.

Enligt artikel 16.3 första stycket led f ska det granskade företaget på begäran kunna visa för den behöriga myndighet som avses i artikel 20 att urvalsförfarandet har genomförts på ett rättvist sätt. Vidare anges i artikel 16.6 andra stycket att företaget ska informera de behöriga myndigheter som avses i artikel 20 om en tredje part försöker införa ett konkurrensbegränsande avtalsvillkor eller på annat sätt otillbörligt påverka stämmans beslut om val av revisor.

Det kan inte av förordningens ingress utläsas vad som är syftet med föreskriften i artikel 16.3 första stycket led f. Ett allmänt syfte med bestämmelserna om urvalsförfarande torde dock vara att öka konkurrensen i fråga om revisionsuppdrag i stora företag. Att regleringen i artikel 16.6 uppbärs av detta syfte framgår av punkt 19 i ingressen. Där anges att stämmans rätt att välja revisor inte skulle ha något värde om det granskade företaget ingick avtal med en tredje part som begränsar denna valmöjlighet och att sådana avtal därför bör anses vara ogiltiga.

De skyldigheter för företagen som följer av föreskrifterna i artikel 16.3 första stycket led f och artikel 16.6 gäller direkt på grund av förordningen. Det måste dock i nationell rätt anges vilken eller vilka myndigheter som ska handha de frågor som regleras där. I förordningsbestämmelserna hänvisas till den behöriga myndighet som avses i artikel 20. Som beskrivs i avsnitt 13.2.4 ovan kan vilken som helst nationell myndighet utses enligt artikel 20.2.

Det finns ingen myndighet som i detta avseende framstår som en självklar kandidat för att utses till behörig myndighet. En möjlighet skulle kunna vara att Revisorsnämnden ges i uppgift att hantera även dessa frågor. Detta skulle i och för sig innebära en breddning av nämndens uppdrag i jämförelse med vad som gäller i dag. Att nämnden kommer att få ett utvidgat uppdrag följer dock redan av andra bestämmelser i de nya unionsreglerna och av utredningens förslag till genomförande av dessa regler. Bland annat föreslås i avsnitt 9.7.4 att Revisorsnämnden ska ha huvudansvaret för

den övervakning av kvalitet och konkurrens på marknaden som ska ske enligt artikel 27 i revisorsförordningen.

Av betydelse för valet av behörig myndighet är dock att de aktuella bestämmelserna inte primärt rör reglering av revisorer och deras granskningsuppdrag. Bestämmelserna vänder sig till det granskade företaget och synes som nämnts snarast syfta till att främja konkurrensen inom revisionsbranschen. Detta gäller i synnerhet föreskriften i artikel 16.6 andra stycket om att företag av allmänt intresse ska informera den behöriga myndigheten om en tredje part försöker införa ett konkurrensbegränsande avtalsvillkor eller på annat sätt otillbörligt påverka stämmans beslut om val av revisor. Konkurrensverket ska bland annat uppmärksamma hinder mot en effektiv konkurrens i offentlig och privat verksamhet, se 4 § 1 förordningen (2007:1117) med instruktion för Konkurrensverket. Inom Konkurrensverket finns en funktion för att ta emot klagomål. Konkurrensverket är enligt utredningens mening därför den myndighet som ligger närmast till hands för att ta hand om uppgiften enligt artikel 16.6. Utredningen föreslår därmed att Konkurrensverket utses till behörig myndighet enligt den bestämmelsen.

Föreskriften i artikel 16.3 första stycket led f innebär att företag av allmänt intresse på begäran ska kunna visa att urvalsförfarandet har genomförts på ett korrekt sätt. Utredningen har övervägt om Konkurrensverket bör utses att vara behörig myndighet även enligt den bestämmelsen. Konkurrensverket har bland annat i uppdrag att bedriva tillsyn över upphandlingslagstiftningen. Det urvalsförfarande som det rör sig om här har dock ingen direkt beröringspunkt med reglerna om offentlig upphandling. Att kontrollera urvalsförfarandet vid val av revisor framstår även i övrigt som något som ligger långt ifrån Konkurrensverkets nuvarande verksamhet. Detta talar emot att verket utses till behörig myndighet i detta fall.

Den myndighet som enligt gällande svensk rätt har tilldelats flest funktioner när det gäller utseende och entledigande av revisorer är Bolagsverket. Bolagsverket registrerar anmälda revisorer och ska bland annat, efter ansökan, utse en ny revisor när den valde revisorn är obehörig eller jävig. Även om den tillsynsfunktion när det gäller själva urvalsförfarandet som det handlar om här inte direkt ligger inom ramen för de uppgifter som Bolagsverket har för närvarande anser utredningen ändå att verket får anses vara den

myndighet som har bäst förutsättningar för att ta hand om denna uppgift. Detta gäller särskilt eftersom Bolagsverket enligt utredningens förslag ska vara den myndighet som ska hantera frågor om begäran av förlängning av revisionsuppdrag enligt artikel 17.6 och fastställande av relevant tid för beräkning av revisionsuppdragets varaktighet enligt artikel 17.8 (se vidare avsnitt 13.5.5 nedan). Verket kommer därigenom att ha tillgång till uppgifter om vilka företag som omfattas av reglerna om urvalsförfarande i artikel 16. Utredningen föreslår därför att Bolagsverket ska ges möjlighet att från de aktuella företagen inhämta upplysningar om urvalsförfarandet.

I artikel 16.3 tredje stycket finns en förskrift om att den behöriga myndighet som avses i artikel 20.1 ska offentliggöra en förteckning över lagstadgade revisorer och revisionsföretag. Förteckningen ska göras med ledning av de upplysningar som ska lämnas av revisorer enligt artikel 14 i förordningen och uppdateras årligen. Utredningen har föreslagit att Revisorsnämnden ska vara den behöriga myndigheten för mottagande av information enligt artikel 14 (se avsnitt 7.11). Det framstår mot bakgrund av detta som naturligt att Revisorsnämnden ansvarar för att offentliggöra en sådan förteckning som avses i artikel 16.3 tredje stycket.

Bortsett från de nu redovisade reglerna följer inte någon informationsskyldighet för företag av allmänt intresse beträffande revisorsvalet. I svensk rätt finns en rad skyddsregler som avser att tillförsäkra en korrekt och lagenlig revision i företag som är underkastade revisionsplikt. Någon ytterligare kontroll av att revisorsvalet följer de nya föreskrifterna är enligt utredningens bedömning inte erforderlig.

13.5 Revisionsuppdragets varaktighet

Förslag: I ABL och i lagen om ekonomiska föreningar införs bestämmelser som medger undantag från revisorsförordningens bestämmelser om revisionsuppdragets varaktighet i företag av allmänt intresse enligt följande.

När den valda revisorn är en fysisk person får uppdraget som revisor i ett företag av allmänt intresse gälla högst sju år i följd.

När den valda revisorn är ett registrerat revisionsbolag eller EES-revisionsföretag får ett uppdrag som revisor i andra företag

av allmänt intresse än finansiella företag på rekommendation av revisionsutskottet och efter förslag av styrelsen förlängas till sammanlagt tjugo år under förutsättning att ett nytt urvalsförfarande enligt artikel 16.2–5 i revisorsförordningen genomförs när uppdraget har pågått i tio år. Sådant uppdrag får vidare förlängas till sammanlagt tjugofyra år under förutsättning att ytterligare en revisor anlitas när uppdraget har pågått i tio år. Det krävs då också att revisorerna lämnar en gemensam revisionsberättelse.

Regleringen om revisionsuppdragets varaktighet när det gäller personligt valda revisorer ska vara densamma i sparbankslagen och lagen om medlemsbanker. Eftersom möjligheten till förlängning av uppdrag för registrerade revisionsbolag och EES-revisionsföretag enligt förslaget inte ska gälla uppdrag som revisor i finansiella företag införs dock inte bestämmelser om detta i de lagarna.

Bestämmelserna i ABL och i övriga relevanta lagar om rotation av den huvudansvariga revisorn när ett registrerat revisionsbolag är vald revisor tas bort. Även föreskriften i dessa lagar om en karenstid om två år innan en personligt vald revisor återigen kan delta i revisionen av det aktuella företaget tas bort. Bestämmelser om detta finns nu i revisorsförordningen.

Bestämmelserna i ABL om revisorns mandattid ändras på så sätt att det blir möjligt att, inom intervallet ett till fyra år, i bolagsordningen föreskriva flera möjliga mandattider. Vidare anges att om revisorn i ett bolag vars bolagsordning innehåller flera möjliga mandattider inte utses för viss angiven tid, ska revisorns uppdrag gälla för den kortaste av de tider som anges i bolagsordningen.

Revisorsnämnden ska vara behörig myndighet enligt artikel 17 punkt 7 i revisorsförordningen. Bolagsverket utses att vara behörig myndighet enligt punkterna 6 och 8 i artikel 17. För att hantera de frågor som anges där ska verket registrera revisorernas mandattider. Bolagsverkets beslut ska kunna överklagas till allmän förvaltningsdomstol. Närmare bestämmelser om dessa frågor bör, i den mån det behövs, meddelas i förordning.

Bedömning: Revisorsförordningens bestämmelser om revisionsuppdragets varaktighet kräver i övrigt inga författningsänd-

ringar. Det saknas skäl att införa särskilda bestämmelser om tillsyn och kontroll av att företag av allmänt intresse följer bestämmelserna om revisionsuppdragets varaktighet utöver dem som finns i förordningen.

Författningstext som berörs av förslagen: 9 kap. 19, 21 och 21 a §§ ABL, 8 kap. 3 och 8 a §§ lagen om ekonomiska föreningar, 4 a kap. 1 a och 3 §§ sparbankslagen samt 7 a kap. 1 a och 3 §§ lagen om medlemsbanker.

13.5.1 EU-rätt före ändringar

Enligt artikel 42.2 i revisorsdirektivet ska medlemsstaterna se till att den revisor eller de revisorer som är huvudansvariga för att utföra en lagstadgad revision i ett företag av allmänt intresse byts ut från revisionsuppdraget senast sju år efter det att han eller hon utsetts. Det anges också att revisorn åter får delta i revisionen av den granskade enheten först efter en period på minst två år. Enligt artikel 39 får medlemsstaterna undanta onoterade företag från dessa bestämmelser.

13.5.2 Gällande svensk rätt

Bestämmelser om revisorns mandattid finns i den associationsrättsliga lagstiftningen och i revisionslagen. När det gäller aktiebolag framgår av 9 kap. 21 § ABL att uppdraget som revisor som huvudregel gäller under en ettårig mandatperiod. I bolagsordningen får anges att uppdraget ska gälla för en längre tid men uppdraget ska upphöra senast vid slutet av den årsstämma som hålls under det fjärde räkenskapsåret efter det att revisorn utsågs. Det finns dock ingenting i den bestämmelsen som hindrar att bolaget sedan utser samma revisor under ytterligare en mandatperiod.

I 9 kap. 21 a § första stycket ABL föreskrivs emellertid att uppdraget som revisor i bolag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad får gälla högst sju år i följd. Den som har varit revisor i bolaget under sju år får vidare enligt andra stycket inte delta i revisionen, om inte minst två år har förflutit sedan han eller hon lämnade revisionsuppdraget. Sverige valde så-

ledes även när det gäller denna fråga att utnyttja möjligheten i artikel 39 i revisorsdirektivet att begränsa tillämpningsområdet för direktivbestämmelserna till noterade företag. Motsvarande bestämmelser om revisorsrotation finns även i övrig relevant associationsrättslig lagstiftning.²⁵

Direktivbestämmelserna tar endast sikte på situationen att ett registrerat revisionsbolag är vald revisor och föreskriver att den huvudansvarige revisorn då måste bytas ut efter sju år. I Sverige är det dock inte ovanligt, även i fråga om noterade företag, att en fysisk person utses till revisor. Vid genomförandet av direktivet ansågs att de skäl för revisorsrotation som fanns beträffande huvudansvariga revisorer gjorde sig gällande i än högre grad för personliga revisorsuppdrag. Bestämmelserna i svensk rätt om revisorsrotation omfattar därför också revisorer med personliga revisorsuppdrag.²⁶

I 9 kap. 21 a § ABL anges att ”uppdraget som revisor” får gälla i högst sju år i följd. Om ett registrerat revisionsbolag är vald revisor ska enligt 9 kap. 19 § bestämmelserna i bland annat 21 a § tillämpas på den huvudansvarige revisorn. Bestämmelserna i 9 kap. 21 a § är däremot inte avsedda att gälla för bolaget.²⁷ Om ett registrerat revisionsbolag är vald revisor kan bolaget således kvarstå som revisor i mer än sju år. Den som varit huvudansvarig revisor måste i sådana fall bytas ut senast efter sju år.

13.5.3 Ändringsdirektivet

Genom artikel 1.32 i ändringsdirektivet har artikel 42 i revisorsdirektivet upphävts. Bestämmelser om revisorsrotation finns numera i stället i revisorsförordningen.

²⁵ Se 8 kap. 8 a § lagen om ekonomiska föreningar, 4 a kap. 1 a § sparbankslagen och 7 a kap. 1 a § lagen om medlemsbanker.

²⁶ Prop. 2008/09:135 s. 87 f.

²⁷ A. prop. s. 87.

13.5.4 Revisorsförordningen

I artikel 17 i revisorsförordningen finns bestämmelser om revisionsuppdragets varaktighet. De nya bestämmelserna innebär bland annat att det införs krav på inte bara personrotation utan också byrårotation.

När ett företag av allmänt intresse väljer en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag för ett första revisionsuppdrag ska uppdraget enligt artikel 17.1 första stycket vara i minst ett år. Uppdraget kan förnyas. Enligt andra stycket får varken det första revisionsuppdraget för en viss lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag, eller detta i kombination med eventuellt förnyade uppdrag, vara längre än i tio år.

Det är emellertid möjligt för medlemsstaterna att föreskriva undantag från såväl den föreskrivna minimitiden som den föreskrivna maximitiden. Enligt artikel 17.2 led a får medlemsstaterna således begära att det första uppdraget varar en period som är längre än ett år. Medlemsstaterna får enligt led b också fastställa en längsta varaktighet som är kortare än tio år.

I artikel 17.3 anges att efter det att den längsta varaktigheten för revisionsuppdraget har löpt ut eller efter det att den tid varigenom uppdragstiden förnyats i enlighet med punkterna 4 eller 6 har löpt ut, får varken den lagstadgade revisorn, revisionsföretaget eller, i tillämpliga fall, medlemmar i deras nätverk inom unionen utföra lagstadgad revision av samma företag av allmänt intresse under påföljande fyraårsperiod.

I artikel 17.4 ges medlemsstaterna dock rätt att föreskriva att den längsta varaktigheten får förlängas till en varaktighet på högst

- a) tjugo år när ett urvalsförfarande²⁸ för lagstadgad revision genomförs enligt artikel 16.2–16.5, och får då verkan då den längsta varaktighet som avses i punkt 1 andra stycket och i punkt 2 b löpt ut, eller
- b) tjugofyra år när den längsta varaktighet som avses i punkt 1 andra stycket och i punkt 2 b har löpt ut och fler än en lagstadgad revisor eller fler än ett revisionsföretag anlitas samtidigt,

²⁸ I artikeln står det offentligt upphandlingsförfarande men eftersom det är det förfarande som föreskrivs i artikel 16.2–16.5 som avses används här samma term som i den sistnämnda artikeln, dvs. urvalsförfarande.

förutsatt att den lagstadgade revisionen resulterar i en presentation av den gemensamma revisionsberättelsen i enlighet med artikel 28 i revisorsdirektivet.

Förlängning får enligt artikel 17.5 endast ske om förvaltnings- eller kontrollorganet i enlighet med nationell rätt efter en rekommendation från revisionsutskottet föreslår bolagsstämman eller medlemmarna i det granskade företaget att förnya uppdraget och detta förslag godkänns.

Förlängning för ytterligare en tid kan enligt artikel 16.6 också under vissa förutsättningar beviljas av den behöriga myndighet som avses i artikel 20.1. Efter det att den längsta varaktighet som avses i punkt 1 andra stycket, i punkt 2 b eller i förekommande fall i punkt 4 löpt ut, får ett företag av allmänt intresse i undantagsfall begära att den behöriga myndigheten beviljar förlängning i fråga om återutnämning av den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget för en ytterligare uppdragstid om villkoren i punkterna 4 a eller 4 b är uppfyllda. En sådan förlängning får inte överstiga två år. För att den behöriga myndigheten ska kunna bevilja förlängning av uppdragstiden krävs alltså antingen att det genomförs ett urvalsförfarande eller att flera revisorer eller revisionsföretag anlitas samtidigt och att revisionen resulterar i en presentation av en gemensam revisionsberättelse.

I artikel 17.7 finns bestämmelser om personrotation. Den eller de nyckelrevisorer som är ansvariga för utförandet av en lagstadgad revision ska enligt första stycket avsluta sin medverkan i uppdraget att utföra lagstadgad revision av det granskade företaget senast sju år efter datumet för deras utnämning. De får inte åter delta i en lagstadgad revision av det granskade företaget förrän tre år efter det att de avslutat sin medverkan. Med avvikelse från föreskriften om revisorsrotation får medlemsstaterna enligt andra stycket kräva att nyckelrevisorer som är ansvariga för utförandet av en lagstadgad revision avslutar sin medverkan i revisionen av det granskade företaget tidigare än sju år efter datumet för deras utnämning.

I artikel 17.7 tredje stycket anges att den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget ska inrätta en lämplig mekanism för gradvis rotation med avseende på de ledande personer som deltar i en lagstadgad revision, som minst ska omfatta de personer som är registrerade som lagstadgade revisorer. Rotationsmekanismen ska

tillämpas i faser och på enskilda personer, inte på hela uppdrags-teamet. Den ska stå i proportion till omfattningen av och komplexiteten i den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets verksamhet. Enligt fjärde stycket ska en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag kunna visa för den behöriga myndigheten att en sådan mekanism tillämpas på ett effektivt sätt och är anpassad till omfattningen av och komplexiteten i den berörda lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets verksamhet.

Bestämmelser för hur revisionsuppdragets varaktighet ska beräknas finns i artikel 17.8. I första stycket anges att med avseende på tillämpningen av artikel 17 ska revisionsuppdragets varaktighet räknas från och med det första räkenskapsår som omfattas av det avtal om revisionsuppdrag där den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget utsetts för första gången att utföra på varandra följande lagstadgade revisioner för samma företag av allmänt intresse. Enligt andra stycket ska med avseende på tillämpningen av artikeln revisionsföretaget inbegripa andra företag som revisionsföretaget har förvärvat eller som har slagits ihop med det. Slutligen föreskrivs i tredje stycket att om det, till exempel till följd av företagssammanslagningar, förvärv eller förändringar av ägarstrukturen, råder osäkerhet om vilket datum som den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget började utföra på varandra följande lagstadgade revisioner av ett företag av allmänt intresse ska revisorn eller revisionsföretaget omedelbart rapportera sådana oklarheter till den behöriga myndigheten som slutgiltigt ska fastställa det datum som är relevant vid tillämpningen av första stycket.

13.5.5 Överväganden

Den generella ordningen för revisorsrotation och byrårotation i företag av allmänt intresse

Ett övergripande syfte med de nya unionsreglerna är att stärka den finansiella stabiliteten. Avsikten är att detta ska uppnås bland annat genom åtgärder för att förtroendet för revisionen ska öka. En högre revisionskvalitet eftersträvas och ett mer kritiskt förhållningssätt från revisorerna sida ska åstadkommas genom en förstärkning av deras oberoende. Bestämmelserna om revisionsuppdragets varaktighet syftar tillsammans med andra bestämmelser i revisorsdirektivet

och revisorsförordningen till att öka förutsättningarna för att revisionen utförs med opartiskhet och självständighet.

I svensk rätt saknas bestämmelser om byrårotation. Bestämmelser om revisorsrotation, dvs. bestämmelser som begränsar revisionsuppdragets varaktighet för en viss revisor eller huvudansvarig revisor, finns dock för noterade företag. Det är alltså inte fråga om ett generellt krav på revisorsrotation. Dessa bestämmelser grundar sig på den numera upphävda artikel 42.2 i revisorsdirektivet.

Genom artikel 17 i revisorsförordningen införs nu en tvingande reglering om dels revisorsrotation, dels byrårotation. Förordningen gäller endast företag av allmänt intresse. Bestämmelserna i förordningen gäller direkt och kräver inga införlivandeåtgärder. I artikel 17 öppnas dock ett antal möjligheter för medlemsstaterna att med avvikelse från bestämmelserna i förordningen införa andra bestämmelser om revisionsuppdragets varaktighet. I det följande redovisas utredningens överväganden när det gäller om dessa möjligheter bör utnyttjas.

Av huvudregeln i artikel 17.1 i förordningen följer att en revisor eller ett registrerat revisionsbolag ska väljas för minst ett år och att uppdraget därefter kan förnyas. Revisionsuppdraget får dock totalt sett inte fortgå i mer än tio år. Från denna huvudregel kan medlemsstaterna medge undantag i såväl skärpande som mildrande riktning.

För det första får medlemsstaterna enligt artikel 17.2 led a föreskriva att det första uppdraget som revisor ska vara i mer än ett år. Enligt 9 kap. 21 § ABL är huvudregeln att uppdraget som revisor gäller i ett år, men att en längre mandatperiod kan föreskrivas i bolagsordningen. Utredningen ser ingen anledning att ändra denna ordning genom att i lagstiftningen införa tvingande bestämmelser om en längre mandatperiod. Den möjlighet till detta som ges i artikel 17.2 led a bör därmed inte utnyttjas.

För det andra får medlemsstaterna enligt artikel 17.2 led b föreskriva att den längsta sammanlagda varaktigheten av ett revisionsuppdrag ska vara kortare än tio år. När revisorsdirektivet genomfördes diskuterades i förarbetena om bestämmelser borde införas inte bara om revisorsrotation utan även om byrårotation. Detta avvisades dock med hänvisning till de kostnader som en sådan ord-

ning skulle medföra för revisionsklienterna.²⁹ Nu införs genom förordningen tvingande bestämmelser även om byrårotation. Enligt utredningens mening saknas anledning att ytterligare skärpa dessa bestämmelser genom att generellt föreskriva att den sammanlagda mandatperioden ska vara kortare än de tio år som följer av förordningen. Eventuellt kan det dock finnas anledning att utnyttja denna möjlighet när det gäller personliga revisorsuppdrag och uppdrag som revisor i vissa kategorier av företag av allmänt intresse. Utredningen återkommer till dessa situationer under särskilda rubriker nedan.

För det tredje finns också möjlighet för medlemsstaterna att tillåta längre sammanlagda mandatperioder än tio år. Enligt artikel 17.4 led a får uppdragstiden förlängas till sammanlagt tjugo år under förutsättning att ett nytt urvalsförfarande enligt artikel 16.2–16.5 genomförs när uppdraget har pågått i tio år. Enligt artikel 17.4 led b gäller vidare att uppdragstiden får förlängas till sammanlagt tjugofyra år under förutsättning att ytterligare en revisor anlitas när uppdraget har pågått i tio år. Det krävs då också att revisorerna lämnar en gemensam revisionsberättelse. Ett företag av allmänt intresse kan alltså fortsätta att anlita samma revisor efter tio år under förutsättning att företaget då utser ytterligare minst en revisor. Den tidigare revisorn kan i dessa fall återutnännas utan att företaget ånyo genomför ett urvalsförfarande med avseende på den revisorn.

En ytterligare förutsättning för förlängning enligt såväl led a som led b i artikel 17.4 är enligt artikel 17.5 att styrelsen i enlighet med nationell rätt efter rekommendation från revisionsutskottet föreslår stämman eller medlemmarna i det granskade företaget att förnya uppdraget och att detta förslag godkänns.

Fastställande av en längsta varaktighet för revisionsuppdraget hos ett visst granskat företag är enligt revisorsförordningens ingress viktigt för att hantera förtrolighetshot och förstärka revisorers och revisionsbyråers opartiskhet och självständighet (se punkt 21 i ingressen). En förlängning av uppdragstiden till så lång tid som tjugo respektive tjugofyra år kan antas motverka dessa syften. Att tillåta så pass långa uppdragstider kan också riskera att allmänhetens förtroende för revisionsverksamheten i stort urholkas.

²⁹ Prop. 2008/09:135 s. 87.

Dessa omständigheter talar för att möjligheterna enligt artikel 17.4 att tillåta förlängda uppdragstider inte bör utnyttjas.

Samtidigt innebär revisorsbyten kostnadsökningar för företagen. Revisorsbyten kan också leda till att kunskaper om verksamheten går förlorade. Det bör vidare beaktas att en förlängning av uppdragstiden endast kan medges under de i förordningen angivna förutsättningarna, dvs. efter anordnande av ett nytt urvalsförfarande eller anlitande av ytterligare minst en revisor. Detta minskar de nackdelar som den långa uppdragstiden kan medföra när det gäller upprätthållandet av revisorns opartiskhet och självständighet. Vidare bör även bestämmelsen i artikel 17.7 i förordningen beaktas. Av denna följer att när ett registrerat revisionsbolag är revisor så måste den huvudansvarige revisorn bytas ut efter sju år. Han eller hon får sedan inte återigen delta i revisionen av företaget förrän efter tidigast tre år. Även den bestämmelsen motverkar det hot mot opartiskheten och självständigheten som långa uppdragstider kan innebära.

Av intresse i sammanhanget är också de uttalanden som gjordes när revisordirektivets bestämmelser om revisorsrotation införlivades i svensk rätt.³⁰ Som framgick valde regeringen att utnyttja den möjlighet som direktivet då medgav att begränsa tillämpningsområdet för dessa bestämmelser till noterade företag. I förarbetena anfördes att det kan finnas risk för att alltför långa uppdragstider skadar allmänhetens förtroende för revisorns opartiskhet och självständighet även när det handlar om vissa onoterade företag. Värdet för ett typiskt sett mindre företag av att ha en huvudansvarig revisor med kunskap om företagets verksamhet ansågs dock vara stort. Det hänvisades också till undersökningar som visat att risken för misstag i revisionen är som störst de första åren efter ett revisorsbyte. Med hänsyn till detta fann regeringen att icke noterade företag borde undantas från bestämmelserna om revisorsbyte.

Utredningen gör sammanfattningsvis bedömningen att skälen för att utnyttja möjligheten att tillåta att uppdragstiden förlängs överväger de nackdelar för revisorernas opartiskhet och självständighet, samt för det allmänna förtroendet för revisionsverksamheten, som långa uppdragstider kan medföra. Utredningen föreslår därför att bestämmelser om detta införs i ABL och i lagen om

³⁰ A. prop. a. st.

ekonomiska föreningar. Utredningen återkommer strax nedan till om även finansiella företag bör omfattas av denna möjlighet.

Slutligen finns enligt artikel 17.7 andra stycket i förordningen en möjlighet för medlemsstaterna att föreskriva att den som är huvudansvarig revisor måste bytas ut tidigare än efter de sju år som anges i första stycket i artikel 17.7. I dag gäller enligt 9 kap. 19 och 21 a §§ ABL att en huvudansvarig revisor ska bytas ut efter sju år. Den bestämmelsen grundar sig som nämnts på artikel 42.2 i revisorsdirektivet. Utredningen kan inte se att det finns skäl att nu införa strängare bestämmelser om detta. Möjligheten i artikel 17.7 bör därför inte utnyttjas.

Personliga revisorsuppdrag

Bestämmelserna i artikel 17 i förordningen gäller både revisorer som är fysiska personer och registrerade revisionsbolag. Om en fysisk person är vald revisor i ett företag av allmänt intresse gäller således, liksom för registrerade revisionsbolag, enligt huvudregeln i artikel 17.1 att uppdraget får pågå i som längst tio år. För registrerade revisionsbolag finns vidare som nämnts en bestämmelse i artikel 17.7 som innebär att den huvudansvarige revisorn måste bytas ut efter sju år, även om bolagets revisionsuppdrag fortgår en längre tid än så. Som utredningen tolkar denna bestämmelse så tar den, på samma sätt som den tidigare bestämmelsen i artikel 42.2 i revisorsdirektivet, endast sikte på revisorsrotation när ett registrerat revisionsbolag är vald revisor. Bestämmelsen i artikel 17.7 innebär däremot i sig ingen begränsning av hur länge ett uppdrag som revisor får fortgå om en fysisk person utses till revisor. Den frågan regleras i stället, liksom för registrerade revisionsbolag, av bestämmelserna i artikel 17.1–6.

När artikel 42.2 i revisorsdirektivet införlivades i svensk rätt anfördes att de skäl för revisorsrotation som finns när det gäller huvudansvariga revisorer gör sig gällande i än högre grad när det gäller personliga revisorsuppdrag. Trots att direktivet inte krävde detta gjordes bestämmelserna om revisorsrotation därför tillämpliga även på sådana uppdrag.³¹ Utredningen anser att denna ordning

³¹ Prop. 2008/09:135 s. 87 f.

bör behållas. Ett sätt att åstadkomma detta är att, när det gäller valda revisorer som är fysiska personer, utnyttja möjligheten i artikel 17.2 led b att föreskriva en längsta varaktighet för revisionsuppdraget som är kortare än tio år. Av förordningsbestämmelserna framgår i och för sig inte klart om det är tillåtet att på detta sätt göra skillnad mellan olika revisionsuppdrag beroende på om de innehas av fysiska eller juridiska personer. Att det ska vara möjligt att föreskriva kortare rotationsperioder för fysiska personer ligger dock i linje med bestämmelserna i artikel 17.7 om rotation av den huvudansvarige revisorn. Det finns inte heller något i förordningen som direkt motsäger att det är tillåtet att utnyttja optionen i artikel 17.2 led b endast med avseende på personligt valda revisorer.

Utredningen drar därför slutsatsen att den nuvarande ordningen för revisorsrotation kan behållas med stöd av artikel 17.2 led b. För valda revisorer som är fysiska personer bör således, liksom i dag, gälla att uppdraget får fortgå i högst sju år i följd. Sådana uppdrag bör vidare inte omfattas av de möjligheter till förlängning efter förnyat urvalsförfarande respektive anlåtande av ytterligare en revisor som föreslås ovan.

Utredningen föreslår därmed att de nuvarande bestämmelserna om revisorsrotation i 9 kap. 21 a § ABL, samt motsvarande bestämmelser i övrig relevant associationsrättslig lagstiftning, behålls. Bestämmelserna bör vidare göras tillämpliga för revisionsuppdrag i alla företag av allmänt intresse. Bestämmelserna bör dock fortsättningsvis inte vara tillämpliga på huvudansvariga revisorer när ett registrerat revisionsbolag eller EES-revisionsföretag³² är vald revisor. För dem gäller numera bestämmelserna om revisorsrotation i artikel 17.7 i revisorsförordningen.

I de nuvarande svenska bestämmelserna om revisorsrotation anges att minst två år måste förflyta innan revisorn återigen kan delta i revisionen av det aktuella företaget. Frågan om karenstid regleras numera i artikel 17.3 i förordningen, där det anges att revisorn inte får delta i revisionen av samma företag under de följande fyra åren. Denna bestämmelse gäller även för det fall att medlemsstaten utnyttjat möjligheten att föreskriva en kortare total uppdragstid än tio år. De svenska bestämmelserna om karenstid bör därför tas bort. En konsekvens av detta är att karenstiden blir

³² Se om registrerade EES-revisionsföretag i avsnitt 6.4 ovan.

olika för valda revisorer som är fysiska personer (fyra år) och huvudansvariga revisorer (tre år). Detta följer dock direkt av förordningen och ingår inte bland de frågor där medlemsstaterna har fått mandat att införa avvikande bestämmelser.

Revisionsuppdrag hos finansiella företag

Enligt utredningsdirektiven ska utredningen särskilt beakta att det kan finnas skäl för att utforma kraven på byrårotation så att revisorn i ett finansiellt företag byts ut oftare än vad EU-reglerna kräver. Som skäl för det anges i direktiven följande. Ett grundmurat förtroende för de finansiella företagen är avgörande för den finansiella stabiliteten. Deras samhällsviktiga funktioner, där staten har ett särskilt ansvar, ger anledning att ställa än högre krav på revisionen av dessa företag. För att den finansiella informationen som ett finansiellt företag lämnar ifrån sig ska vara användbar för företagets intressenter, däribland tillsynsmyndigheten, krävs att den är tillförlitlig. En revision med starkt och synbart oberoende bidrar till att stärka förtroendet för informationens riktighet.

I utredningsdirektiven anges vidare att även om utgångspunkten är att mer ingripande eller strängare regler än vad EU-reglerna kräver om möjligt ska undvikas kan det med avseende på revision av finansiella företag i vissa fall finnas skäl till strängare regler även om dessa leder till en ökad administrativ börda.

Vid införlivandet av revisorsdirektivet utnyttjade Sverige som nämnts möjligheten att undanta onoterade finansiella företag från bland annat bestämmelserna om revisorsrotation. I Ds 2012:4 föreslogs att detta skulle ändras och att samma bestämmelser som för noterade företag skulle gälla för alla finansiella företag. Förslaget motiverades med att banker, kreditmarknadsföretag, värdepappersbolag och försäkringsföretag producerar tjänster som är nödvändiga för att hushåll, företag och myndigheter ska kunna fungera på ett rationellt sätt. Det handlar bland annat om att förmedla betalningar, slussa finansiering och hantera risk. I promemorian framhölls att detta kräver förtroende både mellan de finansiella aktörerna och mellan aktörerna och deras kunder. Det betonades också att marknadsmisslyckanden inom finanssektorn kan få allvarliga följder för den finansiella stabiliteten och samhället i stort samt att

det finns ett särskilt konsumentskyddsbehov på det finansiella området.³³

I promemorian konstaterades vidare att en oberoende revision ska bidra till att ge en betryggande säkerhet om den lämnade informationens riktighet, och att Finansinspektionen i sin tillsyn är direkt beroende av en väl utförd revision. Det framhölls också att omvärldens uppfattning om revisorns självständighet och opartiskhet (det synbara oberoendet) på många sätt är lika viktig som det verkliga oberoendet. Mot den bakgrunden ansågs att kraven på revisorsrotation inte borde vara lägre ställda i mindre finansiella företag än i noterade sådana företag. Beträffande små finansiella företag såsom mycket små försäkringsföretag konstaterades att Finansinspektionen har möjlighet att, genom individuella dispenser, undanta dessa företag från bestämmelser i försäkringsrörelselagen. Med hänvisning till detta ansågs inte att särskilda undantagsregler för små finansiella företag beträffande revisorsrotation etc. vara påkallade.³⁴ Förslagen har inte lett till lagstiftning.

Förslagen som lades fram i Ds 2012:4 gick alltså ut på att finansiella företag skulle likabehandlas med noterade företag när det gällde bland annat revisorsrotation. En sådan likabehandling åstadkoms nu redan av den anledningen att möjligheten att undanta andra företag av allmänt intresse än noterade företag från de strängare revisionsreglerna har tagits bort. Vad utredningen ska ta ställning till är om det finns anledning att gå ett steg längre och införa än hårdare krav för de finansiella företagen.

Inledningsvis kan noteras att det även finns andra sätt att stärka revisionskvalitén i finansiella företag än genom strängare rotationsregler. FAR har sedan några år tillbaka tagit fram en särskild licensiering för revisorer som reviderar finansiella företag. Vidare finns en särskild rekommendation, RevR 100, om revision av finansiella företag. Av den framgår att revisorer som reviderar sådana företag har särskilda fortbildningskrav och en särskild rapporteringsskyldighet till Finansinspektionen. Rotationsreglerna motiveras dock som nämnts primärt av önskemålet att stärka revisorns oberoende. De nu nämnda kvalitetshöjande åtgärderna kan enligt utredningens

³³ Ds 2012:4 s. 16.

³⁴ A. promemoria s. 16, 19 f. och 25.

mening inte helt kompensera det hot mot oberoendet som långa uppdragstider för med sig.

På motsvarande sätt som berördes ovan när det gällde frågan om kortare rotationstider för revisorer som är fysiska personer än för revisionsbyråer kan vidare konstateras att det inte framgår klart om förordningen överhuvudtaget tillåter att en medlemsstat utnyttjar de optioner som ges i artikel 17 enbart med avseende på vissa kategorier av företag av allmänt intresse. Även när det gäller denna fråga finns dock enligt utredningens mening ingenting i förordningstexten som direkt motsäger att detta ska vara möjligt. Utredningen kan inte heller se några omedelbara sakskäl som talar emot att en sådan skillnad ska få göras, om den kan motiveras med de särskilda förhållanden som råder inom den finansiella sektorn i jämförelse med andra sektorer av näringslivet. Utredningen drar därför även här slutsatsen att förordningen i och för sig ger utrymme för att ha strängare regler om byrårotation för finansiella företag.

En första fråga är då om det, av de skäl som framkommit ovan, för de finansiella företagen bör föreskrivas en kortare sammanlagd mandatperiod för revisorn än de tio år som är huvudregeln enligt revisorsförordningen. Mot en sådan regel kan anföras att ett revisorsbyte är kostnadskrävande för företaget och att krav på att sådana byten ska ske med tätare intervall begränsar ägarnas frihet att själva besluta i denna fråga. Enligt utredningens mening väger dessa argument dock inte så tungt här. När det gäller de finansiella företagen är de samhällsintressen som beskrivits ovan av sådan karaktär och betydelse att de får anses väga över ägarintresset och intresset för företagen att hålla nere sina revisionskostnader.

Något som måste tas i beaktande är dock att täta revisorsbyten inte enbart medför fördelar när det gäller revisionskvalitén. En viss kontinuitet är nödvändig för att revisorn ska kunna bygga upp en kunskap om företaget och dess verksamhet. Detta är särskilt viktigt när det gäller en så komplex verksamhet som i vart fall större banker etc. bedriver. Som framgått ovan finns också undersökningar som visar att risken för misstag i revisionen är störst under de första åren efter ett revisorsbyte. Enligt utredningens mening talar dessa omständigheter för att det inte bör införas tvingande regler om kortare sammanlagd mandatperiod för revisorer i finansiella företag än förordningens huvudregel om tio år.

Nästa fråga är om de finansiella företagen också ska omfattas av den ovan föreslagna möjligheten att förlänga revisionsuppdraget till tjugo respektive tjugofyra år. Önskemålet om kontinuitet och om att undvika kunskapstapp talar för att så bör vara fallet. Som framhållits ovan kan så pass långa mandattider dock ha negativa effekter för opartiskheten och självständigheten och för allmänhetens förtroende för revisionsverksamheten i stort. Särskilt det sistnämnda är enligt utredningens mening av stor betydelse när det gäller företag som verkar i den finansiella sektorn. Även om möjligheterna till förlängning är villkorade genom bestämmelser om förnyat urvalsförfarande respektive anlitande av ytterligare en revisor, vilket ska stärka det faktiska oberoendet, påverkas det synbara oberoendet av att företaget kan ha kvar samma revisionsbyrå i nära nog en kvarts sekel.

Mot bakgrund av vad som anförts ovan, och med särskilt beaktande av vad som anges i utredningens direktiv, anser utredningen sammanfattningsvis att övervägande skäl talar för att de finansiella företagen bör undantas från möjligheten att förlänga den sammanlagda mandattiden utöver de tio år som är huvudregeln enligt revisorsförordningen.

Bestämmelser om revisorns mandattider i bolagsordningen

Enligt utredningsdirektiven ska utredningen, mot bakgrund av de nya EU-reglerna, överväga behovet av att det i bolagsordningen för ett aktiebolag ska kunna anges flera möjliga mandattider för bolagets revisor. Frågan är inte direkt föranledd av förändringarna i unionsregleringen utan har väckts av Svenskt Näringsliv i en skrivelse till justitiedepartementet.

Av 9 kap. 21 § ABL framgår att uppdraget som revisor som huvudregel gäller under en ettårig mandatperiod. I bolagsordningen får anges att uppdraget ska gälla för en längre tid men uppdraget ska upphöra senast vid slutet av den årsstämma som hålls under det fjärde räkenskapsåret efter det att revisorn utsågs. I skrivelsen från Svenskt Näringsliv föreslås att bestämmelserna ändras på så sätt att det föreskrivs att det i bolagsordningen, inom det intervall om ett till fyra år som gäller i dag, ska kunna anges flera möjliga mandattider för bolagets revisor. För bolag som utnyttjar denna möjlighet

ska bolagsstämman varje gång stämman har att fatta beslut om revisorsval kunna välja mellan att utse revisor för till exempel ett, två, tre eller fyra år. Vidare föreslås att om bolagsstämman inte anger för vilken tid revisorn har utsetts så ska revisorn anses ha utsetts för den kortaste tid som anges i bolagsordningen.

Som skäl för förslaget anges i skrivelsen bland annat att det skulle öka flexibiliteten och förenkla för bolagen. Det anförs också att den föreslagna regleringen skulle stämma bättre överens med kravet på revisorsrotation i noterade bolag när revisorn är en fysisk person. För ett bolag som önskar tillämpa en annan mandattid än den ettåriga huvudregeln är det, om det ska vara möjligt för stämman att låta samma revisor ha uppdraget sju år i följd, nödvändigt att bolagsordningen innehåller flera mandattider för stämman att välja mellan.

Som framgått ovan förslår utredningen att bestämmelserna om en längsta sammanlagda mandattid om sju år för personligt valda revisorer ska vara kvar och utvidgas till att avse alla företag av allmänt intresse. Det som anförs i skrivelsen i den delen har således relevans även fortsättningsvis. Utredningen kan vidare inte se några nackdelar med att bestämmelserna ändras på det sätt som förespråkas i skrivelsen. Utredningen föreslår därför att dessa ändringar genomförs.

Tillsyn och val av behörig myndighet för hantering av frågor som rör revisionsuppdragets varaktighet

Bestämmelserna om revisionsuppdragets varaktighet riktar sig dels till det granskade företaget, dels till revisorer och registrerade revisionsbolag.

Beträffande revisorer och registrerade revisionsbolag föreskrivs i artikel 17.7 fjärde stycket att dessa ska kunna visa för den behöriga myndigheten att en rotationsmekanism för gradvis rotation av ledande personer som deltar i revisionen tillämpas och är anpassad till omfattningen och komplexiteten i revisorns eller det registrerade revisionsbolagets verksamhet. Utredningen föreslår i avsnitt 9.2 att Revisorsnämnden ska ansvara för tillsynen av revisorer och registrerade revisionsbolag även enligt revisorsförordningen. Nämnden bör därför vara behörig myndighet enligt denna bestämmelse.

Enligt artikel 17.6 ska företag kunna begära ytterligare förlängning om högst två år av revisionsuppdragets varaktighet hos den behöriga myndighet som avses i artikel 20.1. De myndigheter som omfattas av den artikeln är Revisorsnämnden och Finansinspektionen. Som beskrivs i avsnitt 13.2.4 får dock medlemsstaterna enligt artikel 20.2, med avvikelse från artikel 20.1, utse även andra myndigheter när det gäller tillämpningen av bland annat reglerna i artikel 17.³⁵

Bestämmelser om behörig myndighet finns vidare även i artikel 17.8, som handlar om hur revisionsuppdragets varaktighet ska beräknas. Enligt tredje stycket i artikel 17.8 ska revisorn omedelbart rapportera vissa oklarheter till den behöriga myndigheten som då slutgiltigt ska fastställa det datum som ska vara utgångspunkten för beräkningen av revisionsuppdragets varaktighet.

Bestämmelserna om revisionsuppdragets varaktighet syftar till att värna revisorernas oberoende och självständighet i förhållande till revisionsklienten. Detta talar för att det är den myndighet som ansvarar för tillsynen av revisorer, alltså Revisorsnämnden, som är bäst lämpad att bedöma om det finns förutsättningar för att med stöd av undantagsregeln i artikel 17.6 medge en förlängning av revisionsuppdraget. Å andra sidan riktar sig bestämmelserna primärt till det granskade företaget och det är därmed företaget som har huvudansvaret för att bestämmelserna följs. Detta gäller även om det, som i artikel 17.8, är revisorn som har ålagts skyldighet att ombesörja rapporteringen till den behöriga myndigheten. Bestämmelserna i punkterna 6 och 8 i artikel 17 har således det granskade företaget, och inte revisorn, som sin främsta adressat. Detta talar emot att Revisorsnämnden utses till behörig myndighet i dessa fall.

Bolagsverket har i dag vissa funktioner när det gäller entledigande av och utseende av revisor i vissa fall. Bolagsverket är också registermyndighet enligt bland annat ABL. Enligt utredningens mening ligger det närmast till hands att Bolagsverket anförtros de uppgifter som anges i punkterna 6 och 8 i artikel 17. För att hantera dessa frågor bör verket registrera revisorernas mandattider. Bolags-

³⁵ I punkt 6 i artikel 17 hänvisas som nämnts till ”den behöriga myndighet som avses i artikel 20.1”, medan det i punkterna 7 och 8 i artikel 17 endast anges ”den behöriga myndigheten” utan närmare precisering. Utredningen har dock inte uppfattat att detta innebär att möjligheten enligt artikel 20.2 att välja en annan behörig myndighet inte skulle vara tillämplig i detta fall.

verkets beslut i frågor som avses i de angivna bestämmelserna bör kunna överklagas till allmän förvaltningsdomstol enligt förvaltningslagen (1986:223). Närmare bestämmelser om dessa frågor bör, i den mån det behövs, meddelas i förordning.

De nämnda bestämmelserna i revisorsförordningen innebär att en viss kontroll sker av att reglerna om revisionsuppdragets varaktighet respekteras. När reglerna om revisorsrotation genomfördes i nationell rätt antogs att ett åsidosättande av rotationsbestämmelsen skulle kunna medföra skadeståndsansvar enligt 29 kap. ABL.³⁶ Detsamma bör gälla vid en överträdelse av de nu aktuella bestämmelserna om revisionsuppdragets varaktighet. En revisor som åsidosätter dessa bestämmelser torde vidare kunna bli föremål för disciplinåtgärder. Enligt utredningens mening saknas därför även här anledning att införa särskilda tillsynsbestämmelser utöver de som föreskrivs i förordningen.

13.6 Revisorers entledigande och avgång

Förslag: En aktieägarminoritet som representerar fem procent eller mer av rösterna eller kapitalet i ett företag av allmänt intresse ska ha rätt att föra talan mot företaget vid allmän domstol om entledigande av företagets revisor. Även styrelsen och Finansinspektionen ska ha rätt att föra en sådan talan. Talan ska bifallas om det finns saklig grund för det.

Bedömning: Bestämmelserna i revisorsförordningen om information mellan myndigheter om revisorers entledigande och avgång kräver inga författningsändringar.

Författningstext som berörs av förslaget: 9 kap. 22 a § ABL, 8 kap. 8 b § lagen om ekonomiska föreningar, 4 a kap. 6 a § sparbankslagen och 7 a kap. 6 a § lagen om medlemsbanker.

³⁶ Prop. 2008/09:135 s. 161. Mot denna bakgrund har antagits att en överträdelse av rotationsbestämmelsen inte påverkar revisorns behörighet, se Andersson, Johansson och Skog, Aktiebolagslagen. En kommentar (uppdaterad per den 1 januari 2014, Zeteo), kommentaren till 9 kap. 21 a § ABL.

13.6.1 EU-rätt före ändringar

Enligt artikel 38.1 i revisorsdirektivet ska medlemsstaterna se till att lagstadgade revisorer eller revisionsföretag får entledigas enbart på saklig grund. Skilda åsikter om redovisning eller revisionsförfaranden ska inte anses vara skälig grund för entledigande. Medlemsstaterna ska vidare enligt artikel 38.2 se till att den granskade enheten och den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget underrättar den eller de offentliga tillsynsmyndigheterna om revisorns eller revisionsföretagets entledigande eller avgång under mandatperioden och att en tillfredsställande förklaring till orsakerna lämnas.

13.6.2 Gällande svensk rätt

Enligt 9 kap. 22 § ABL gäller att ett uppdrag som revisor upphör i förtid om revisorn anmäler att uppdraget ska upphöra eller om den som har utsett revisorn entledigar honom eller henne på saklig grund. En revisor vars uppdrag upphör i förtid ska enligt 9 kap. 23 § genast anmäla detta för registrering i aktiebolagsregistret. Både revisorn och den som utsett revisorn ska enligt 9 kap. 23 a § också underrätta Bolagsverket om skälet till detta. Motsvarande bestämmelser finns i revisionslagen och i övrig relevant associationsrättslig lagstiftning.

Utgångspunkten är således att den som har utsett revisorn också kan entlediga honom eller henne om det finns saklig grund. En revisor som utsetts av bolagsstämman kan alltså entledigas av stämman. Om bolaget ska ha flera revisorer, får det enligt 9 kap. 8 § andra stycket ABL i bolagsordningen föreskrivas att en eller flera av dem, dock inte alla, ska utses på annat sätt än genom val på bolagsstämma. I sådana fall kan revisorn entledigas av den som i enlighet med bolagsordningen utsett revisorn.

Även Bolagsverket, som enligt 9 kap. 9, 9 a, 25 och 26 §§ ABL i vissa fall ska utse en revisor, kan entlediga en revisor som utsetts av verket. Om en ny revisor förordnas på den grunden att den tidigare revisorn är obehörig eller jävig ska enligt 27 § andra stycket Bolagsverket också entlediga den tidigare revisorn.

13.6.3 Ändringsdirektivet

Genom artikel 1.31 i ändringsdirektivet har ytterligare en punkt lagts till i artikel 38. Vid lagstadgad revision av ett företag av allmänt intresse ska medlemsstaterna enligt artikel 38.3 se till att det är möjligt för

- a) aktieägare som representerar 5 % eller mer av rösträtterna eller aktiekapitalet,
- b) andra organ inom de granskade företagen definierade i nationell rätt, eller
- c) de behöriga myndigheter som avses i artikel 32 i revisorsdirektivet eller som utsetts i enlighet med artikel 20.1 i revisorsförordningen eller, när så föreskrivs i nationell rätt, med artikel 35.2 i revisorsförordningen

att inleda förfaranden för entledigande av den eller de berörda lagstadgade revisorerna eller revisionsföretagen vid en nationell domstol, om det finns skäligen grunder för detta.

I övrigt har artikel 38 inte ändrats genom ändringsdirektivet.

13.6.4 Revisorsförordningen

I artikel 19 i revisorsförordningen finns bestämmelser om information mellan myndigheter vid revisorsers eller revisionsföretags entledigande och avgång. Utan att det påverkar tillämpningen av artikel 38.1 i revisorsdirektivet ska varje behörig myndighet som utsetts av en medlemsstat i enlighet med artikel 20.2 i revisorsförordningen vidarebefordra informationen om en lagstadgad revisors eller ett revisionsföretags entledigande eller avgång under uppdraget och lämna en tillfredsställande förklaring till orsakerna till detta till den behöriga myndighet som avses i artikel 20.1 i revisorsförordningen.

13.6.5 Överväganden

Väcka talan vid domstol om entledigande av revisorn

Genom ändringsdirektivet har det alltså lagts till bestämmelser i artikel 38 i revisorsdirektivet om att medlemsstaterna ska möjliggöra för minoritetsaktieägare, andra organ inom företaget eller vissa myndigheter att inleda förfaranden för entledigande av revisorn vid en nationell domstol, om det finns skäligen grunder för detta. Bestämmelserna gäller endast revisorer i företag av allmänt intresse.

Bestämmelserna i artikel 38 om att en revisor endast får entledigas när det finns saklig grund syftar till att skydda revisorns oberoende (revisorsdirektivets ingress, punkt 22). I ingressen till ändringsdirektivet anges beträffande de nya bestämmelserna i artikel 38 att om det finns saklig grund att agera bör revisionsutskottet, aktieägarna, de behöriga myndigheter som har ansvar för revisors-tillsynen eller, när det föreskrivs i nationell rätt, den behöriga myndighet som har ansvar för tillsynen av företag av allmänt intresse, ha befogenhet att inleda förfaranden om entledigande av den berörda revisorn vid en nationell domstol (punkt 23). Några närmare skäl till de nya bestämmelserna om möjligheten att väcka talan vid domstol om entledigande av revisorn redovisas inte.

Enligt gällande svensk rätt saknas möjlighet att begära att en domstol ska entlediga en revisor. Om ett bolagsstämmbeslut inte har kommit till i behörig ordning eller på annat sätt strider mot ABL, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordningen, får en aktieägare, styrelsen, en styrelseledamot eller den verkställande direktören enligt 7 kap. 50 § ABL föra talan mot bolaget vid allmän domstol om att beslutet ska upphävas eller ändras. Den situation som avses i artikel 38.3 i revisorsdirektivet är dock en annan än den som avses i 7 kap. 50 § ABL. Artikel 38.3 förutsätter inte ett felaktigt bolagsstämmbeslut. Som artikel 38.3 får förstås krävs att den i artikeln angivna kretsen ska kunna inleda ett rättsligt förfarande vid en nationell domstol om entledigande av revisorn och att revisorn ska entledigas om det finns saklig grund för det. Bestämmelserna om klandertalan mot bolagsstämmans beslut tillgodoser inte det syftet.

Av redogörelsen för gällande svensk rätt i avsnitten 13.4.2 och 13.6.2 ovan framgår att Bolagsverket har en skyldighet att utse en ny revisor om den valde revisorn inte uppfyller kompetenskraven,

är obehörig eller jävig. I vissa fall ska verket då också entlediga den tidigare revisorn. Enligt artikel 38.3 krävs dock att ett förfarande ska kunna inledas vid domstol och möjligheten att göra en anmälan till Bolagsverket kan därför inte vara tillräcklig för att motsvara direktivets krav. Bolagsverket kan inte anses utgöra en domstol. Det sagda gäller oaktat att Bolagsverkets beslut att utse och entlediga en revisor enligt 31 kap. 2 § första stycket 1 ABL får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol. Grunden för när Bolagsverket kan entlediga en revisor är dessutom enligt utredningens bedömning snävare än vad revisorsdirektivet kräver.

Eftersom det befintliga regelverket inte kan anses motsvara direktivets krav i detta hänseende krävs kompletterande lagstiftning som genomför artikel 38.3. Frågan är hur denna ska utformas. I artikel 38.3 anges tre kategorier som ska kunna föra en talan om entledigande av revisorn: aktieägare, organ inom det granskade företaget definierade i nationell lagstiftning samt vissa behöriga myndigheter. Frågan är om direktivet kräver att samtliga dessa kategorier ges denna rätt eller om det är tillräckligt att någon av dem får en sådan möjlighet. För den sistnämnda tolkningen talar att det i artikeln anges att aktieägare, andra organ "eller" vissa myndigheter ska kunna väcka talan vid domstol. Samtidigt är det svårt att se att till exempel en aktieägarminoritet är betjänt av att styrelsen i bolaget ges en sådan rätt. Enligt utredningens bedömning talar därför övervägande skäl för att samtliga de uppräknade subjekten ska ha rätt att väcka talan om entledigande.

Förutom en aktieägarminoritet ska därmed något bolagsorgan anförtros möjlighet att väcka en sådan talan. Enligt utredningens mening ligger det närmast till hands att lägga denna befogenhet hos styrelsen. Vidare ska i enlighet med vad som föreskrivs i artikel 38.3 den myndighet som är ansvarig för revisorstillsynen, dvs. Revisorsnämnden, eller någon myndighet som utsetts enligt artikel 20.1 i revisorsförordningen, ges denna möjlighet. Artikel 20.1 omfattar Revisorsnämnden och Finansinspektionen. När det gäller vilken av dessa myndigheter som bör väljas bör beaktas att Revisorsnämnden genom sin tillsynsverksamhet redan i dag har stora möjligheter att agera om nämnden anser att en revisor brister vid utförandet av ett revisionsuppdrag. Nämnden har knappast något behov av att vid sidan av detta också kunna väcka talan om entledigande av revisorn vid domstol. Däremot kan det mot bakgrund av de finan-

siella företagens särställning finnas skäl för att anförtro Finansinspektionen möjligheten att väcka talan om entledigande av revisorn.

Utredningen föreslår således att bestämmelser som möjliggör för en aktieägarminoritet som representerar fem procent eller mer av rösterna eller kapitalet i ett företag av allmänt intresse att föra talan om entledigande av revisorn bör tas in i ABL och övrig relevant associationsrättslig lagstiftning. Även styrelsen och Finansinspektionen bör ges rätt att föra en sådan talan. Nästa fråga är vid vilken domstol talan lämpligen bör kunna väckas.

Som beskrivits ovan ska överklagande av Bolagsverkets beslut i ärenden om utseende av revisor enligt gällande rätt göras hos allmän förvaltningsdomstol. Detta talar för att även prövningen av om det på talan av de angivna subjekten finns grund för att entlediga en revisor prövas av allmän förvaltningsdomstol. Samtidigt förefaller möjligheten att väcka talan till stor del ha karaktär av minoritetsskyddsregel. Det framstår också som troligt att denna möjlighet oftast kommer att utnyttjas just av en aktieägarminoritet. Av det skälet har utredningen stannat för att föreslå att talan ska väckas vid allmän domstol. Behörig tingsrätt att pröva en talan om entledigande av revisor bör vara allmänt forum i tvistemål, dvs. rätten i den ort där svaranden har sitt hemvist (10 kap. 1 § rättegångsbalken). Bolag och förening anses ha sitt hemvist där styrelsen har sitt säte (10 kap. 1 § tredje stycket rättegångsbalken). Finns ingen styrelse eller är säte inte bestämt gäller i stället den ort där förvaltningen finns.

Enligt artikel 38.3 ska entledigande kunna ske om det finns skäligena grunder för det. Enligt utredningens mening bör i de nya bestämmelserna i stället uttrycket saklig grund användas. Detta uttryck används i artikel 38.1 och i de svenska bestämmelser som syftar till att genomföra den bestämmelsen. I den engelska språkversionen används genomgående uttrycket "proper grounds", så någon betydelseskilnad mellan uttrycken saklig grund och skäligen grund synes inte vara avsedd. De förarbetsuttalanden som gjordes i samband med genomförandet av punkterna 1 och 2 i artikel 38 bör därmed kunna vara till viss vägledning också för bedömningen av om saklig grund föreligger enligt de bestämmelser som nu föreslås.³⁷ Samtidigt måste beaktas att de hitills gällande direktiv-

³⁷ Prop. 2008/09:135 s. 109 och 161.

bestämmelserna och de som nu har införts synes ha delvis olika syften. I de nu aktuella fallen ska ett entledigande kunna ske trots att den som utsett revisorn inte vill medverka till detta. För att det ska kunna göras bör det enligt utredningens bedömning typiskt sett krävas mer än om entledigandet sker på grund av att uppdragsgivaren inte längre har förtroende för revisorn.

Information mellan myndigheter om revisorers förtida entledigande och avgång

Enligt artikel 19 i revisorsförordningen ska varje behörig myndighet som utsetts av en medlemsstat i enlighet med artikel 20.2 i förordningen vidarebefordra informationen om revisorns entledigande eller avgång under uppdraget och lämna en tillfredsställande förklaring till orsakerna till detta till den behöriga myndighet som avses i artikel 20.1. Enligt gällande svensk rätt ska uppgift om en revisors entledigande eller avgång i förtid anmälas till Bolagsverket och såväl revisorn som bolaget ska underrätta verket om skälet till den tidiga avgången (9 kap. 23 a § ABL).³⁸ Bolagsverket är således behörig myndighet att ta emot anmälan om revisors förtida avgång. Av artikel 19 följer att Bolagsverket i fråga om företag av allmänt intresse ska vidarebefordra informationen till Revisorsnämnden. För att fullgöra informationsskyldigheten bör det vara tillräckligt att verket lämnar vidare de uppgifter som revisorn respektive företaget lämnat. Av artikel 19 kan inte anses följa att det åligger Bolagsverket att göra någon bedömning av de skäl som angetts till den förtida avgången.

Skyldigheten att vidarebefordra informationen följer direkt av revisorsförordningen och kräver inte författningsändring.

³⁸ Samma sak gäller för revisorer i ekonomiska föreningar, sparbanker och medlemsbanker (8 kap. 8 § lagen om ekonomiska föreningar, 4 a kap. 6 § sparbankslagen och 7 a kap. 6 § lagen om medlemsbanker). I nämnda lagar står det att anmälan ska göras till registreringsmyndigheten. Härmed avses Bolagsverket.

14 Ikraftträdande och övergångsbestämmelser

14.1 De föreslagna författningsändringarna

Förslag: De författningsändringar som föreslås ska träda i kraft den 17 juni 2016.

Ett tillfälligt förbud enligt 32 a § andra stycket revisorslagen får avse endast överträdelser som skett efter ikraftträdandet.

14.1.1 Ändringsdirektivet

Enligt artikel 2.1 i ändringsdirektivet ska medlemsstaterna senast den 17 juni 2016 anta och offentliggöra de bestämmelser som är nödvändiga för att följa direktivet. Vidare anges att medlemsstaterna ska tillämpa dessa bestämmelser från och med samma datum, dvs. den 17 juni 2016.

Direktivet ställer således för det första krav på att de behövliga lag- och förordningsändringarna ska antas av riksdagen respektive utfärdas av regeringen senast den 17 juni 2016. Skrivningen att bestämmelserna ska börja tillämpas från detta datum får vidare anses innebära ett krav åtminstone på att de då ska ha trätt i kraft.¹ Frågan är dock om artikel 2.1 innefattar ett krav på att de nationella bestämmelserna de facto också ska börja tillämpas från och med den 17 juni 2016. Om så är fallet saknas möjlighet att i övergångsbestämmelser föreskriva en senare starttidpunkt för tillämpningen i sådana fall då det bedöms praktiskt svårhanterligt eller annars olämp-

¹ Möjligen följer ett sådant krav för övrigt redan av skrivningen att bestämmelserna ska antas.

ligt att bestämmelserna börjar tillämpas omedelbart vid ikraftträdandet.

Utformningen av införlivandebestämmelserna varierar mellan olika direktiv. En vanlig skrivning är den som finns i inledningen till artikel 2.1 i ändringsdirektivet, dvs. att medlemsstaterna senast ett visst datum ska ”anta” de bestämmelser som behövs. Andra uttryckssätt som förekommer är att medlemsstaterna ska ”sätta i kraft” eller ”publicera” de bestämmelser som är nödvändiga för att genomföra direktivet. Ofta sägs inget mer än detta, dvs. det ges ingen närmare anvisning om när de nationella bestämmelserna ska börja tillämpas.

Exempel på sådana anvisningar finns dock även i andra direktiv. I kapitaltäckningsdirektivet är införlivandebestämmelsen utformad på motsvarande sätt som i ändringsdirektivet, dvs. det anges att de nationella bestämmelserna både ska antas och börja tillämpas ett visst datum.² I redovisningsdirektivet är införlivandebestämmelsen däremot utformad på så sätt att medlemsstaterna senast ett visst datum ska sätta de nödvändiga författningarna i kraft, men att staterna får föreskriva att bestämmelserna ska tillämpas första gången på finansiella rapporter för det räkenskapsår som börjar under året därpå.³ Det finns också exempel på att direktiv kan innehålla särskilda övergångsbestämmelser där det föreskrivs att medlemsstaterna får skjuta fram tillämpningen av vissa utpekade direktivbestämmelser.⁴

I ljuset av detta drar utredningen slutsatsen att bestämmelsen i artikel 2.1 i ändringsdirektivet får anses innebära just det som den säger, dvs. att de nationella bestämmelserna inte bara ska träda i kraft utan också ska börja tillämpas från och med den 17 juni 2016. Särskilt en jämförelse med införlivandebestämmelsen i redovisningsdirektivet talar för detta. Den bestämmelsen visar att om avsikten är att tillåta att tillämpningstidpunkten skjuts fram så anges detta särskilt. Eftersom en sådan möjlighet inte öppnas i ändringsdirektivet så får detta direktiv anses ställa krav på att de nationella bestämmelserna ska börja tillämpas omedelbart vid den angivna tidpunkten.

² Se artikel 162.1 i direktiv 2013/36/EU. Samma formulering finns även i till exempel artikel 13 i marknadsmissbruksdirektivet (2014/57/EU).

³ Se artikel 53.1 i direktiv 2013/34/EU.

⁴ Se till exempel artikel 30 i prospektdirektivet (2003/71/EG).

14.1.2 Utredningens författningsförslag

I enlighet med vad som föreskrivs i artikel 2.1 i ändringsdirektivet föreslår utredningen därmed att de författningsförslag som läggs fram bör träda i kraft och börja tillämpas den 17 juni 2016. Det förhållandet att bestämmelserna enligt direktivet ska börja tillämpas detta datum innebär dock enligt utredningens mening inte att det är otillåtet att i övergångsbestämmelser ange en tidsmässig begränsning när det gäller de omständigheter som de nya bestämmelserna ska tillämpas på. Sådana övergångsbestämmelser kan vara nödvändiga framför allt för att undvika retroaktiva effekter. Utredningen har identifierat ett par situationer där det kan övervägas om sådana övergångsbestämmelser är påkallade.

För det första gäller det de nya disciplinära åtgärder som föreslås. I de fall de nya åtgärderna innebär en skärpning jämfört med tidigare bör de av retroaktivitetsskäl inte kunna beslutas för överträdelser som ägt rum före ikraftträdandet.⁵ När det gäller den administrativa sanktionsavgift som ska utgå vid överträdelser av den föreslagna 25 a § revisorslagen säkerställs detta redan genom att den paragrafen i sig inte är tillämplig när någon före ikraftträdandet tillträder en sådan befattning som anges där. Några övergångsbestämmelser när det gäller den administrativa sanktionsavgiften bedöms därför inte vara nödvändiga.

När det vidare gäller de tillfälliga förbud som föreslås i 32 a § revisorslagen kan dessa innebära såväl en skärpning som en mildring jämfört med de åtgärder som kan beslutas i dag. Enligt det föreslagna första stycket i 32 a § ska ett tillfälligt förbud kunna beslutas i stället för ett upphävande. Eftersom det tillfälliga förbudet i dessa fall får anses vara en mildare åtgärd än den som annars skulle utgå så bör ett förbud enligt första stycket kunna avse även överträdelser som ägt rum före ikraftträdandet. I det föreslagna andra stycket i 32 a § ska ett tillfälligt förbud däremot användas i stället för varning. Här innebär förbudet således en skärpning, varför det bör föreskrivas att förbud enligt det stycket får avse endast överträdelser som skett efter ikraftträdandet.

Utredningen har vidare övervägt om övergångsbestämmelser bör införas även för de föreslagna reglerna i ABL med flera lagar

⁵ Se 2 kap. 10 § regeringsformen och prop. 1975/76:209 s. 125.

om att bestämmelser i bolagsordningen eller villkor i avtal som begränsar bolagsstämmans val av revisor till vissa kategorier av eller förteckningar över revisorer är ogiltiga. Det kan framstå som lämpligt att en sådan ogiltighetsregel inte träffar avtal etc. som ingåtts före ikraftträdandet. I artikel 37.3 i direktivet anges dock att alla sådana befintliga avtalsklausuler ska vara ogiltiga. Utredningen anser att denna bestämmelse inte ger utrymme för att begränsa tillämpningen av de nationella bestämmelserna till att avse endast nya avtal etc. Detta innebär att sådana villkor i befintliga avtal inte längre binder stämman vid revisorsval som genomförs efter ikraftträdandet. Sådana revisorsval som redan genomförts före ikraftträdandet påverkas dock inte.

Även i övrigt föreslås alltså, i enlighet med vad utredningen uppfattar är det krav som följer av direktivet, att de nya och ändrade reglerna ska börja tillämpas direkt vid ikraftträdandet utan några särskilda övergångsbestämmelser.

14.1.3 Om en framskjuten starttidpunkt anses möjlig

Som framgått ovan anser utredningen att direktivbestämmelsernas ordalydelse inte ger utrymme för att skjuta fram starttidpunkten för tillämpningen av de författningsändringar som föreslås i betänkandet. Utredningen har dock erfarit att kommissionen gett uttryck för uppfattningen att den nya EU-regleringen ska tillämpas först med avseende på det räkenskapsår som inleds närmast efter bestämmelsernas ikraftträdande.⁶ Om ett företag har ett brutet räkenskapsår som börjar den 1 juli 2016 ska därmed enligt kommissionen det nya EU-regelverket tillämpas första gången med avseende på revision av räkenskaperna för det räkenskapsår som slutar den 30 juni 2017. Om företaget har kalenderår som räkenskapsår ska de nya reglerna med detta synsätt tillämpas första gången på räkenskapsår som slutar den 31 december 2017.

För det fall att regeringen väljer att följa kommissionens uppfattning i denna fråga lämnas i det följande vissa synpunkter på i vilken utsträckning det av praktiska och andra skäl vore lämpligt att

⁶ Se kommissionens webbplats: http://ec.europa.eu/finance/auditing/reform/index_en.htm

utnyttja denna möjlighet att skjuta fram starttidpunkten för tillämpningen av de föreslagna författningsändringarna.

När det gäller de nya bestämmelser som tillkommit angående revisorns oberoende kan det konstateras att sådana frågor alltid ska prövas löpande under granskningsuppdraget. Det bör därför vara möjligt att även inom ramen för ett pågående granskningsuppdrag hantera att bestämmelserna angående detta ändras. En föreskrift om att dessa bestämmelser ska börja tillämpas först med avseende på revisioner som avser räkenskapsår som påbörjats efter ikraftträdandet synes därmed inte nödvändig.

Däremot torde det vara mer komplicerat för revisorn att krav som avser hur revisionen ska utföras och vilket innehåll revisionsberättelsen ska ha ändras under ett pågående granskningsuppdrag. Problemen mildras dock av att de flesta av de krav som nu författningsregleras redan framgår av de revisionsstandarder som ska tillämpas. Det kan också noteras att det vid tidigare ändringar av bestämmelserna om revisionsberättelsens innehåll inte ansetts nödvändigt med några särskilda övergångsbestämmelser.⁷

Om även den nya reglering av revisionsberättelsen som följer av revisorsförordningen tas med i beaktande så kan dock själva omfattningen av regelförändringarna anses tala för att starttidpunkten för tillämpningen om möjligt bör skjutas fram. På så sätt ges ökad tidsmässig möjlighet för revisorer och registrerade revisionsbolag, samt för de granskade företagen, att vidta de åtgärder som krävs för att anpassa verksamheten till den nya regleringen. Det kan också allmänt sett vara logiskt och praktiskt att koppla införandet av en ny revisionsberättelse till ett nytt räkenskapsår. Om bestämmelserna om revisionsberättelsen i revisorsförordningen, i enlighet med vad kommissionen gett uttryck för, ska börja tillämpas först på räkenskapsår som påbörjas närmast efter den 17 juni 2016 talar detta också i sig för att detsamma bör gälla även för de lagändringar som följer av ändringsdirektivet.⁸

Enligt förslagen i betänkandet ska fler företag än tidigare åläggas en skyldighet att ha ett revisionsutskott. I svensk rätt är revisionsutskottet ett organ inom styrelsen. Det ska bestå av styrelseledamöter och utses av styrelsen själv. Vid införlivandet av revisors-

⁷ Se prop. 2003/04:157 s. 28.

⁸ Se vidare om revisorsförordningen i avsnitt 14.2.

direktivets bestämmelser om revisionsutskott ansågs att själva kravet på att ha ett sådant utskott skulle gälla direkt från ikraftträdandet.⁹ Kravet på att en ledamot skulle vara oberoende och ha redovisnings- eller revisionskompetens skulle däremot börja tillämpas först från den första ordinarie bolagsstämma som hölls efter ikraftträdandet. Motivet till det var att detta krav ansågs kunna medföra att berörda företag kunde behöva överväga vilken sammansättning deras styrelser skulle ha. För att ge företagen erforderlig tid att bereda frågan, och till förebyggande av att extra stämmor skulle behöva hållas, senarelades därmed starttidpunkten för just den bestämmelsen men alltså inte för bestämmelserna om revisionsutskott generellt.

I enlighet med detta resonemang skulle en senarelagd starttidpunkt även denna gång kunna vara motiverad när det gäller kravet på att en ledamot i utskottet ska ha redovisnings- eller revisionskompetens i de företag som inte tidigare varit skyldiga att ha ett revisionsutskott (kravet på en oberoende ledamot föreslås borttaget). I övrigt borde de nya och ändrade bestämmelserna om utskottet och dess uppgifter kunna tillämpas från ikraftträdandet.

14.2 Revisorsförordningen

Revisorsförordningen gäller som utgångspunkt direkt och det finns därmed ingen möjlighet att genom bestämmelser i svensk rätt påverka när förordningsbestämmelserna ska börja tillämpas. Revisorsförordningen ska enligt artikel 44 i förordningen träda i kraft den tjugonde dagen efter det att den publicerades i EUT, vilket skedde den 27 maj 2014. Förordningen trädde således i kraft den 16 juni 2014. I artikel 44 anges vidare att förordningen ska börja tillämpas den 17 juni 2016. Bestämmelsen om förbjudna avtalsvillkor i artikel 16.6 ska dock börja tillämpas först ett år efter revisorsförordningen i övrigt, dvs. från och med den 17 juni 2017.

I artikel 41 i revisorsförordningen finns vidare övergångsbestämmelser som rör regleringen av revisionsuppdragets varaktighet i artikel 17 i förordningen.¹⁰ Övergångsbestämmelserna tar sikte på

⁹ Prop. 2008/09:115 s. 131.

¹⁰ Artikel 17 har behandlats i avsnitt 13.5.

revisionsuppdrag som ingåtts före förordningens ikraftträdande och föreskriver hur länge sådana uppdrag får fortgå. Av bestämmelserna framgår följande.

Från och med den 17 juni 2020 får ett företag av allmänt intresse inte längre ingå eller förlänga ett revisionsuppdrag med en viss lagstadgad revisor eller ett visst registrerat revisionsbolag om revisorn eller revisionsbolaget vid det datum då förordningen trädde i kraft hade tillhandahållit företaget revisionstjänster under *minst tjugo år i följd* (artikel 41.1). Övergångsbestämmelsen träffar de revisionsuppdrag där det första räkenskapsår som omfattas av uppdraget påbörjades den 16 juni 1994 eller tidigare (jfr artikel 17.8 i förordningen). För sådana revisionsuppdrag gäller att företaget inte efter den 16 juni 2020 får ingå eller förlänga uppdraget med den aktuella revisorn eller revisionsbolaget.

Om en revisor eller ett registrerat revisionsbolag per den dag revisorsförordningen trädde i kraft hade tillhandahållit ett företag av allmänt intresse revisionstjänster under *mer än elva men mindre än tjugo år* i följd får företaget från och med den 17 juni 2023 inte längre ingå eller förlänga revisionsuppdraget med revisorn eller revisionsbolaget (artikel 41.2). Övergångsbestämmelsen träffar revisionsuppdrag som påbörjades mellan den 17 juni 1994 och den 16 juni 2003. För sådana revisionsuppdrag gäller att företaget inte efter den 16 juni 2023 får ingå eller förlänga uppdraget med den aktuella revisorn eller revisionsbolaget.

De revisionsuppdrag som ingicks före den 16 juni 2014 och som fortfarande är i kraft den 17 juni 2016 får (utan att det påverkar tillämpningen av punkterna 1 och 2) fortsätta att gälla fram till utgången av den längsta varaktighetsperiod som avses i artikel 17.1 andra stycket, dvs. tio år (eller en kortare tid om medlemsstaten utnyttjat denna möjlighet enligt artikel 17.2 b). Artikel 17.4 ska vara tillämplig (artikel 41.3). Bestämmelsen tar sikte på sådana uppdrag som vid förordningens ikraftträdande varat *en kortare tid än elva år*. De uppdrag som träffas av övergångsbestämmelsen i artikel 41.3 är alltså de som påbörjades någon gång under perioden den 17 juni 2003 till den 16 juni 2014.

Det har uppstått viss tvekan om hur den sistnämnda övergångsbestämmelsen ska tolkas. Av artikeln framgår nämligen inte från när den angivna tiden ska räknas. Vid tillämpningen av artikel 17 ska, enligt punkten 8 i artikeln, uppdragets varaktighet räknas från

och med det första räkenskapsår som omfattas av det avtal om revisionsuppdrag där revisorn eller revisionsbolaget utsetts första gången. Om den i övergångsbestämmelsen i artikel 41.3 angivna tiden ska beräknas enligt punkten 8 i artikel 17 måste revisorsbyte för de uppdrag som redan varat i tio år vid förordningens ikraftträdande (dvs. de uppdrag som inletts under perioden den 17 juni 2003 till och med den 16 juni 2006) ske senast den 17 juni 2016. Det har riktats kritik mot denna övergångsregel eftersom en sådan tillämpning i vissa fall leder till strängare övergångsregler för de revisionsuppdrag som vid förordningens ikraftträdande varat en kortare period än för de som varat en längre period och därför omfattas av punkterna 1 eller 2 i artikel 41.

Till skillnad från vad som är fallet i punkterna 1 och 2 i artikel 41 anges emellertid i punkten 3 att artikel 17.4 ska vara tillämplig. Där regleras möjligheten att förlänga revisionsuppdragets varaktighet utöver de tio år som föreskrivs i artikel 17.1. Utredningen har förslagit att icke-finansiella företag av allmänt intresse ska ha möjlighet att förlänga revisionsuppdragets varaktighet enligt artikel 17.4. En tillämpning av artikel 17.4 leder till att revisionsuppdragets längsta varaktighet kan förlängas med ytterligare tio eller fjorton år.

I artikel 41.4 i revisorsförordningen anges slutligen att urvalsförfarandet i artikel 16.3 endast ska vara tillämpligt på ett revisionsuppdrag efter det att den period som avses i artikel 17.1 andra stycket har löpt ut.

15 Konsekvensbeskrivning

15.1 Inledning

I betänkandet lämnas förslag till de författningsändringar som är nödvändiga för att genomföra de ändringar i revisorsdirektivet som föranleds av ändringsdirektivet. Även revisorsförordningen ställer i vissa avseenden krav på nationella införlivandeåtgärder, vilka också de omfattas av förslagen i betänkandet. I detta avsnitt ges en beskrivning av de konsekvenser för företag och myndigheter som utredningens författningsförslag kan bedömas ge upphov till (jfr 14–16 §§ kommittéförordningen [1998:1474]). Regelförändringarna berör revisorer och revisionsbyråer, de granskade företagen, Revisorsnämnden samt Finansinspektionen, Bolagsverket och Konkurrensverket.

Även bestämmelserna i revisorsförordningen har konsekvenser för revisorer, företag och myndigheter. Revisorsförordningen har konsekvensanalyserats på EU-nivå.¹ De konsekvenser som är en följd av förordningsbestämmelserna i sig, och alltså inte av de genomförandeåtgärder som utredningen föreslår, behandlas inte här. En analys av kommissionens förslag till revisorsförordning och ändringar i revisorsdirektivet finns i kommissionens konsekvensanalys.

I vissa fall anser utredningen att de nya och ändrade EU-bestämmelserna bör genomföras genom reglering på lägre nivå, företrädesvis genom föreskrifter från Revisorsnämnden. I dessa delar ska en konsekvensutredning göras i samband med att dessa föreskrifter beslutas (se 4 § förordningen [2007:1244] om konsekvensutred-

¹ SEC(2011) 1384 final, Commission staff working paper, Impact assessment, Accompanying the document Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council amending a directive 2006/43/EC on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts and a Proposal for a Regulation of the European Parliament and of the Council on specific requirements regarding statutory audit of public-interest entities (COM[2011] 779 final, SEC[2011] 1385 final).

ning vid regelgivning). Konsekvenserna av dessa delar av EU-regleringen behandlas därför inte heller vidare här.

15.2 Övergripande inriktning på förslagen samt alternativa lösningar till utredningens förslag

Det övergripande syftet med den nya EU-regleringen är att revisionsreglerna ytterligare ska bidra till den finansiella stabiliteten. Avsikten är att detta ska uppnås bland annat genom åtgärder för att förtroendet för revisionen ska öka. Vidare eftersträvas en högre revisionskvalitet och en förstärkning av revisorernas objektivitet och självständighet. En konsekvens av detta är att både de nya EU-bestämmelserna och de förslag till författningsändringar som lämnas i betänkandet generellt sett innebär att ökade krav i olika avseenden ställs på samtliga de nämnda aktörerna.

En av utgångspunkterna för utredningens arbete har dock, i enlighet med utredningsdirektiven, ändå varit att förslagen ska utformas så att företagens administrativa börda inte ökar mer än nödvändigt. Revisorsdirektivet är ett minimiharmoniseringsdirektiv, dvs. det är möjligt att i nationell rätt införa strängare regler än de som föreskrivs i direktivet. Även revisorsförordningen öppnar i flera avseenden möjligheter för medlemsstaterna att införa mer ingripande eller strängare bestämmelser än de som anges i förordningen. Utredningen har dock endast i ett fall valt att föreslå nya regler som går längre än vad EU-rätten oundgängligen kräver. I det fallet har det rört det sig om att avstå från att utnyttja en möjlighet att medge undantag från vissa krav som ställs i revisorsförordningen (se vidare avsnitt 15.5.2). I ett par fall har utredningen vidare ansett det motiverat att, med stöd av de valmöjligheter som de nya EU-bestämmelserna ger utrymme för, behålla vissa existerande nationella bestämmelser som innehåller striktare krav än de som föreskrivs i unionsrätten. I övrigt håller sig utredningens förslag på den miniminivå som obligatoriskt föreskrivs i unionsrätten.

Sverige är skyldigt att införliva de nya och ändrade bestämmelserna i revisorsdirektivet och, i viss mån, bestämmelserna i revisorsförordningen i nationell rätt. Om detta inte sker riskerar Sverige att fällas för fördragsbrott. Något alternativ till att genomföra de aktuella EU-rättsakterna i nationell rätt finns alltså inte. När det vid

införlivandet av enskilda bestämmelser funnits möjlighet att välja mellan olika tillvägagångssätt eller lösningar har i varje enskilt fall beskrivits vilka alternativ som stått till buds och motiverats varför utredningen förordat den valda lösningen. Vid utformningen av de förslag som gäller det granskade företaget har utredningen därvid så långt möjligt utgått ifrån och försökt att värna den svenska modellen för bolagsstyrning.

I bilaga 7 i betänkandet behandlas alternativ till två av utredningens förslag. De rör dels hur direktivets bestämmelser om administrativ sanktionsavgift ska genomföras, dels system för tillsyn och sanktionering av de granskade företagen. Syftet med bilaga 7 är primärt att, för det fall regeringen gör en annan bedömning av vilka krav som EU-rätten ställer i dessa avseenden, visa på lagtekniska lösningar för att införliva EU-bestämmelserna på ett annat sätt än det som utredningen förespråkar. En beskrivning av konsekvenserna av dessa alternativ finns sist i bilaga 7.

15.3 Överensstämmelse med EU-rätten

Som framgått är syftet med utredningens förslag att genomföra de nya EU-bestämmelserna i svensk rätt. En av utredningens huvuduppgifter har därmed varit att bedöma om den nuvarande svenska regleringen är förenlig med de nya EU-reglerna och, om så inte ansetts ha varit fallet, föreslå regelförändringar. Såvitt utredningen kan bedöma kommer svensk rätt, efter att förslagen har genomförts, att vara förenlig med EU-rätten.

15.4 Ikraftträdande

De nya lagreglerna ska enligt förslaget, och i enlighet med vad som föreskrivs i ändringsdirektivet, träda i kraft och börja tillämpas den 17 juni 2016. Enligt utredningens bedömning lämnar direktivet ingen möjlighet att, generellt eller i vissa fall, skjuta fram starttidpunkten för tillämpningen. I ett fall föreslår utredningen dock övergångsbestämmelser som anger att de nya bestämmelserna inte ska tillämpas på omständigheter som inträffat före ikraftträdandet. Syftet med detta är att undvika retroaktiva effekter.

15.5 Konsekvenser för företag och enskilda

15.5.1 Revisorer och registrerade revisionsbolag

Flera av de förslag som utredningen lägger fram kommer att få konsekvenser för revisorer och registrerade revisionsbolag. Som nämnts i avsnitt 15.2 innebär den nya EU-regleringen generellt sett att ökade krav i olika avseenden ställs på revisorskåren. Detta sker i syfte att stärka revisorernas oberoende och att höja revisionskvaliteten.

Enligt tillgängliga uppgifter på Revisorsnämndens webbplats finns 2 963 auktoriserade revisorer och 655 godkända revisorer registrerade hos Revisorsnämnden. Det totala antalet revisorer som berörs av utredningens förslag är således 3 618 stycken. Vidare finns 152 registrerade revisionsbolag.²

De nya bestämmelser som kommer att innebära störst förändringar för revisorer och registrerade revisionsbolag finns i revisorsförordningen. Det gäller sådant som förbud mot att tillhandahålla ett stort antal utpekade tjänster till revisionsklienten samt bestämmelser om revisionsarvodet och om att företag av allmänt intresse med vissa intervall måste byta revisionsbyrå. Dessa bestämmelser gäller direkt på grund av förordningen. I vissa fall föreslår utredningen att kompletterande föreskrifter till förordningsbestämmelserna införs i svensk rätt. Det handlar då genomgående om att införa undantag från de krav som annars skulle ha gällt enligt förordningen. Författningsförslagen innebär således i denna del i sig inga ytterligare pålagor för revisorer och revisionsbolag utan medför tvärtom att de krav som följer av förordningen i vissa hänseenden mildras.

I andra avseenden innebär dock även utredningens författningsförslag att ökade krav ställs på revisorer och registrerade revisionsbolag. Konsekvenserna i dessa delar kan delas in i två grupper. Det rör sig dels om konsekvenser på byrånivå, dels om konsekvenser som mer direkt kan kopplas till de enskilda revisionsuppdragen.

Till den förstnämnda kategorin hör utredningens förslag om att revisorer och registrerade revisionsbolag ska dokumentera över-

² Uppgifterna finns på Revisorsnämndens webbplats under rubriken Statistik och avser förhållandena per den 2 januari 2015.

trädelser av de regler som gäller för verksamheten samt de åtgärder som har vidtagits i anledning av sådana överträdelser. Redan i dag är revisorer och registrerade revisionsbolag skyldiga att dokumentera sina uppdrag i revisionsverksamheten. Utredningens förslag innebär dock att dokumentationsskyldigheten utvidgas till att omfatta även överträdelser som inte är kopplade till enskilda revisionsuppdrag. Utredningen föreslår vidare att revisorer och registrerade revisionsbolag ska upprätta årliga rapporter med en översikt över de åtgärder som vidtagits i anledning av inträffade överträdelser. Dessa dokumentations- och rapporteringskrav kommer att innebära ett visst merarbete för revisorer och registrerade revisionsbolag.

Vidare föreslås en ny skyldighet för registrerade revisionsbolag att tillhandahålla ändamålsenliga rapporteringssystem för anställda som vill göra anmälningar om misstänkta överträdelser av de bestämmelser som gäller för bolagets verksamhet. Även detta kommer att innebära merarbete och ökade kostnader för revisionsbolagen.

När det därefter gäller de nya regler som föreslås angående prövningen av revisorns oberoende kan dessa beräknas få konsekvenser såväl på byrånivå som för de enskilda revisionsuppdragen. Enligt de föreslagna reglerna åläggs revisorer och registrerade revisionsbolag att pröva om olika angivna omständigheter föreligger och att om så är fallet avböja eller avsäga sig revisionsuppdraget. Dessa bestämmelser är, som en följd av utformningen av den bakomliggande EU-regleringen, bitvis komplicerade. De kan också komma att kräva relativt omfattande utredningar av olika faktiska omständigheter när det gäller till exempel närståendes innehav av andelar etc. i det granskade företaget eller företag med koppling till detta företag. Även den befintliga regleringen angående den prövning som revisorn ska göra av sin opartiskhet och självständighet skärps.

För åtminstone de något större revisionsbyråerna kan de nya reglerna komma att kräva anpassning av de säkerhetssystem som tillämpas för att förhindra att oberoendereglererna överträds. De nya kraven innebär också att revisorer och registrerade revisionsbolag kommer att bli tvungna att lägga mer tid och resurser på prövningen av oberoendefrågorna, både inför antagande av nya uppdrag och löpande under uppdragen.

Vidare innebär utredningens förslag att det ställs nya krav på innehållet i revisionsberättelsen och på vilka åtgärder som revisorn ska vidta inom ramen för revisionen, och då framför allt koncern-

revisionen. I stor utsträckning innebär de föreslagna reglerna i dessa delar dock endast en kodifiering av redan gällande revisionsstandarder. Det merarbete som dessa författningsförslag medför bedöms därför vara begränsat.

Utredningen har varit i kontakt med företrädare för revisorsbranschen i syfte att få underlag för en ekonomisk uppskattning av de merkostnader som de ovan nämnda förslagen kan beräknas medföra. Med hänsyn till de stora variationer som finns mellan olika revisionsbyråer (bland annat när det gäller storlek, organisatorisk struktur och befintliga rutiner) samt mellan olika revisionsuppdrag har det dock inte varit möjligt att få ett sådant underlag. För att ändå ge någon form av indikation på de ekonomiska konsekvenser som utredningsförslagen kan beräknas medföra för revisorer och registrerade revisionsbolag har utredningen därför gjort egna uppskattningar av merkostnaderna. Det ska dock framhållas att dessa endast kan ge en mycket grov och förenklad bild av de kostnader förslagen kan beräknas medföra.

När det först gäller konsekvenserna på byrånivå uppkommer dels kostnader av engångskaraktär, dels vissa årliga kostnader. En anpassning av säkerhetssystemen för att förhindra att oberoenderegler överträds kan uppskattas ta ca 80 timmar i anspråk för en revisionsbyrå av genomsnittlig storlek. Inrättande av rutiner för att ta emot rapportering av överträdelser kan uppskattas ta ca 10 timmar i anspråk. Beräknat på en kostnad om 1 000 kronor per timme innebär detta en total kostnad om ca 90 000 kronor. Detta är i princip en engångskostnad.

Vidare kan de utökade dokumentations- och rapporteringskraven för en genomsnittlig revisionsbyrå uppskattas att årligen ta ca 40 timmar i anspråk. Den löpande hanteringen av inkomna rapporter om överträdelser kan beräknas ta ca 10 timmar i anspråk. Beräknat på en timkostnad om 1 000 kronor ger detta en årlig kostnad om ca 50 000 kronor.

När det slutligen gäller kostnader hänförliga till enskilda revisionsuppdrag kan den utökade oberoendeprovningen uppskattas att i genomsnitt ta ca 15 timmar i anspråk för varje revisionsuppdrag. De nya kraven på genomförandet av revisionen och på revisionsberättelsens innehåll kan beräknas ta ca 5 timmar i anspråk. Beräknat på en timkostnad om 1 000 kronor ger detta en genomsnittskostnad om ca 20 000 kronor för varje revisionsuppdrag.

15.5.2 De granskade företagen

Även när det gäller de granskade företagen är det bestämmelserna i revisorsförordningen som kommer att innebära störst förändringar. Förordningen gäller för företag av allmänt intresse. En definition av vilka företag detta är finns i revisorsdirektivet. Tidigare gällde att medlemsstaterna fick inskränka tillämpningsområdet för de bestämmelser som gäller företag av allmänt intresse till att omfatta endast noterade företag. Denna möjlighet, vilken utnyttjades av Sverige, har nu tagits bort. Förordningens regler om företag av allmänt intresse måste därför nu som utgångspunkt tillämpas av alla företag som omfattas av definitionen.

Utredningen föreslår att direktivets definition av vilka företag som utgör företag av allmänt intresse införlivas i svensk rätt på en miniminivå. Enligt förslaget ska således endast företag som enligt direktivet obligatoriskt ska anses vara företag av allmänt intresse omfattas av den definition som införs i svensk rätt. Med företag av allmänt intresse avses därmed enligt förslaget företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad (dvs. noterade företag), banker och andra kreditföretag, försäkringsföretag samt vissa värdepappersföretag.

Det finns i dag ca 280 företag som gett ut värdepapper som handlas på en reglerad marknad.³ Enligt tillgängliga uppgifter från Finansinspektionen finns ca 125 företag som bedriver tillståndspliktig bank- och finansieringsrörelse, samt 4 värdepappersbolag som bedriver sådan tillståndspliktig värdepappersrörelse att de omfattas av definitionen av företag av allmänt intresse. Vidare finns ca 230 försäkringsföretag som omfattas av definitionen företag av allmänt intresse. Av de företag som bedriver tillståndspliktig bank- och finansieringsrörelse och försäkringsrörelse är ca 20 noterade.⁴ Sammanlagt omfattas sålunda ca 615 företag av definitionen av företag av allmänt intresse.

När det gäller frågan om hur många företag som utgör företag av allmänt intresse bör dock noteras att det handlar om en rörlig materia och att antalet företag som omfattas av definitionen vari-

³ Med reglerad marknad avses här värdepapper som handlas på Nasdaq OMX Stockholm main market och NGM Equity.

⁴ I april 2015 fanns det enligt uppgift från Finansinspektionen inga noterade försäkringsbolag, 5 aktienoterade kreditinstitut och 14 kreditinstitut med noterade obligationer.

erar över tid. När det gäller antalet försäkringsföretag måste vidare särskilt beaktas att företag som medgetts undantag enligt 1 kap. 19 och 20 §§ försäkringsrörelselagen inte omfattas av den föreslagna definitionen. Det ovan redovisade antalet påverkas därmed också av om aktuella försäkringsföretag medges undantag enligt nämnda lagrum.

De flesta av de materiella regler som företag av allmänt intresse är skyldiga att följa finns alltså i revisorsförordningen. I den mån utredningen föreslår kompletterande lagstiftning handlar det som nämnts ovan genomgående om att medge undantag från krav som annars skulle ha gällt enligt förordningen. Utredningen har i alla avseenden utom ett valt att föreslå att de möjligheter till lättnader för företagen som förordningen öppnar för ska utnyttjas. Undantaget gäller bestämmelserna om så kallad byrårotation, dvs. kravet på att företaget byter revisionsbyrå med vissa intervall.

Varje revisorsbyte medför kostnader för företaget, vilket innebär att krav på tätare revisorsbyten leder till merkostnader. Huvudregeln i förordningen är att byte ska ske minst vart tionde år. I förordningen öppnas dock möjlighet för medlemsstaterna att under vissa förutsättningar medge att längre rotationstider, om upp till tjugo eller tjugofyra år, tillämpas. Utredningen föreslår att dessa möjligheter utnyttjas endast för icke-finansiella företag av allmänt intresse. För finansiella företag ska därmed förordningens huvudregel om tioårig rotationstid gälla.

Vid sidan av förordningens bestämmelser om företag av allmänt intresse innehåller även direktivet vissa bestämmelser som gäller dessa företag. Framför allt handlar det om krav på att företagen ska ha revisionsutskott. Utredningen föreslår, i enlighet med vad som numera föreskrivs i direktivet, att detta krav ska utvidgas från att endast omfatta noterade företag till att som utgångspunkt gälla för alla företag av allmänt intresse. Det föreslås dock också att de möjligheter som direktivet erbjuder att undanta vissa företag av allmänt intresse från detta krav tillvaratas. Det är fråga om dotterföretag, fondföretag, alternativa investeringsfonder, företag vars enda uppgift är att utfärda värdepapper och onoterade kreditinstitut. Konsekvenserna av att skyldigheten att ha revisionsutskott utsträcks till flera företag mildras vidare av att utredningen också föreslår att den nuvarande möjligheten för de företag som så önskar att i stället låta styrelsen i dess helhet fullgöra utskottets uppgifter ska finnas kvar.

Förslagen i denna del innebär dock ändå en i viss mån ökad regelbörda och ett merarbete för de nya företag som kommer att omfattas av bestämmelserna om revisionsutskott. De kostnader som uppstår för företagen består främst i arvoden till ledamöterna i utskottet samt kostnader för processen att utse ledamöter. Efter som utskottet är ett organ inom styrelsen, och styrelsen själv utser ledamöterna i utskottet, torde merkostnaden för val av revisionsutskott vara låg. Kostnaden för ledamöternas arvoden beror helt på vilka arvodesramar som stämman i det enskilda företaget fastställer och kan därför inte med någon säkerhet beräknas.

15.6 Konsekvenser för staten

15.6.1 Revisorsnämnden

Revisorsnämnden ansvarar för tillsyn över revisorer och registrerade revisionsbolag. Nämndens verksamhet är i dag helt avgiftsfinansierad. Avgifterna tas ut både i form av årsavgifter och i form av ansökningsavgifter av olika slag. Utredningen föreslår att Revisorsnämnden ska vara behörig myndighet för att utöva tillsyn över revisorer och registrerade revisionsbolag även enligt revisorsförordningen. Ett antal av utredningens förslag kommer att påverka Revisorsnämndens verksamhet.

De nya EU-reglerna innebär att det ska vara möjligt för revisionsföretag som har godkänts i en stat inom EES att utföra lagstadgad revision även i Sverige och att registreras här. Syftet med detta är att underlätta för revisionsföretag att kunna verka i flera länder inom EES-området. För att genomföra de nya unionsreglerna föreslår utredningen att det införs bestämmelser om att ett revisionsföretag som har godkänts inom EES ska kunna registreras i Sverige. Registreringen ska ombesörjas av Revisorsnämnden. Registrerade EES-revisionsföretag som utför revision i Sverige ska vidare stå under Revisorsnämndens tillsyn. Vid registreringen ska Revisorsnämnden endast kontrollera att företaget har godkänts att utföra lagstadgad revision i hemstaten. Enligt förslaget ska nämnden därvid kunna förlita sig på ett intyg om detta som lämnas av företaget, vilket torde innebära att det merarbete som själva registreringen kommer att medföra för nämnden blir begränsat. Däremot innebär

det faktum att företagen ska stå under Revisorsnämndens tillsyn ett mer reellt merarbete för nämnden.

Utredningen föreslår vidare att det införs en möjlighet för utländska revisorer, som innehar ett sådant utländskt examensbevis som krävs för att få utföra lagstadgad revision i någon stat inom EES, att uppfylla kravet på svensk revisorsexamen genom att efter beslut av Revisorsnämnden genomgå en anpassningsperiod. Bestämmelserna innebär att Revisorsnämnden dels ska hantera ansökningar om att genomgå en anpassningsperiod, dels efter att anpassningsperioden är genomförd utvärdera denna. Denna hantering kommer att innebära merarbete för nämnden.

Utredningen lämnar även förslag som innebär förändringar i tillsynsverksamheten. Revisorsnämnden får utökade tillsynsbefogenheter i form av en utvidgad möjlighet att, vid äventyr av vite, begära in upplysningar samt en möjlighet att genomföra undersökningar på plats hos revisorer och registrerade revisionsbolag. De utökade befogenheterna syftar till att effektivisera tillsynen och bör i sig inte leda till ökade kostnader för nämnden. Revisorsnämnden ges också ett utökat tillsynsansvar genom att nämnden fortsättningsvis även ska övervaka att före detta revisorer inte bryter mot förbudet mot att tillträda en ledande befattning hos en tidigare revisionsklient. Detta kan beräknas medföra ett visst merarbete.

De nya reglerna innebär vidare att bestämmelserna om oberoende kvalitetskontroll ändras. Enligt utredningens förslag ska kvalitetskontroller av revisorer och registrerade revisionsbolag som endast har revisionsuppdrag i företag som inte omfattas av obligatorisk revisionsplikt bara behöva genomföras så ofta som det på grundval av en riskbedömning är motiverat. I dag gäller ett krav på kontroll minst vart sjätte år även för sådana revisorer och registrerade revisionsbolag. Utredningens förslag öppnar således möjlighet för att kvalitetskontroll för dessa revisorer och registrerade revisionsbolag kan genomföras något mer sällan än i dag. När det gäller revisorer som är medlemmar av FAR genomförs dessa kvalitetskontroller i praktiken av FAR och inte av Revisorsnämnden själv (se avsnitt 9.4.2). Förslaget i denna del påverkar därför inte nämndens arbetsbörda mer än marginellt.

Vidare utökas möjligheterna att helt undanta revisorer från tredjeland från dessa kontroller. Kvalitetskontroll av revisorer från tredjeland genomförs av Revisorsnämnden och förslaget i den delen

innebär således att nämndens arbetsbörda kan beräknas att minska något.

I gengäld kan bestämmelserna i revisorsförordningen om kvalitetskontroll av revisorer och registrerade revisionsbolag med uppdrag i företag av allmänt intresse beräknas att medföra en ökad arbetsbörda för Revisorsnämnden. Enligt dessa bestämmelser ska kvalitetskontroller av revisorer och registrerade revisionsbolag med revisionsuppdrag i företag av allmänt intresse utföras minst vart tredje år, om uppdragen inte endast avser sådana företag av allmänt intresse som omfattas av definitionen av små eller medelstora företag i revisorsdirektivet. I de sistnämnda fallen ska kvalitetskontrollerna ske minst vart sjätte år.

Kvalitetskontroll av revisorer och registrerade revisionsbolag som reviderar börsnoterade företag genomförs i dag av Revisorsnämnden själv utan samarbete med FAR. Enligt uppgift från Revisorsnämnden ska den ordningen fortsättningsvis gälla även för revisorer och registrerade revisionsbolag med revisionsuppdrag i övriga företag som nu kommer att omfattas av definitionen av företag av allmänt intresse.

Det finns i dag ca 280 noterade företag, medan uppskattningsvis ca 615 företag kommer att falla in under definitionen företag av allmänt intresse (se avsnitt 15.5.2). Det är alltså fråga om mer än en fördubbling av antalet revisionsuppdrag som leder till att kvalitetskontrollen av de revisorer och registrerade revisionsbolag som innehar dem ska utföras av nämnden. Beroende på storleken på det reviderade företaget ska kontrollerna som framgått ovan utföras antingen minst vart sjätte eller minst vart tredje år.

Enligt Revisorsnämnden innehas för närvarande samtliga revisionsuppdrag i noterade företag av de sju största registrerade revisionsbolagen och av personligt valda revisorer verksamma vid dessa bolag. Dessa omfattas således i dag av Revisorsnämndens egna kvalitetskontroller, vilka enligt de nuvarande reglerna alltid ska ske minst vart tredje år. Om det bland dessa revisorer och registrerade revisionsbolag finns någon eller några som endast har uppdrag i noterade företag som omfattas av definitionen av små eller medelstora företag innebär bestämmelserna i revisorsförordningen att kravet ändras till att kontrollen ska ske minst vart sjätte år. Det har inte gått att få fram uppgift om huruvida så är fallet, men det kan antas att åtminstone vissa av de personligt valda revisorerna endast har

sådana uppdrag. Denna del av regelförändringen kan därmed beräknas att leda till en viss minskning av nämndens arbetsbörda.

Å andra sidan tillkommer alltså ett stort antal nya revisionsuppdrag som medför att Revisorsnämnden kommer att ombesörja kvalitetskontrollerna av de revisorer och registrerade revisionsbolag som innehar dem. Om detta också kommer att leda till att fler revisorer och revisionsbolag ska kontrolleras av nämnden beror på om de tillkommande revisionsuppdragen innehas av även andra revisorer och registrerade revisionsbolag än de som i dag kontrolleras av nämnden. Det har inte gått att få fram uppgifter angående i vilken utsträckning så är fallet. Det har inte heller gått att få fram uppgift om hur många av de tillkommande revisionsuppdragen som avser små och medelstora företag, och som därmed genererar krav på kvalitetskontroll minst vart sjätte i stället för minst vart tredje år. Att det kommer att bli fråga om fler kvalitetskontroller som ska utföras av nämnden framstår dock som klart.

Antalet kvalitetskontroller varierar över åren. I Revisorsnämndens årsredovisning för räkenskapsåret 2013 redovisas antalet ärenden under åren 2011–2013. Under 2011 öppnades 26 och avslutades 17 ärenden om särskild kvalitetskontroll av revision i noterade företag. År 2012 öppnades 29 och avslutades 15 sådana ärenden. Antalet öppnade respektive avslutade ärenden om kvalitetskontroll av revision i noterade företag uppgick 2013 till 17 respektive 33. Totalt över treårsperioden öppnades således 72 och avslutades 65 ärenden, vilket innebär att det rör sig om i genomsnitt drygt 20 ärenden per år.⁵

Revisorsnämnden kan i nuläget inte kvantifiera hur många tillkommande ärenden om kvalitetskontroll som de nya reglerna kommer att leda till. En grov uppskattning kan dock enligt utredningens mening vara att den samlade effekten av regelförändringarna blir att antalet kvalitetskontroller som ska utföras av nämnden ökar med ca 30 procent, dvs. att det blir fråga om ytterligare ca 6 ärenden per år.

I tillägg till vad som sagts ovan föreslås att Revisorsnämnden ska utföra ett antal ytterligare uppgifter enligt såväl revisorsdirektivet som revisorsförordningen, såsom att på ansökan medge undantag från vissa bestämmelser i förordningen. Även möjligheten att få

⁵ I årsredovisningen för räkenskapsåret 2014 redovisas inte antalet ärenden om särskild kvalitetskontroll för 2014.

förhandsbesked från nämnden i olika frågor utökas. Vidare ska nämnden enligt förslagen anförtros vissa allmänna övervakningsfunktioner etc. Nämnden åläggs också att inrätta interna rutiner för att uppmuntra rapportering av regelöverträdelser.

Som nämnts är Revisorsnämndens verksamhet helt avgiftsfinansierad. De utökade uppgifter och det merarbete som förslagen innebär för nämnden ska därmed finansieras på samma sätt, dvs. genom ansökningsavgifter i de frågor där detta är möjligt och lämpligt och annars genom en justering av de årsavgifter som revisorer och registrerade revisionsbolag är skyldiga att erlägga.

En uppskattning av tidsåtgången för de nya arbetsuppgifter som Revisorsnämnden åläggs framgår av tabellen nedan. Uppskattningen är i de flesta fall gjord utifrån Revisorsnämndens redovisning av fördelning av arbetstid på respektive verksamhetsområde i årsredovisningen för räkenskapsåret 2014.

Tabell Merarbete för Revisorsnämnden vid föreslagna regelförändringar

Arbetsuppgift	Merarbete	Uppskattat antal ärenden/år ⁶	Uppskattad kostnad/ ärende ⁷	Totalkostnad
Tillsyn över före detta revisorer	Ja	>5	17 000 ⁸	>85 000
Registrering av EES-revisionsföretag	Ja	>10	5 000	>50 000
Beslut om och utvärdering av anpassningsperiod	Ja	>10	5 000 ⁹	>50 000
Fler kvalitetskontroller	Ja	Ca 7	100 000– ¹⁰ 150 000	700 000– 1 050 000
Nya förhandsbeskedsärenden		>5 ¹¹	Uppgift saknas	Uppgift saknas
Meddela undantag från bestämmelser i revisorsförordningen	Ja	Ca 30 ¹²	Kan inte beräknas	Kan inte beräknas
Upprätta rapporter om överträdelser	Ja		10 000 ¹³	40 000
Publicering av disciplinbeslut	Ja	150 ¹⁴	Kan inte beräknas	Kan inte beräknas

⁶ Uppskattningen av antal nya ärenden är en försiktig prognos. Den får anses som osäker. Den bygger på antaganden utifrån Revisorsnämndens redovisade antal ärenden av liknande slag för verksamhetsåret 2014. Revisorsnämnden anger själv i årsredovisningen för verksamhetsåret 2014 att ärendemängden inom olika verksamhetsområden kan variera med hänsyn till konjunktursvängningar och andra faktorer.

⁷ I årsredovisningen redovisar Revisorsnämnden styckkostnader per ärende för ett antal verksamhetsområden. Uppskattningarna i tabellen utgår från de uppgifterna.

⁸ Under 2014 avgjordes 145 disciplinärenden. Den totala redovisade kostnaden för Revisorsnämndens tillsynsverksamhet är 26 miljoner kronor. Det innebär en delkostnad om ca 180 000 kronor per ärende. Tillsyn över före detta revisorer uppskattas ta i anspråk mindre än 10 % av den genomsnittliga resursen för ett tillsynsärende.

⁹ Snittkostnaden för ansökan om auktorisation och godkännande av revisorer samt registrering av revisionsbolag är 2 400 kronor för verksamhetsåret 2014. Då godkännande genom anpassningsperiod även innehåller moment av uppföljning uppskattas att kostnaden per ärende är dubbelt så hög.

¹⁰ En kvalitetskontroll beräknas enligt uppgift från Revisorsnämnden ta ca 100–150 timmar. Med en timkostnad på 1 000 kr uppgår kostnaden för en kvalitetskontroll därmed till ca 100 000–150 000 kr.

¹¹ För åren 2011–2014 redovisas att nio, sex, fyra respektive sju förhandsbeskedsärenden prövats. Då det är fråga om helt nya bestämmelser får antas att det kan finnas ett intresse hos revisorer att få de frågorna prövade i större utsträckning än frågor om de gällande reglerna.

¹² I dag finns ca 615 företag som utgör företag av allmänt intresse. Uppskattningsvis antas ca 5 % av de valda revisorerna i dessa bolag begära sådant undantag.

¹³ Arbetsuppgiften antas ta en arbetsvecka i anspråk. Med utgångspunkt från en timkostnad om 1 000 kronor innebär det en årlig kostnad om 40 000 kronor.

¹⁴ År 2014 avgjordes 145 disciplinärenden. Uppskattningen utgår från det antalet.

15.6.2 Finansinspektionen

Utredningen föreslår att Finansinspektionen ska ges möjlighet att föra talan mot granskade företag av allmänt intresse om entledigande av revisorn på saklig grund vid allmän domstol. Det antal företag som berörs kan som framgår i avsnitt 15.5.2 beräknas till ca 615 stycken. I vilken mån Finansinspektionen kommer att utnyttja den nya möjligheten att föra talan är i dagsläget osäkert men utredningen bedömer att detta kommer att ske i ytterst få fall. Det merarbete som denna möjlighet innebär bedöms därmed vara marginellt och kostnaderna för detta bör därför kunna rymmas inom nuvarande anslag.

15.6.3 Bolagsverket

Utredningen föreslår att Bolagsverket utses till behörig myndighet avseende vissa frågor om revisorns mandattid som regleras i revisorsförordningen (artiklarna 17.6 och 17.8). Verket ska på ansökan kunna medge viss förlängning av revisionsuppdraget och, när oklarheter föreligger, fastställa det datum som ska vara utgångspunkten för beräkningen av revisionsuppdragets varaktighet. Förslagen innebär att verket behöver registrera mandattider för revisorer i företag av allmänt intresse. Dessa företag uppgår, enligt uppgift från Finansinspektionen, till ca 615 stycken (se avsnitt 15.5.2). Bolagsverket föreslås också vara den myndighet som ska ta hand om uppgiften i artikel 16.3 första stycket led f där det föreskrivs att företag av allmänt intresse ska kunna visa att urvalsförfarandet vid val av revisor genomförts på ett korrekt sätt.

För att beräkna de kostnadsökningar som föranleds av registrering av mandattider samt prövning av ansökningar om förlängning och beräkning av revisionsuppdragets varaktighet måste beaktas att verksamheten kommer att innebära dels kostnader för uppstart av en ny verksamhet för Bolagsverket, dels kostnader för den löpande hanteringen. Kostnaden för att sätta den nya verksamheten i drift, dvs. för att ta fram datasystem och utbilda/informera personal etc., utgör till största delen en engångskostnad.

Prövning av begäran om förlängning av revisorsuppdrag och fastställande av det datum som ska ligga till grund för beräkning av revisionsuppdragets varaktighet utgör en ny verksamhet för Bolags-

verket. Båda frågorna kan vara komplexa och ställer krav på kompetensförsörjning i form av utbildning och/eller nyrekrytering av personal, uppdatering av handböcker och arbetsbeskrivningar. Därtill kommer framtagande av blanketter och informationsmaterial till berörda företag.

Att detaljspecificera, utveckla och testa förändringar i det befintliga it-systemet för att kunna hantera den nya verksamheten beräknas av Bolagsverket ta ca 2 200 timmar i anspråk. Baserat på en kostnad om 1 000 kronor per timme leder detta till en totalkostnad för systemutveckling om ca 2 200 000 kronor. Bolagsverket har angett att en fördjupad analys kan leda till andra tekniska lösningar som kan påverka den uppskattade kostnaden. Vidare kan uppskattad tid för systemutveckling etc. påverkas av när i tiden ett genomförande är aktuellt. Andra kostnader för uppstart av verksamheten är hänförliga till framtagande av informationsmaterial, rutinbeskrivningar och utbildning. Utöver kostnaderna för systemutveckling beräknas kostnaderna för uppstart av verksamheten uppgå till ca 250 000 kronor. Det anförda innebär sammantaget att den totala kostnaden för uppstart av verksamheten beräknas uppgå till ca 2 450 000 kronor.

Därutöver tillkommer de löpande kostnaderna för att hantera denna nya verksamhet. Det är fråga om en verksamhet som inte tidigare funnits hos en svensk myndighet och det är vanskligt att göra antaganden om hur många ansökningar det kan tänkas bli fråga om årligen. Den här gjorda uppskattningen och beräkningen bör sålunda följas upp. Utifrån hur många företag som berörs (ca 615 stycken) uppskattar utredningen att det kommer att bli fråga om att årligen pröva sammanlagt högst 60 ansökningar om förlängning av uppdragstiden och fastställande av datum för beräkning av uppdragstiden. Den årliga kostnaden för hanteringen av registrering av mandattider, ansökningar om förlängning av uppdragstiden och fastställande av datum för beräkning av uppdragstiden har av Bolagsverket beräknats uppgå till ca 350 000 kronor. Den angivna kostnaden innefattar kostnader för förvaltning av it-system, uppdatering av informationsmaterial, handläggning av ärenden och upprätthållande av kompetens. Den beräkning som Bolagsverket har gjort synes vara välgrundad och det saknas anledning att ifrågasätta verkets uppskattning avseende driftsättning av verksamheten och den löpande hanteringen.

Möjligheten för Bolagsverket att begära upplysningar från företag av allmänt intresse om hur urvalsförfarandet vid val av revisor har genomförts bedöms inte medföra något väsentlig merarbete för verket.

Bolagsverkets verksamhet är till största del avgiftsfinansierad. De löpande kostnader som enligt ovan uppkommer för verket bör kunna finansieras genom en anpassning av den avgift som tas ut för registrering hos Bolagsverket samt genom uttag av ansökningsavgifter.

Som redovisats ovan kräver vidare själva driftsättningen av verksamheten resurser som behöver finansieras. Revisorsförordningen ska börja tillämpas den 17 juni 2016. Det innebär att arbetet med systemutveckling bör påbörjas snarast. Före ikraftträdandet måste också utbildningsinsatser och andra förberedande insatser genomföras. De ökade kostnaderna för driftsättning av verksamheten bör finansieras genom en omfördelning av statsbudgeten.

15.6.4 Konkurrensverket

I revisorsförordningen finns bestämmelser om att företag av allmänt intresse ska informera relevanta behöriga myndigheter om en tredje part försöker införa ett konkurrensbegränsande avtalsvillkor eller på annat sätt otillbörligt påverka stämmans beslut om val av revisor (artikel 16.6).

Utredningen föreslår att Konkurrensverket utses till behörig myndighet gällande denna fråga. Det är i och för sig fråga om en ny uppgift för Konkurrensverket men inom verket finns redan i dag en funktion för att hantera anmälningar. Sannolikt kommer det vidare att röra sig om ett högst begränsat antal ärenden. Utredningen bedömer därför att den nya uppgiften inte kommer att innebära något väsentligt merarbete för Konkurrensverket. Kostnaderna för att ta emot anmälningarna bör därmed kunna hanteras inom ramen för befintliga anslag.

15.6.5 Sveriges domstolar

Revisorsnämndens beslut i olika frågor överklagas till allmän förvaltningsdomstol. Utredningen bedömer att varken de nya former av disciplinära åtgärder som Revisorsnämnden ska kunna besluta om eller andra överklagbara myndighetsbeslut kommer att föranleda en nämnvärt ökad mängd överklaganden. De budgetära konsekvenserna för Sveriges Domstolar bör därför kunna hanteras inom befintliga budgetramar.

15.7 Övriga konsekvenser

När det gäller förslagets påverkan på det brottsförebyggande arbetet syftar de föreslagna reglerna till ökad kvalitet i granskningen av företagens ekonomiska rapportering. Detta kan i förlängningen beräknas bidra till en förbättrad kvalitet på den ekonomiska rapporteringen i sig. Det föreslås även att både registrerade revisionsbolag och Revisorsnämnden inrättar rutiner för rapportering och anmälan av överträdelse av reglerna om revision av finansiell rapportering. Förslagen bör innebära att brottslighet av ekonomisk eller annan art kopplad till den finansiella rapporteringen i större utsträckning än tidigare kan förebyggas, identifieras och, om det är påkallat, anmälas till åklagare. Det har dock inte varit möjligt att göra en prognos avseende hur stor påverkan, i form av minskad brottslighet, de föreslagna reglerna kan beräknas att få i praktiken.

Utredningen bedömer att de lämnade förslagen är neutrala i förhållande till sysselsättningen i olika delar av landet samt när det gäller mindre företags konkurrensförmåga och villkor i övrigt gentemot större företag.

Utredningen bedömer även att de lämnade förslagen inte har någon påverkan på jämställdheten mellan könen eller uppnåendet av de integrationspolitiska målen.

16 Författningskommentar

16.1 Förslaget till lag om ändring i revisorslagen (2001:883)

1 §

I paragrafen anges lagens innehåll. I *första stycket punkten 5* har lagts till att lagen innehåller bestämmelser om registrering av EES-revisionsföretag. Av upplysningsskäl har paragrafen vidare kompletterats med ett nytt *andra stycke* där det anges att bestämmelser som gäller vid revision av företag av allmänt intresse och för revisorer som utför sådan revision finns även i revisorsförordningen.

Övervägandena finns i avsnitten 5.2.5 och 6.4.4.

2 §

Paragrafen innehåller definitioner av termer och uttryck som används i lagen. I paragrafen har införts två nya definitioner.

I *punkten 5 a* har en definition av *registrerat EES-revisionsföretag* tagits in. Bestämmelsen är föranledd av artikel 3a i revisorsdirektivet. I den artikeln anges att ett revisionsföretag som har godkänts i en medlemsstat har rätt att utföra lagstadgad revision i en annan medlemsstat och att registreras där. Bestämmelser om registrering av revisionsföretag från andra EES-stater har därför införts i 16 §. För att markera att dessa företag är registrerade på särskild grund har ett nytt begrepp – *registrerat EES-revisionsföretag* – introducerats i lagen, vilket definieras i 2 § första stycket 5 a. Övervägandena finns i avsnitt 6.4.4.

I *punkten 11* har införts en definition av *företag av allmänt intresse*. Definitionen är avsedd att införliva motsvarande definition i artikel 2 led 13 i revisorsdirektivet och har utformats i nära anslutning till direktivbestämmelserna. Övervägandena finns i avsnitt 5.4.5.

3 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om Revisorsnämndens uppgifter. I *första stycket punkten 3* har införts en bestämmelse om att Revisorsnämnden ska pröva frågor om disciplinära åtgärder även mot före detta revisorer. Bestämmelsen grundar sig på artikel 22a i revisorsdirektivet.

Revisorsnämnden utövar tillsyn över revisorer, registrerade revisionsbolag och revisorer från tredje land. En revisor som avsäger sig sin auktorisation eller sitt godkännande står inte längre under nämndens tillsyn. Den nya befogenheten för Revisorsnämnden att pröva frågor om disciplinära åtgärder mot före detta revisorer tar sikte på en specifik situation, nämligen att den före detta revisorn i strid med bestämmelserna i 25 a § tillträder en ledande befattning hos en tidigare uppdragsgivare. Överträdelse av dessa bestämmelser är enligt 32 c § sanktionerade med en administrativ sanktionsavgift som Revisorsnämnden ska besluta om.

Övervägandena finns i avsnitt 7.5.4.

5 §

För att auktoriseras som revisor ställs som huvudregel krav på svensk revisorsexamen, se 4 §. För personer med utländsk revisorsexamen finns enligt 5 § möjlighet att uppfylla detta krav genom ett lämplighetsprov.

Första stycket har ändrats på så sätt att Schweiz fortsättningsvis ska omfattas av de bestämmelser som gäller för tredjeländer och inte av bestämmelserna för stater inom EES.

I ett nytt *andra stycke* införs en bestämmelse som ska möjliggöra för personer med revisorsexamen från en stat inom EES att också uppfylla kravet på svensk revisorsexamen genom en anpassningsperiod. Bestämmelsen grundar sig på artikel 14 i revisorsdirektivet. Övervägandena finns i avsnitt 6.3.4.

Revisorsnämnden ska i varje enskilt fall besluta om en sökande ska genomgå ett lämplighetsprov eller en anpassningsperiod. Beslutet ska fattas innan anpassningsperioden inleds. En sökande kan alltså inte i efterhand ansöka om att såsom anpassningsperiod få tillgodoräkna sig arbete som han eller hon redan har utfört på till exempel en svenska revisionsbyrå. Efter anpassningsperiodens slut ska nämnden göra en prövning av om den ska godkännas.

Närmare bestämmelser om anpassningsperioden och hur den ska utvärderas meddelas i förordning och i föreskrifter från Revisorsnämnden.

16 §

Paragrafen, som är ny, innehåller bestämmelser om registrering av revisionsföretag från andra EES-stater. Bestämmelserna syftar till att införliva artikel 3a i revisorsdirektivet. Övervägandena finns i avsnitt 6.4.4.

I *första stycket* anges att ett företag som av en behörig myndighet i en annan stat inom EES än Sverige har godkänts att utföra lagstadgad revision och som en revisor utövar revisionsverksamhet i (jfr 2 § 4) får registreras som EES-revisionsföretag. Av 2 § 1 framgår att med revisor avses en i Sverige auktoriserad eller godkänd revisor. Genom att en hänvisning till 16 § har införts i 16 a § jämföras dock med revisor en annan fysisk person som har godkänts att utföra lagstadgad revision i en annan EES-stat. I 16 § första stycket anges också att Revisorsnämnden ska underrätta behörig myndighet i den stat där företagets godkänts om registreringen.

I *andra stycket* föreskrivs att bestämmelserna om registrerade revisionsbolag ska, med undantag för bestämmelserna om försäkring i 27 § och kvalitetskontroll i 27 a §§, i tillämpliga delar gälla även registrerade EES-revisionsföretag. Detta innebär att de registrerade EES-revisionsföretagen är skyldiga att följa revisorslagens regler om till exempel opartiskhet och självständighet och att de står under Revisorsnämndens tillsyn. Skrivningen ”i tillämpliga delar” avser att markera att detta gäller med avseende på den revisionsverksamhet som utförs i Sverige.

16 a §

Av paragrafen framgår att fysiska personer och företag som har godkänts att utföra lagstadgad revision i en annan stat inom EES än Sverige vid tillämpningen av vissa angivna bestämmelser ska jämföras med revisor som auktoriserats eller godkänts i Sverige (första stycket) respektive med registrerade revisionsbolag (andra stycket). I *första stycket* har en hänvisning införts även till den nya 16 §. Övervägandena finns i avsnitt 6.4.4.

17 §

I paragrafen finns bestämmelser om krav på huvudansvarig revisor när revisionsverksamhet utövas i ett handelsbolag eller aktiebolag. I *första stycket* har förts in att detsamma gäller för registrerade EES-revisionsföretag. Att Sverige har rätt att ställa ett sådant krav även på dessa företag framgår av artikel 3a.1 i revisorsdirektivet. Övervägandena finns i avsnitt 6.4.4. I enlighet med vad som anförs där behöver den huvudansvarige revisorn inte vara anställd av företaget utan kravet kan uppfyllas även genom att företaget genom ett samarbetsavtal eller liknande anlitar revisorer som är verksamma någon annanstans att utföra revision på företagets uppdrag.

21 §

I paragrafen finns bestämmelser om den prövning av oberoendet gentemot revisionsklienten som revisorn ska genomföra inför antagande av ett uppdrag och löpande under uppdragets gång.

I *första stycket* har en bestämmelse införts om att prövningen av revisorns oberoende ska ta sikte på åtminstone omständigheter som föreligger under den period som granskningen avser och den period som revisionen utförs. Bestämmelsen motsvarar artikel 22.1 andra stycket i revisorsdirektivet. Med den period som revisionen utförs avses tiden fram till dess att revisionsberättelsen avges inför stämman. Bestämmelsen utesluter inte att det kan vara motiverat att beakta även omständigheter som ligger längre tillbaka i tiden, utan klargör endast att revisorn alltid är skyldig att beakta omständigheter som föreläggat inom det angivna tidsintervallet.

I *punkten 1* i första stycket har vidare den krets mot vilken oberoendet i förhållande till revisionsklienten ska prövas utökats till att omfatta varje person som direkt eller indirekt kan påverka resultatet av revisionen. I revisorsdirektivet finns motsvarande reglering i artikel 22.1.

Övervägandena finns i avsnitt 7.3.4.

21 a §

Paragrafen, som är ny, innehåller en detaljerad reglering av när en revisor till följd av framför allt olika slags ekonomiska kopplingar till revisionsklienten är skyldig att avböja eller avsäga sig ett uppdrag i revisionsverksamheten. Genom en hänvisning i 23 § gäller bestämmelserna även för registrerade revisionsbolag. Bestämmelserna syftar

till att införliva artikel 22.2 och 4 i revisorsdirektivet och har utformats i nära överensstämmelse med direktivets ordalydelse. Övervägandena finns i avsnitt 7.3.4.

I *första stycket* anges att revisorn ska avböja eller avsäga sig ett uppdrag i revisionsverksamheten om han eller hon eller någon annan fysisk person som har en viss närmare angiven bindning till revisorn och som direkt medverkar i revisionsuppdraget 1) äger finansiella instrument i det granskade företaget, 2) annars har ett väsentligt och direkt vinstintresse i det granskade företaget, eller 3) har inlett någon annan transaktion med ett finansiellt instrument som emitterats, garanterats eller på annat sätt varit föremål för insatser från det granskade företaget. Detsamma gäller om någon närstående till någon av dessa personer har en sådan koppling till revisionsklienten. I 21 b § finns en definition av begreppet närstående.

I *andra stycket* anges att revisorn också i vissa andra fall ska avböja eller avsäga sig revisionsuppdraget. Detta gäller bland annat om någon av de personer som avses i första stycket äger finansiella instrument i ett företag som är anknutet till det granskade företaget och detta orsakar, eller allmänt kan uppfattas som att det orsakar, en intressekonflikt.

Begreppet anknutet företag är detsamma som används i artikel 22.4 i revisorsdirektivet. I direktivet finns ingen definition eller annan förklaring till vad som avses med anknutet företag. Som anges i avsnitt 7.3.4 bör dock viss vägledning kunna hämtas från definitionen av anknutet företag till revisionsföretag i artikel 2 led 8 i direktivet. Med detta avses varje företag som, oberoende av rättslig form, är knutet till ett revisionsföretag genom gemensamt ägande, gemensam kontroll eller ledning.

Av *tredje stycket* framgår att första och andra styckena inte gäller finansiella instrument som ägs indirekt genom fonder och liknande, inbegripet förvaltade medel såsom pensionsfonder eller livförsäkringar. Begreppet fonder motsvaras i direktivet av begreppet diversifierade fondprogram.

Till skillnad från när det gäller oberoendereglererna i 21 § saknas enligt 21 a § möjlighet för revisorn att åberopa särskilda omständigheter eller vidta motåtgärder för att avvärja det hot mot hans eller hennes oberoende gentemot revisionsklienten som de i paragrafen uppräknade omständigheterna utgör.

21 b §

I paragrafen, som är ny, finns en definition av begreppet närstående. Definitionen ska användas vid tillämpningen av 21 a §. Definitionen är hämtad från artikel 1.2 i direktiv 2004/72/EG, till vilken hänvisas i artikel 22.2 i revisorsdirektivet. Övervägandena finns i avsnitt 7.3.4.

Bestämmelserna i *punkterna 1–3*, som gäller närstående som är fysiska personer, har utformats med 5 § lagen (2000:1087) om anmälningsskyldighet för vissa innehav av finansiella instrument som förebild. Genom den paragrafen införlivades artikel 1.2 i direktiv 2004/72/EG i svensk rätt. Bestämmelserna i *punkterna 4 och 5*, som gäller närstående juridiska personer, har utformats i nära överensstämmelse med direktivets ordalydelse.

21 c §

I paragrafen, som är ny, finns bestämmelser om att revisorer får tillhandahålla ett antal i paragrafen uppräknade så kallade icke-revisions-tjänster. Genom en hänvisning i 23 § gäller bestämmelserna även för registrerade revisionsbolag. Bestämmelserna innebär undantag från förbudet i artikel 5.1 i revisorsförordningen att tillhandahålla vissa tjänster. Möjligheten för medlemsstaterna att medge sådana undantag framgår av artikel 5.3 i förordningen. Paragrafen har utformats i nära överensstämmelse med ordalydelsen av de aktuella förordningsbestämmelserna. Övervägandena finns i avsnitt 7.4.5.

22 §

I paragrafen behandlas möjligheten att få förhandsbesked från Revisorsnämnden. I *första stycket* har bestämmelser införts som utvidgar denna möjlighet. Stycket har också delats upp i tre punkter. Enligt *första punkten* gäller, liksom tidigare, att Revisorsnämnden ska meddela förhandsbesked om huruvida en viss särskild omständighet är sådan som avses i 21 § första stycket och, om så är fallet, huruvida omständigheter i det enskilda fallet eller vidtagna åtgärder medför att revisorn ändå inte behöver avböja eller avsäga sig uppdraget. I *andra punkten* har införts en ny bestämmelse om att förhandsbesked även ska kunna erhållas när det gäller frågan om förhållandena är sådana att revisorn enligt 21 a § är skyldig att avböja eller avsäga sig uppdraget. Även bestämmelsen i *tredje punkten* är ny.

Där anges att Revisorsnämnden ska ge förhandsbesked angående om en viss tjänst får tillhandahållas enligt 21 c §.

Övervägandena finns i avsnitten 7.3.4 och 7.4.5.

22 a §

I paragrafen har hittills föreskrivits att revisorer med revisionsuppdrag i noterade företag årligen ska upprätta en rapport om sin verksamhet. Bestämmelserna motsvarades av artikel 40 i revisorsdirektivet som har upphävts. Bestämmelser om årlig rapport finns numera i stället i revisorsförordningen. Eftersom förordningens bestämmelser gäller direkt och inte ska införlivas i nationell rätt upphävs paragrafen i den lydelsen. Övervägandena i den delen finns i avsnitt 7.11.5.

I paragrafen har i stället införts bestämmelser om att Revisorsnämnden på ansökan av en revisor får bevilja undantag från vissa bestämmelser om revisionsarvoden som finns i revisorsförordningen. Genom en hänvisning i 23 § gäller bestämmelserna i paragrafen även för registrerade revisionsbolag. Övervägandena i den delen finns i avsnitt 7.4.5.

I artikel 4.2 första stycket revisorsförordningen föreskrivs att om en revisor under en period av tre eller fler räkenskapsår i följd tillhandahåller andra icke-revisionstjänster än de som avses i artikel 5.1 i förordningen till det granskade företaget, dess moderföretag eller dess kontrollerade företag får de totala arvoden för sådana tjänster uppgå till högst 70 procent av genomsnittet av de arvoden som betalats för den lagstadgade revisionen av det granskade företaget och, i tillämpliga fall, dess moderföretag och kontrollerade företag samt av koncernredovisningen för koncernen i fråga under de senaste tre räkenskapsåren. I tredje stycket anges att medlemsstaterna får låta behörig myndighet, efter ansökan av en revisor, i undantagsfall tillåta att revisorn för en period av högst två räkenskapsår undantas från kraven i första stycket med avseende på ett granskat företag. Bestämmelserna gäller bara vid revision av företag av allmänt intresse.

Genom de nya bestämmelserna i 22 a § utnyttjas den möjlighet som öppnas i förordningen att ge undantag från bestämmelserna om revisionsarvoden. I enlighet med vad som föreskrivs i förordningen införs undantaget i form av ett dispensförfarande, där Revisorsnämnden genom beslut i enskilda fall kan medge undantag. I förordningen anges att undantag ska få medges i undantagsfall. I paragrafen föreskrivs därför att undantag får medges endast om det

finns särskilda skäl. Syftet är att möjligheten till undantag ska kunna fungera som en säkerhetsventil i en situation då det till följd av särskilda omständigheter framstår som motiverat att tillfälligt medge revisorn att i ökad utsträckning tillhandahålla andra tjänster än revisions tjänster till revisions klienten. Exempel på när särskilda skäl kan föreligga är när en bank behöver stärka sitt kapital för att uppfylla lagstadgade kapitalkrav eller ett företag med kort varsel behöver emittera kapitalmarknadsinstrument, och revisorn då måste anlitas för ett bestyrkandeuppdrag.

23 §

I paragrafen anges att vissa bestämmelser ska gälla även registrerade revisionsbolag. Hänvisningen omfattar nu fler paragrafer än tidigare. I 23 § har vidare i andra meningen hittills föreskrivits att en rapport enligt 22 a § ska vara undertecknad av en behörig företrädare för revisionsbolaget. Eftersom 22 a § i den lydelsen upphävs har även bestämmelsen om undertecknande av rapporten i 23 § utgått. Övervägandena finns i avsnitt 7.11.5.

24 §

I paragrafen finns bestämmelser om dokumentationsskyldighet. I ett nytt *tredje stycke* har ytterligare dokumentationskrav införts. Övervägandena finns i avsnitt 7.9.4.

Enligt de nya bestämmelserna ska revisorer och registrerade revisionsbolag dokumentera överträdelser av de bestämmelser som gäller för verksamheten samt de åtgärder som vidtagits i anledning av sådana överträdelser. Skyldigheten att dokumentera gäller dock inte överträdelser som är av mindre betydelse. Dokumentationskravet, liksom möjligheten att inte kräva att mindre överträdelser dokumenteras, följer av bestämmelserna i artikel 24b.3 i revisorsdirektivet. Vad som avses med mindre överträdelser framgår inte närmare av direktivet. Vid bedömningen av om en överträdelse är av mindre betydelse bör dock såväl karaktären på den bestämmelse som överträts som överträdelsens allvar beaktas. I övrigt får innebörden av vad som utgör en överträdelser av mindre betydelse utvecklas i praxis.

25 a §

I paragrafen, som är ny, finns bestämmelser om att en revisor under vissa förutsättningar inte får tillträda en ledande befattning hos en tidigare uppdragsgivare. Denna fråga har hittills reglerats i den associationsrättsliga lagstiftningen, se till exempel 8 kap. 50 a § ABL. Dessa bestämmelser upphävs och ersätts med bestämmelserna i denna paragraf. Bestämmelserna i paragrafen grundar sig på artikel 22a i revisorsdirektivet. Övervägandena finns i avsnitt 7.5.4.

I *första stycket* anges att en person som i egenskap av revisor har deltagit i granskningen av ett företag inte får vara styrelseledamot, ledamot av revisionsutskottet, verkställande direktör eller annan ledande befattningshavare i företaget eller dess moder- eller dotterföretag om inte minst ett år har förflutit sedan han eller hon senast medverkade i revisionsuppdraget. För den som varit vald revisor i ett företag av allmänt intresse utsträcks karenstiden enligt *andra stycket* till två år. Detsamma gäller för den som enligt 17 § varit huvudansvarig för revisionen av ett sådant företag.

För att bestämmelserna ska vara tillämpliga krävs alltså att personen i fråga deltog i granskningen i egenskap av revisor. Andra personer som varit involverade i granskningsuppdraget, till exempel revisorsassistenter som inte är revisorer, träffas däremot inte av förbudet. En revisor som deltagit i granskningen omfattas vidare av förbudet även efter det att han eller hon har av sagt sig auktorisationen och godkännandet och slutat att vara verksam som revisor. Revisorsnämnden får enligt en ny bestämmelse i 3 § första stycket 3 pröva frågor om disciplinära åtgärder även mot en sådan person. I 32 c § finns bestämmelser om att överträdelser av förbudet är sanktionerade med en administrativ sanktionsavgift om upp till tio miljoner kronor.

Som anges i avsnitt 7.5.4 bör med ”ledande befattning”, vid sidan av de särskilt utpekade befattningarna som styrelseledamot etc., förstås detsamma som enligt 8 kap. 51 § ABL, dvs. personer som ingår i ledningsgrupper eller liknande organ och chefer som är direkt underställda den verkställande direktören.

26 a §

Paragrafen, som är ny, innehåller bestämmelser om system för rapportering av överträdelser. Bestämmelserna grundar sig på artikel 30e.3 i revisorsdirektivet. Övervägandena finns i avsnitt 9.6.4.

I *första stycket* åläggs registrerade revisionsbolag att tillhandahålla rapporteringssystem för anställda som vill göra anmälningar om överträdelser av de regler som gäller för bolagets verksamhet. I *andra stycket* finns en bestämmelse av upplysningskaraktär om att personuppgiftslagen gäller vid behandling av personuppgifter inom ramen för sådana rapporteringssystem.

27 a §

I paragrafen finns bestämmelser om kvalitetskontroll. I *första stycket* har, till följd av ändringar i artikel 29.1 första stycket led h i revisorsdirektivet, bestämmelserna om hur ofta kontrollerna ska genomföras ändrats. Som huvudregel föreskrivs nu att kontrollerna ska utföras så ofta som det på grundval av en riskbedömning är motiverat. För revisorer och registrerade revisionsbolag som reviderar aktiebolag och handelsbolag som är underkastade revisionsplikt anges dock att de ska vara föremål för kvalitetskontroll minst vart sjätte år.

Hitills har i paragrafens första stycke föreskrivits att revisorer och registrerade revisionsbolag med revisionsuppdrag i noterade företag ska vara föremål för kontroll minst vart tredje år. Dessa bestämmelser har, mot bakgrund av att motsvarande bestämmelser i EU-rätten har flyttats från revisorsdirektivet till revisorsförordningen, utmönstrats ur paragrafen.

Övervägandena i denna del finns i avsnitt 9.4.5.

I *andra stycket* finns bestämmelser om kvalitetskontroll av revisorer från tredjeländ. Liksom tidigare gäller som huvudregel att även dessa ska vara föremål för Revisorsnämndens kvalitetskontroll. Undantagen från denna huvudregel har dock ändrats. Stycket har också delats upp i två punkter.

I *första punkten* har det införts en ny bestämmelse som undantar revisorer från tredjeländ från kravet på kvalitetskontroll om kommissionen har beslutat att det system för kvalitetskontroll som tillämpas i revisorns hemland är likvärdigt med det som föreskrivs i revisorsdirektivet. Bestämmelsen grundas på artikel 46 i direktivet. De tredjeländer för vilka kommissionen har funnit att kraven på likvärdighet är uppfyllda framgår av kommissionens beslut om genomförandeakter den 19 januari 2011 (2011/30/EU), den 11 juni 2013 (2013/281/EU) och den 13 juni 2013 (2013/288/EU).

Undantagsregeln i *andra punkten* motsvarar vad som gäller i dag, med den skillnaden att det har preciserats att kvalitetskontrollen i

dessa fall måste ha ägt rum något av de tre senaste åren. Ändringen syftar till att uppnå en bättre överensstämmelser med motsvarande bestämmelse i artikel 45.3 i revisorsdirektivet.

De revisorer från tredjeland som omfattas av undantagen i första och andra punkterna i andra stycket står alltså under Revisorsnämndens tillsyn i övrigt. Det innebär till exempel att Revisorsnämnden fortfarande kan upphäva en registrering som revisor från tredjeland om revisorn gör sig skyldig till regelöverträdelser.

Övervägandena i denna del finns i avsnitt 12.2.4.

27 b §

Paragrafen behandlar utlämnande av uppgifter från Revisorsnämnden till en behörig myndighet i andra stater inom EES. Enligt paragrafens hittillsvarande lydelse omfattas även Schweiz av dessa bestämmelser. Enligt revisorsdirektivet betraktas Schweiz dock som ett tredjeland och ett överlämnande av uppgifter till Schweiz får inte ske i annan ordning än enligt tredjelandsbestämmelserna i artikel 47. Dessa har införlivats i 27 c §. De svenska bestämmelserna ändras därför så att Schweiz fortsättningsvis omfattas av 27 c § och inte 27 b §. Övervägandena finns i avsnitt 12.3.5.

27 c §

Paragrafen behandlar Revisorsnämndens möjlighet att på begäran lämna ut uppgifter till en behörig myndighet i ett tredjeland. Övervägandena finns i avsnitt 12.3.5.

I *första stycket punkten* 3 har en bestämmelse tagits in om att ett utlämnande av uppgifter inte får skada det granskade företagets affärsintressen. Bestämmelsen är ny och grundar sig på artikel 47.2 led ba i revisorsdirektivet. Av bestämmelsen följer att en skadeprövning i varje enskilt fall ska göras av Revisorsnämnden inför utlämnandet av den begärda uppgiften. Enligt direktivet ska med företagets affärsintressen förstås bland annat dess industriella och immateriella rättigheter.

Vidare har bestämmelserna ändrats så att även Schweiz fortsättningsvis omfattas av 27 c § (se författningskommentaren till 27 b §).

28 b §

Paragrafen, som är ny, behandlar Revisorsnämndens möjligheter att genomföra en undersökning på plats hos revisorer och registrerade revisionsbolag. Bestämmelserna grundar sig på artikel 23.3 första stycket led c i revisorsförordningen. Överväganden finns i avsnitt 9.3.4.

I paragrafen anges att Revisorsnämnden får, när det är nödvändigt, genomföra en undersökning på plats hos en revisor eller ett registrerat revisionsbolag. En sådan undersökning får endast omfatta handlingar och annan information som behövs för tillsyn, inklusive kvalitetskontroll, av den del av revisorns eller bolagets verksamhet som avser revision av företag av allmänt intresse.

28 c §

I paragrafen, som är ny, finns bestämmelser om vem som efter föreläggande är skyldig att lämna upplysningar om en revision av ett företag av allmänt intresse. Bestämmelserna grundar sig på artikel 23.3 första stycket led a i revisorsförordningen. Övervägandena finns i avsnitt 9.3.4.

Enligt *första stycket punkterna 1–3* ska sådana upplysningar lämnas av personer som på olika sätt har en anknytning till revisorn eller det registrerade revisionsbolaget. Enligt *punkten 4* ska upplysningar vidare lämnas även av det granskade företaget av allmänt intresse, dess dotterföretag och närstående tredje parter till företaget. Av paragrafens *andra stycke* framgår att ett föreläggande enligt första stycket får förenas med vite.

I paragrafen anges, i enlighet med förordningsbestämmelsen, att upplysningarna ska avse en revision av ett företag av allmänt intresse. Som berörs i avsnitt 9.3.4 framgår inte klart av förordningen vilka slags uppgifter som omfattas av upplysningsplikten. Denna fråga får avgöras i praxis.

32 a §

Paragrafen, som är ny, innehåller bestämmelser om disciplinära åtgärder i form av tillfälliga förbud. Bestämmelserna syftar till att införliva artikel 30a.1 leden c och e i revisorsdirektivet. Övervägandena finns i avsnitt 10.4.5.

Enligt *första stycket* ska Revisorsnämnden kunna besluta om ett tillfälligt förbud under högst tre år att utöva revisionsverksamhet,

underteckna revisionsberättelser eller i ett revisionsföretag utöva uppdrag som styrelseledamot, styrelsesuppleant, verkställande direktör, vice verkställande direktör, firmatecknare eller prokurist (jfr 11 § första stycket 3). Ett sådant förbud kan enligt första stycket meddelas om förutsättningarna för upphävande är uppfyllda men det finns särskilda skäl att begränsa åtgärden till ett tillfälligt förbud. I de fall som omfattas av första stycket kan det tillfälliga förbudet således användas för att mildra den åtgärd som annars skulle beslutas.

Enligt *andra stycket* kan ett tillfälligt förbud också meddelas om det finns grund för varning och omständigheterna är försvårande, men allvarlighetsgraden av överträdelsen ändå inte riktigt når upp till den nivå som krävs för ett upphävande. I de fall som omfattas av andra stycket kan det tillfälliga förbudet således komma till användning vid sådana överträdelser som annars endast skulle föranleda en varning. För att på detta sätt skärpa den påföljd som beslutas bör överträdelsen vara av sådant allvar att den i stort sett når upp till vad som krävs för ett upphävande. Avsikten är alltså inte att de tillfälliga förbuden ska användas som ett mer reguljärt alternativ till varning.

Som anges i avsnitt 10.4.5 bör vid valet av vilket av de tre förbuden som ska beslutas beaktas om överträdelserna är av det slaget att revisorn under en period helt bör fräntas rätten att medverka vid en revision eller om det är tillräckligt att revisorn inte får vara ansvarig för revisionen. Det sistnämnda kan vara fallet om de brister som läggs revisorn till last är av den karaktären att revisorn ändå bedöms kunna medverka vid en revision under överinseende av en annan huvudansvarig revisor. När det gäller förbudet att utöva uppdrag i ett revisionsföretag bör denna åtgärd tillgripas när de aktuella överträdelserna särskilt indikerar att revisorn är olämplig att delta i ledningen och styrningen av ett revisionsföretag. Detta gäller oavsett om företaget är registrerat eller inte.

De tillfälliga förbuden ska kunna meddelas för en tid om högst tre år. Vid bestämmande av förbudstiden ska samtliga relevanta omständigheterna beaktas, däribland överträdelsens allvar och varaktighet, graden av ansvar samt tidigare överträdelser.

För att klargöra att även revisionsföretaget har ett ansvar att se till att ett tillfälligt förbud respekteras anges i *tredje stycket* att en revisor som meddelats ett förbud att utöva uppdrag som styrelseledamot etc. inte får utses att utöva ett sådant uppdrag. Om ett revisions-

företag trots detta utser en revisor som omfattas av ett sådant förbud så är detta i sig en regelöverträdelse som kan föranleda disciplinära åtgärder.

32 b §

Paragrafen, som är ny, innehåller en exemplifierande uppräknings av omständigheter som Revisorsnämnden ska beakta vid val av disciplinär åtgärd. Bestämmelserna syftar till att genomföra artikel 30b i revisorsdirektivet. Övervägandena finns i avsnitt 10.5.4.

Utgångspunkten vid val av disciplinär åtgärd är de förutsättningar som anges i 32 och 32 a §§. De omständigheter som anges i 32 b § ska därmed endast fungera som hjälpkriterier. De flesta omständigheter som nämns i paragrafen beaktas redan i dag och bestämmelserna är således i princip endast en kodifiering av praxis. När det särskilt gäller revisorns samarbetsvillighet under utredningen så är det endast sådan medverkan under utredningen som går längre än vad som krävs enligt lagen som bör beaktas.

Som framgår av paragrafen ska vidare även alla andra relevanta omständigheter beaktas.

32 c §

I paragrafen, som är ny, finns bestämmelser om administrativ sanktionsavgift för överträdelser av förbudet i 25 a § att tillträda en ledande befattning hos en tidigare uppdragsgivare. Bestämmelserna grundar sig på artiklarna 30a.1 led f och 30b i revisorsdirektivet. Övervägandena finns i avsnitten 10.4.5 och 10.5.4.

I *första stycket* anges att Revisorsnämnden ska besluta att en sanktionsavgift om högst tio miljoner kronor ska tas ut av den som bryter mot bestämmelserna i 25 a §. Sanktionsavgiften kan tas ut även av personer som avsagt sig sin auktorisation eller sitt godkännande som revisor, under förutsättning att personen i fråga var auktoriserad eller godkänd revisor när han eller hon deltog i granskningsuppdraget. I 3 § första stycket 3, där Revisorsnämndens uppgifter anges, har införts en bestämmelse om att nämnden ska pröva frågor om disciplinära åtgärder även mot en sådan person.

Av *andra stycket* framgår att Revisorsnämnden, när sanktionsavgiftens storlek fastställs, ska ta särskild hänsyn till sådana omständigheter som anges i 32 b § samt till revisorns finansiella ställning och den inkomst som han eller hon erhåller på grund av den

tillträdda befattningen. De angivna omständigheterna ska dock inte vara ensamt avgörande, utan alla relevanta omständigheter ska beaktas. Det kan till exempel röra sig om hur länge revisorn deltog i granskningen och vilken roll revisorn hade, hur lång tid som förflutit från det att revisorn lämnade revisionsuppdraget till det att befattningen tillträdde, vilken befattning som tillträtts och det granskade företags storlek. För att avgift ska beslutas i den övre delen av avgiftsspännat bör omständigheterna vara synnerligen försvårande.

En revisor som, utan att avsäga sig auktorisationen eller godkännandet, tillträder en sådan befattning som avses i 25 a § omfattas även av övriga disciplinära åtgärder som föreskrivs i revisorslagen. Ingenting hindrar alltså att Revisorsnämnden för en sådan person beslutar både att en sanktionsavgift ska utgå och att en annan disciplinär åtgärd, såsom till exempel upphävande av auktorisationen eller godkännandet, ska vidtas.

En person som av sagt sig sin auktorisation eller sitt godkännande omfattas inte längre av Revisorsnämndens tillsyn. En sådan person har alltså ingen skyldighet att medverka i nämndens utredning genom att svara på frågor etc. En person som fortfarande är revisor har dock enligt 28 § skyldighet att bistå nämnden med de upplysningar med mera som nämnden efterfrågar. Som utvecklats i avsnitt 10.2 kan en sådan skyldighet komma i konflikt med Europakonventionens skydd mot självangivelse om personen i fråga riskerar att drabbas av en sanktion som enligt konventionen är av straffrättslig karaktär. Den administrativa sanktionsavgift som föreskrivs i paragrafen har av allt att döma en sådan karaktär. För att bestämmelserna inte ska komma i konflikt med konventionen föreskrivs därför i *tredje stycket* att 28 § inte gäller för en revisor som är föremål för utredning av om sanktionsavgift enligt första stycket ska beslutas.

Av *fjärde stycket* framgår att sanktionsavgiften tillfaller staten.

32 d §

I paragrafen, som är ny, finns bestämmelser om verkställighet av den sanktionsavgift som kan beslutas enligt 32 c §. Bestämmelserna har utformats med förebild i motsvarande bestämmelser i lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse. Av paragrafen framgår att ett beslut om sanktionsavgift måste ha fått laga kraft innan avgiften behöver betalas. Därefter kan dock beslutet att påföra sank-

tionsavgift verkställas utan föregående dom eller utslag när det gäller själva verkställigheten.

34 §

I paragrafen anges att de disciplinära åtgärder som föreskrivs för revisorer i 32 § gäller även för registrerade revisionsbolag och revisorer från tredje land. I paragrafen har införts bestämmelser om att även de tillfälliga förbuden enligt 32 a §, och de nya bestämmelserna i 32 b § om omständigheter som ska beaktas vid val av disciplinär åtgärd, ska gälla för dessa subjekt. Bestämmelserna grundar sig på artikel 30a.1 leden c och e samt artikel 30b i revisorsdirektivet. Övervägandena finns i avsnitten 10.4.5 och 10.5.4.

Det tillfälliga förbudet enligt 32 a § första stycket 1 att utöva revisionsverksamhet kan riktas mot både fysiska och juridiska personer och ska därför omfatta såväl registrerade revisionsbolag som revisorer från tredje land. Förbuden i 32 a § första stycket 2 och 3, dvs. att underteckna revisionsberättelser eller att utöva vissa uppdrag, kan dock bara riktas mot fysiska personer. Dessa förbud ska därmed endast utsträckas till att omfatta revisorer från tredje land som är fysiska personer. Registrerade revisionsbolag och revisorer från tredje land som är juridiska personer ska däremot inte omfattas av dessa förbud.

35 §

Paragrafen innehåller en möjlighet för Revisorsnämnden att förelägga revisorer med flera att vidta rättelse samt möjlighet att förordna att vissa beslut ska gälla omedelbart.

Genom ett tillägg i paragrafens *andra stycke* föreskrivs att möjligheten att förordna att vissa beslut ska gälla omedelbart ska omfatta även beslut om tillfälliga förbud enligt 32 a §. I övrigt är paragrafen oförändrad. Övervägandena finns i avsnitt 10.4.5.

36 §

Paragrafen innehåller överklagandebestämmelser. Enligt *första stycket* gäller som huvudregel att Revisorsnämndens beslut enligt revisorslagen får överklagas till allmän förvaltningsdomstol. Enligt *andra stycket* får dock beslut som rör examination eller särskild lämplighetsprövning inte överklagas. I det stycket har lagts till att inte

heller beslut om godkännande av anpassningsperiod enligt 5 § får överklagas. Övervägandena finns i avsnitt 6.3.4.

Ikraftträdande och övergångsbestämmelser

De nya reglerna ska träda i kraft den 17 juni 2016. Utfärdande av ett tillfälligt förbud enligt den nya bestämmelsen i 32 a § andra stycket ska inte få ske om överträdelsen har ägt rum före ikraftträdandet. Övervägandena finns i avsnitt 14.1.

Utredningen föreslår att det i 32 a § införs bestämmelser om en ny typ av disciplinär åtgärd benämnd tillfälligt förbud. Ett tillfälligt förbud ska bland annat kunna utfärdas när det finns grund för att meddela en varning och omständigheterna är försvårande men ändå inte så allvarliga att det finns grund för en upphävandeåtgärd. Eftersom ett tillfälligt förbud får anses utgöra en strängare åtgärd än en varning innehåller övergångsbestämmelsen ett förbud mot retroaktiv tillämpning.

16.2 Förslaget till lag om ändring i aktiebolagslagen (2005:551)

8 kap. Bolagets ledning

49 a §

I paragrafen finns bestämmelser om vilka bolag som är skyldiga att ha ett revisionsutskott och om utskottets sammansättning. Ändringarna i paragrafen grundar sig på artikel 39 i revisorsdirektivet. Övervägandena finns i avsnitt 13.3.4.

Hittills har skyldigheten enligt *första stycket* att ha ett revisionsutskott gällt endast noterade bolag. Denna skyldighet har nu, i enlighet med kravet i artikel 39.1 i revisorsdirektivet, utvidgats till att omfatta alla bolag som är företag av allmänt intresse enligt definitionen i 2 § 11 revisorslagen. Vidare har kravet på att en ledamot ska vara oberoende tagits bort. Den sistnämnda ändringen grundar sig på artikel 39.5 i direktivet.

I paragrafen har vidare införts ett nytt *andra stycke* där det anges att utskottet ska utse en av ledamöterna att vara ordförande. Bestämmelsen motsvaras av artikel 39.1 fjärde stycket i direktivet.

I *tredje stycket*, vilket tidigare var andra stycket, har endast gjorts en följdändring i paragrafhänvisningen i *punkt 1*. I övrigt är stycket oförändrat.

49 b §

I paragrafen, som är ny, finns en uppräkningslista av bolag som undantas från skyldigheten enligt 49 a § att ha ett revisionsutskott. Undantagen grundar sig på artikel 39.3 i revisorsdirektivet. Bestämmelserna i *första stycket* har, framför allt på grund av komplexiteten i den EU-rättsliga regleringen, utformats som hänvisningar till motsvarande bestämmelser i revisorsdirektivet.

I *andra stycket* anges att bolag som avses i första stycket 3, dvs. bolag som har som enda uppgift att utfärda värdepapper med bakomliggande tillgångar som säkerhet, ska offentliggöra skälen till att bolaget avstår från att låta antingen ett revisionsutskott eller styrelsen fullgöra de uppgifter som avses i 49 c §. Bestämmelsen motsvaras av artikel 39.3 andra stycket i direktivet. Offentliggörande kan till exempel ske genom en upplysning i förvaltningsberättelsen eller på bolagets webbplats.

Övervägandena finns i avsnitt 13.3.4.

49 c §

Paragrafen, som tidigare hade beteckningen 49 b §, innehåller bestämmelser om revisionsutskottets uppgifter. De ändringar som gjorts i paragrafen grundar sig på artikel 39.6 i revisorsdirektivet. De nya och ändrade bestämmelserna har, på motsvarande sätt som de tidigare bestämmelserna i paragrafen, utformats i nära överensstämmelse med direktivet. Övervägandena finns i avsnitt 13.3.4.

I *punkten 1* har införts en bestämmelse om att revisionsutskottet, förutom att övervaka bolagets finansiella rapportering, även ska lämna rekommendationer och förslag för att säkerställa rapporteringens integritet. Bestämmelsen, som motsvarar artikel 39.6 led b i direktivet, innebär således att det ställs högre krav på att revisionsutskottet tar aktiv del i och medverkar till att den finansiella rapporteringen uppfyller kraven i relevanta bestämmelser om finansiella rapporter.

Punkten 2 är oförändrad.

Enligt en ny bestämmelse i *punkten 3* ska utskottet hålla sig informerat om resultatet av Revisorsnämndens kvalitetskontroll.

På vilket sätt detta ska ske överlämnas till utskottet att bestämma i samråd med revisorn. Bestämmelsen motsvarar artikel 39.6 led d i direktivet. I övrigt är punkten oförändrad.

Punkten 4 är ny. Där föreskrivs att revisionsutskottet ska informera styrelsen om resultatet av revisionen och på vilket sätt revisionen bidrog till den finansiella rapporteringens tillförlitlighet samt vilken roll utskottet spelade i den processen. Bestämmelsen, som motsvarar artikel 39.6 led a i direktivet, tar således sikte på den information som utskottet ska lämna till styrelsen och påverkar inte ansvarsfördelningen för den finansiella rapporteringen.

Punkten 5 har omnumrerats. Bestämmelserna i punkten är oförändrade.

Även *punkten 6* har omnumrerats. I denna punkt har vidare lagts till att utskottets uppgift att biträda vid revisorsval bortfaller i de fall som avses i 49 d §, dvs. när utskottets uppgifter i stället utförs av en valberedning. Den nya bestämmelsen grundar sig på artikel 39.6 led f i direktivet.

49 d §

I paragrafen, som är ny, föreskrivs undantag från bestämmelserna om revisorsval i artikel 16 i revisorsförordningen. Möjligheten att medge undantag framgår av artikel 16.8 i förordningen. Övervägandena finns i avsnitt 13.4.5.

I artikel 16 i revisorsförordningen finns ett detaljerat regelsystem för hur revisorsval i företag av allmänt intresse ska genomföras, inklusive vilka uppgifter revisionsutskottet ska ha i den processen. Enligt artikel 16.8 får medlemsstaterna tillåta att bolag som har en nomineringskommitté i vilken aktieägarna har ett betydande inflytande låter den kommittén utföra revisionsutskottets uppgifter. Genom 49 d § införs den möjligheten i svensk rätt. I paragrafen används den i svensk rätt vedertagna beteckningen valberedning. Innebörden av bestämmelsen är att bolag som har en nomineringskommitté, valberedning eller liknande som motsvarar de krav som ställs i bestämmelsen själv får avgöra vilket organ som ska utföra de aktuella uppgifterna.

9 kap. Revision

3 §

I paragrafen anges att revisorn ska granska årsredovisningen och styrelsens och verkställande direktörens förvaltning. Granskningen ska vara så ingående och omfattande som god revisionsredovisning kräver. I *första stycket* har lagts till att granskningen ska utföras med professionell skepticism. Tillägget är en följd av artikel 21.2 i revisorsdirektivet. Övervägandena finns i avsnitt 7.2.4.

I artikel 21.2 tredje stycket i direktivet anges att med professionell skepticism avses en ifrågasättande inställning, att vara uppmärksam på förhållanden som eventuellt kan tyda på felaktigheter till följd av fel eller bedrägeri och att göra en kritisk bedömning av revisionsbevis. Enligt andra stycket i artikel 21.2 ska revisorn särskilt upprätthålla professionell skepticism i granskningen av ledningens uppskattningar av verkliga värden, nedskrivningar av tillgångar, avsättningar samt framtida kassaflöden som är relevanta för företagets kapacitet till fortsatt drift.

I revisionsstandarden ISA 200 föreskrivs att revisionsarbete ska utföras med ett skeptiskt förhållningssätt. Definitionen av professionell skepticism i direktivet överensstämmer i princip med den som finns i ISA 200. ISA tillämpas sedan 2011 i Sverige. Den nya bestämmelsen i 3 § innebär således endast en kodifiering av praxis.

8 §

I paragrafen finns bestämmelser om vem som utser revisor. Enligt *första stycket* är huvudregeln att revisorn väljs av bolagsstämman. I det stycket har en bestämmelse införts om att bestämmelser i bolagsordning och villkor i avtal som begränsar stämmans val till vissa kategorier av eller förteckningar över revisorer är ogiltiga. Bestämmelsen grundar sig på artikel 37.3 i revisorsdirektivet. Övervägandena finns i avsnitt 13.4.5.

Bestämmelsen träffar alla former av villkor som begränsar stämman vid valet av revisor, till exempel att endast vissa uppräknade revisionsbyråer, eller revisionsbyråer av viss storlek, får väljas. Sådana villkor kan förekomma exempelvis i ett låneavtal eller annat avtal med tredje man, eller i form av en bestämmelse i bolagsordningen eller i ett aktieägaravtal. Bestämmelsen om att sådana villkor är ogiltiga innebär inte att förekomsten av sådana avtalsvillkor leder

till att valet av revisor i sig blir ogiltigt, utan endast att stämman inte är bunden av villkoret vid val av revisor.

9 §

Paragrafen behandlar utseende av minoritetsrevisor. I *tredje stycket* görs en ändring som innebär att Bolagsverkets beslut om att utse en minoritetsrevisor gäller till och med den årsstämma som hålls under det räkenskapsår som kommer efter det innevarande räkenskapsåret. Ändringen är av rättelsekaraktär (jfr prop. 2004/05:85 s. 636).

19 §

I paragrafen finns bestämmelser om att ett registrerat revisionsbolag får väljas till revisor och om vilka bestämmelser som då ska gälla för den revisor som är huvudansvarig för revisionen.

I *första stycket* har införts en bestämmelse om att även ett registrerat EES-revisionsföretag får utses till revisor. Bestämmelsen grundar sig på artikel 3a i revisorsdirektivet. Övervägandena finns i avsnitt 6.4.4.

I *andra stycket* har uppräkningslistan av de bestämmelser som ska gälla för den huvudansvarige revisorn ändrats på så sätt att hänvisningen till 21 a § om uppdragets längd och förbud under viss tid att delta i revisionen har tagits bort. Denna fråga regleras numera för de huvudansvariga revisorernas del i artikel 17.7 i revisorsförordningen. Övervägandena finns i avsnitt 13.5.5.

21 §

I paragrafen finns bestämmelser om revisorns mandattid. I *andra stycket* har införts en föreskrift om att det i bolagsordningen ska vara möjligt att ange flera möjliga mandattider att välja mellan för den (i regel bolagsstämman) som utser revisorn. Den längsta möjliga mandattiden ska dock, liksom tidigare, vara fyra år. Vidare anges att om revisorn i ett bolag vars bolagsordning innehåller flera möjliga mandattider inte utses för viss angiven tid, ska revisorns uppdrag gälla för den kortaste av de tider som anges i bolagsordningen.

Övervägandena finns i avsnitt 13.5.5.

21 a §

I paragrafen finns bestämmelser om längsta möjliga sammanlagda mandatid för revisorer i vissa bolag. I paragrafen har hittills angetts att uppdraget som revisor i noterade aktiebolag får gälla i högst sju år i följd samt att den som varit revisor i bolaget under sju år inte får delta i revisionen om inte minst två år förflutit sedan han eller hon lämnade revisionsuppdraget. Till följd av ändringar i revisorsdirektivet och tillkommande reglering i revisorsförordningen upphävs paragrafen i den lydelsen. I stället har nya bestämmelser införts om dels så kallad revisorsrotation, dels så kallad byrårotation.

Bestämmelser om revisorsrotation och byrårotation finns i artikel 17 i revisorsförordningen. Dessa bestämmelser gäller för revisorer i företag av allmänt intresse. Huvudregeln i artikel 17.1 i förordningen är att uppdraget som revisor i ett sådant företag får fortgå i högst tio år i följd. Från denna huvudregel får medlemsstaterna dock föreskriva undantag i vissa fall. Av *första stycket* framgår att bestämmelserna i paragrafen syftar till utnyttja några av dessa undantagsmöjligheter.

Undantagen räknas upp i tre punkter i *andra stycket*. Undantaget i *punkten 1* grundar sig på artikel 17.2 led b i förordningen. Innebörden av det undantaget är att den längsta möjliga mandatiden för personligt valda revisorer (dvs. revisorer som är fysiska personer) är sju år. Detta överensstämmer med vad som hittills har gällt för personligt valda revisorer i noterade bolag.

Undantagen i *punkterna 2 och 3* gäller för revisorer som är juridiska personer och grundar sig på artikel 17.4 i förordningen. Om de förutsättningar som anges i bestämmelserna är uppfyllda får mandatiden förlängas till som längst tjugo respektive tjugofyra år om ett registrerat revisionsbolag eller ett registrerat EES-revisionsföretag är vald revisor. I dessa fall finns i artikel 17.7 i förordningen bestämmelser som innebär att den revisor som är huvudansvarig för uppdraget måste bytas ut efter sju år.

Kraven i punkterna 2 och 3 på nytt urvalsförfarande respektive anlåtande av ytterligare en revisor är hämtade från artikel 17.4 i förordningen. I artikel 17.5 anges som ytterligare villkor för förlängning att styrelsen på rekommendation av revisionsutskottet ska föreslå stämman att revisorns uppdrag ska förnyas och att detta förslag godkänns. I bestämmelserna har därför tagits in en föreskrift om att styrelsen, efter en sådan rekommendation, ska lämna förslag

till förlängning. Att det är bolagsstämman som beslutar om förlängning framgår dock redan av 9 kap. 8 §. Någon erinran om detta i 21 a § har inte ansetts nödvändig.

I *tredje stycket* anges att bestämmelserna i andra stycket 2 och 3 inte gäller uppdrag som revisor i företag av allmänt intresse som är kredit-, värdepappers- eller försäkringsbolag enligt definitionen i 2 § 11 b–d revisorslagen. Det innebär att revisorns sammanlagda mandattid i sådana bolag inte får överstiga den maximala mandattid om tio år som anges i artikel 17.1 i revisorsförordningen.

Den bestämmelse om karenstid innan revisorn återigen får delta i revisionen som tidigare fanns i paragrafens andra stycke har som nämnts tagits bort. Bestämmelser om detta finns nu i artikel 17 i revisorsförordningen.

Övervägandena finns i avsnitt 13.5.5.

22 a §

Paragrafen, som är ny, innehåller bestämmelser om att vissa utpekade subjekt får föra talan om entledigande av revisorn i ett bolag som är ett företag av allmänt intresse. Bestämmelserna grundar sig på artikel 38 i revisorsdirektivet. Övervägandena finns i avsnitt 13.6.5.

I paragrafen anges att ägare till aktier som representerar minst fem procent av aktiekapitalet eller rösterna i bolaget, styrelsen och Finansinspektionen har rätt att föra en sådan talan. Talan ska väckas vid allmän domstol och bifallas om det finns saklig grund för den. Se vidare om saklig grund i avsnitt 13.6.5.

28 a §

I paragrafen, som är ny, finns bestämmelser om gemensam revisionsberättelse när fler än en revisor har utsetts. Bestämmelserna gäller när ett bolag har flera valda revisorer. Däremot är de inte tillämpliga bara för att flera revisorer deltar i ett större granskningsuppdrag, om endast en revisor eller revisionsbyrå är vald revisor i bolaget. Bestämmelserna grundar sig på artikel 28.3 i revisorsdirektivet. Övervägandena finns i avsnitt 8.4.5.

I *första stycket* anges att om fler än en revisor har utsetts ska de lämna en gemensam revisionsberättelse. Samtliga utsedda revisorer ska då också göra den revisorspåteckning som föreskrivs i 28 § andra stycket. Enligt *andra stycket* gäller att om revisorerna är oeniga om resultatet av revisionen så ska varje revisor lämna ett eget uttalande

enligt 31 § första stycket, dvs. ett uttalande om huruvida årsredovisningen har upprättats enligt tillämplig lag om årsredovisning. De ska då också ange skälen till oenigheten.

Av 9 kap. 38 § framgår att dessa bestämmelser gäller även vid koncernrevision.

29 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om ett antal uppgifter av formell karaktär som ska finnas i revisionsberättelsen. I *första stycket* har i en ny *punkt 4* lagts till att revisionsberättelsen ska innehålla uppgift om revisorns etableringsort. Bestämmelsen grundar sig på artikel 28.2 led g i revisorsdirektivet. Övervägandena finns i avsnitt 8.4.5.

Med etableringsort bör normalt förstås den ort, i Sverige eller utomlands, där revisorn har en fast etablering varifrån revisionen har utförts. Det kan antingen röra sig om revisorns huvudsakliga etableringsort eller om platsen för en sekundär etablering i form av ett dotterbolag eller en filial.

Genom en hänvisning i 9 kap. 38 § är den nya bestämmelsen tillämplig även för koncernrevisionsberättelsen.

31 a §

I paragrafen, som är ny, finns bestämmelser om innehållet i revisionsberättelsen. Bestämmelserna grundar sig på artiklarna 25a och 28.2 led f i revisorsdirektivet och har utformats i nära överensstämmelse med direktivets ordalydelse. Övervägandena finns i avsnitt 8.4.5.

I *första stycket* anges att revisionsberättelsen ska innehålla ett uttalande om eventuella väsentliga osäkerhetsfaktorer som avser händelser eller förhållanden som kan medföra betydande tvivel rörande bolagets kapacitet till fortsatt drift. Bestämmelsen motsvaras av artikel 28.2 led f i direktivet.

I *andra stycket* anges vidare att utöver vad som följer av första stycket och bestämmelserna i 33 § får revisorn i revisionsberättelsen inte uttala sig om bolagets framtida lönsamhet eller om hur effektivt och ändamålsenligt styrelsen eller den verkställande direktören har bedrivit eller kommer att bedriva verksamheten. Bestämmelsen motsvaras av artikel 25a i direktivet.

Genom en hänvisning i 9 kap. 38 § är bestämmelserna tillämpliga även för koncernrevisionsberättelsen.

37 a §

I paragrafen, som är ny, finns bestämmelser om åtgärder som en koncernrevisor ska vidta vid granskningen av koncernredovisningen. Bestämmelserna grundar sig på artikel 27 i revisorsdirektivet. Övervägandena finns i avsnitt 8.3.4.

De åligganden för koncernrevisorn som beskrivs i artikel 27 i direktivet, och som genom denna paragraf har införts i ABL, motsvaras i huvudsak av de krav som ställs i revisionsstandarden ISA 600. ISA tillämpas sedan 2011 i Sverige. De nya bestämmelserna i 37 a § innebär därmed i princip endast en kodifiering av praxis.

38 §

I paragrafen finns bestämmelser om innehållet i koncernrevisionsberättelsen. I *första stycket* har hänvisningar införts till de nya bestämmelserna i 28 a § första stycket första meningen och andra stycket, 29 § första stycket 4 och 31 a §. Dessa bestämmelser ska således tillämpas även när det gäller koncernrevisionsberättelsen. I *tredje stycket* har förts in en bestämmelse motsvarande den i 28 a § första stycket andra meningen om revisorspåteckning på koncernredovisningen när fler än en revisor har utsetts.

Att samma bestämmelser ska gälla för koncernrevisionsberättelsen som för revisionsberättelsen avseende ett enskilt bolag framgår av artikel 28.5 i revisorsdirektivet.

Övervägandena finns i avsnitt 8.4.5.

47 §

I paragrafen finns bestämmelser om de uppgifter om bolagets revisor som bolaget ska anmäla för registrering i aktiebolagsregistret. I *andra stycket* har införts en bestämmelse om att i de fall då revisorn är ett registrerat EES-revisionsföretag ska uppgift lämnas om företagets organisationsnummer eller motsvarande identifikationsnummer. Bestämmelsen är en följd av att sådana företag, i enlighet med artikel 3a i revisorsdirektivet, enligt 9 kap. 19 § kan utses till revisor. Övervägandena finns i avsnitt 6.4.4.

49 §

I paragrafen, som är ny, finns en hänvisning till att bestämmelser om revision av företag av allmänt intresse finns även i revisorsförordningen. Bestämmelsen är av upplysningskaraktär. Övervägandena finns i avsnitt 5.2.5.

Ikraftträdande

De nya reglerna ska träda i kraft den 17 juni 2016. Övervägandena finns i avsnitt 14.1.

16.3 Förslaget till lag om ändring lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar**6 kap. Företagets ledning****7 §**

Se kommentaren till 8 kap. 49 a § ABL.

7 a §

Se kommentaren till 8 kap. 49 b § ABL.

7 b §

Se kommentaren till 8 kap. 49 c § ABL.

7 c §

Se kommentaren till 8 kap. 49 d § ABL.

8 kap. Revision och särskild granskning**1 §**

Se kommentaren till 9 kap. 8 § ABL.

3 §

I paragrafen finns i *tredje stycket* bestämmelser om att ett registrerat revisionsbolag får väljas till revisor och om vilka bestämmelser som då ska gälla för den revisor som är huvudansvarig för revisionen. Stycket har kompletterats med en bestämmelse om att även ett registrerat

EES-revisionsföretag får utses till revisor. Den nya bestämmelsen grundar sig på artikel 3a i revisorsdirektivet. Övervägandena finns i avsnitt 6.4.4.

Vidare har uppräknningen av de bestämmelser som ska gälla för den huvudansvarige revisorn ändrats på så sätt att hänvisningen till 8 a § om uppdragets längd och förbud under viss tid att delta i revisionen har tagits bort. Denna fråga regleras numera för de huvudansvariga revisorernas del i artikel 17.7 i revisorsförordningen. Övervägandena finns i avsnitt 13.5.5.

5 §

I paragrafen finns regler som ställer krav på att minst en revisor måste vara auktoriserad i vissa större föreningar. I *första stycket* har lagts till en bestämmelse om att detta krav alltid gäller i en förening som är ett företag av allmänt intresse. Bestämmelsen genomför artikel 3 i revisorsdirektivet. Denna artikel är inte särskilt riktad till företag av allmänt intresse utan gäller generellt vid all revision som omfattas av direktivet. Som beskrivs i avsnitt 5.2.5 ställer unionsrätten när det gäller ekonomiska föreningar dock endast krav på att revisionsreglerna för sådana föreningar som är företag av allmänt intresse anpassas till direktivet. Som närmare redogörs för i avsnitt 6.2.4 bör kravet på auktoriserad revisor därför gälla endast vid revision av sådana föreningar.

8 a §

Se kommentaren till 9 kap. 21 a § ABL.

8 b §

Se kommentaren till 9 kap. 22 a § ABL.

10 §

I paragrafens *första stycke* föreskrivs att revisorn ska granska årsredovisningen jämte räkenskaperna samt styrelsens och verkställande direktörens förvaltning. Hittills har angetts att detta ska ske i den omfattning som följer av god revisionssed. Den bestämmelsen har nu, i enlighet med vad som föreskrivs i ABL med flera andra lagar, ändrats till att granskningen ska vara så ingående och omfattande som god revisionssed kräver. Vidare har lagts till att granskningen

ska utföras med professionell skepticism. Tillägget är en följd av artikel 21.2 i revisorsdirektivet. Övervägandena finns i avsnitt 7.2.4.

Se även kommentaren till 9 kap. 3 § ABL.

13 §

I paragrafen finns bestämmelser om revisionsberättelsens innehåll. De ändringar som görs syftar dels till att genomföra nya bestämmelser i revisorsdirektivet, dels till att anpassa regleringen till vissa äldre direktivbestämmelser som inte tidigare införlivats i lagen. Övervägandena finns i avsnitten 5.2.5. och 8.4.5.

I ett nytt *andra stycke* har förts in regler om gemensam revisionsberättelse. Bestämmelserna gäller när en förening har flera valda revisorer. Däremot är de inte tillämpliga bara för att flera revisorer deltar i ett större granskningsuppdrag, om endast en revisor eller revisionsbyrå är vald revisor i bolaget. Bestämmelserna grundar sig på artikel 28.3 i revisorsdirektivet.

I ett nytt *tredje stycke* har lagts till nya bestämmelser om innehållet i revisionsberättelsens inledning. Bestämmelserna är av formell karaktär och grundar sig på artikel 28.2 leden a och g i revisorsdirektivet. Det ska lämnas uppgift om dels den reviderade föreningens firma och organisationsnummer (*punkt 1*), dels den räkenskapsperiod som revisionsberättelsen avser (*punkt 2*). Dessa krav syftar till att underlätta Bolagsverkets hantering av revisionsberättelsen. Vidare ska lämnas uppgift om det eller de normsystem för redovisning som föreningen har tillämpat (*punkt 3*). Med normsystem för redovisning avses det regelverk som föreningen har tillämpat i sin redovisning, till exempel årsredovisningslagen. För aktiebolag finns motsvarande reglering i 9 kap. 29 § ABL.

I revisionsberättelsen ska också finnas uppgift om revisorns etableringsort (*punkt 4*). Med etableringsort bör normalt förstås den ort, i Sverige eller utomlands, där revisorn har en fast etablering varifrån revisionen har utförts. Det kan antingen röra sig om revisorns huvudsakliga etableringsort eller om platsen för en sekundär etablering i form av ett dotterbolag eller en filial.

I *fjärde stycket* finns en ny bestämmelse om att revisionsberättelsen ska dateras och undertecknas av revisorn. Bestämmelsen grundar sig på artikel 28.4 i revisorsdirektivet.

13 a §

I paragrafen, som är ny, finns bestämmelser om revisionsberättelsens innehåll för ekonomiska föreningar som är företag av allmänt intresse. På samma sätt som ändringarna i 13 § syftar paragrafen dels till att genomföra nya bestämmelser i revisorsdirektivet, dels till att anpassa regleringen till vissa äldre direktivbestämmelser som inte tidigare införlivats i lagen.

Den motsvarande direktivregleringen är inte särskilt riktad till företag av allmänt intresse utan gäller generellt vid all revision som omfattas av direktivet. Som beskrivs i avsnitt 5.2.5 ställer unionsrätten när det gäller ekonomiska föreningar dock endast krav på att sådana föreningar som är företag av allmänt intresse revideras enligt regler som anpassats till direktivet. Som närmare redogörs för i avsnitt 8.4.5 bör tillämpningsområdet för bestämmelserna i paragrafen därför avgränsas till revision av sådana föreningar. Detta framgår av paragrafens *första stycke*.

I *andra stycket* finns en bestämmelse om att det i revisionsberättelsen ska anges vilket eller vilka normsystem för revision som revisorn har tillämpat. Ett sådant normsystem är ISA. I *punkten 1* finns en regel om skyldighet för revisorn att i revisionsberättelsen ange om han eller hon har en mening som avviker från styrelsens eller annan revisors. I *punkten 2* föreskrivs att revisorn ska ange om revisionens inriktning eller omfattning är begränsad. Det kan till exempel vara fråga om en avvikelse som består i att revisorn uttalar sig med reservation för något förhållande som han eller hon inte har kunnat kontrollera. I *punkten 3* finns en regel som innebär att revisorn särskilt ska ange i revisionsberättelsen om begränsningen är av den art att revisorn inte kan göra något uttalande enligt 8 kap. 13 §.

Motsvarande reglering som nu införs i 13 a § andra stycket för ekonomiska föreningar av allmänt intresse finns för aktiebolag i 9 kap. 30 § ABL. Bestämmelserna grundar sig på artikel 28.2 leden b och c i revisorsdirektivet.

I *tredje stycket* anges att revisionsberättelsen ska innehålla ett uttalande om eventuella väsentliga osäkerhetsfaktorer som avser händelser eller förhållanden som kan medföra betydande tvivel rörande föreningens kapacitet till fortsatt drift. Bestämmelsen motsvaras av artikel 28.2 led f i direktivet.

I *fjärde stycket* föreskrivs att utöver vad som följer av tredje stycket och bestämmelserna i 8 kap. 13 § lagen om ekonomiska föreningar får revisorn i revisionsberättelsen inte uttala sig om föreningens framtida lönsamhet eller om hur effektivt och ändamålsenligt styrelsen eller den verkställande direktören har bedrivit eller kommer att bedriva verksamheten. Bestämmelsen motsvaras av artikel 25a i direktivet.

I *femte stycket* anges att bestämmelserna i andra–fjärde styckena gäller även för koncernrevisionsberättelsen. Bestämmelsen grundar sig på artikel 28.5 i direktivet.

13 b §

Se kommentaren till 9 kap. 37 a § ABL.

18 §

I paragrafen finns bestämmelser om anmälan om vem som utsetts till revisor i en ekonomisk förening för registrering hos Bolagsverket.

I *andra stycket*, som reglerar anmälandens innehåll, har gjorts ett tillägg om de uppgifter som ska lämnas när ett registrerat EES-revisionsföretag valts som revisor. Bestämmelsen är en följd av att sådana företag, i enlighet med artikel 3a i revisorsdirektivet, enligt 3 § kan utses till revisor. Övervägandena finns i avsnitt 6.4.4.

19 §

Se kommentaren till 9 kap. 49 § ABL.

Ikraftträdande

De nya reglerna ska träda i kraft den 17 juni 2016. Övervägandena finns i avsnitt 14.1.

16.4 Förslaget till lag om ändring sparbankslagen (1987:619)

3 kap. Sparbankens ledning

4 a §

Se kommentaren till 8 kap. 49 a § ABL. Samtliga sparbanker har tillstånd att bedriva rörelse enligt lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse och är därmed skyldiga att följa de regler som gäller för företag av allmänt intresse.

4 b §

I paragrafen, som är ny, finns ett undantag från skyldigheten att ha ett revisionsutskott. Undantaget har utformats som en hänvisning till motsvarande bestämmelse i revisorsdirektivet. Övervägandena finns i avsnitt 13.3.4. Övriga undantag som föreskrivs i artikel 39.3 i direktivet är inte relevanta för sparbanker och har därför inte tagits med i paragrafen.

4 c §

Se kommentaren till 8 kap. 49 c § ABL.

4 d §

Se kommentaren till 8 kap. 49 d § ABL.

4 a kap. Revision

1 §

Se kommentaren till 9 kap. 8 § ABL.

1 a §

Paragrafen innehåller bestämmelser om längsta möjliga mandattid för revisorn. Hittills har angetts att uppdraget som revisor för en sparbank, vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad, får gälla i högst sju år i följd. Den bestämmelsen har grundats på artikel 42 i revisorsdirektivet som nu har upphävts. Bestämmelser om revisionsuppdragets varaktighet finns numera i artikel 17 i revisorsförordningen. Enligt dessa bestämmelser är huvudregeln att revisionsuppdraget får fortgå i som längst tio år. I para-

grafen föreskrivs ett undantag från denna huvudregel som gäller för personliga revisorsuppdrag, dvs. när revisorn är en fysisk person. För sådana uppdrag ska fortfarande gälla en längsta möjliga mandattid om sju år.

Den bestämmelse om karenstid innan revisorn återigen får delta i revisionen som hittills funnits i paragrafens andra stycke har tagits bort. Bestämmelser om detta finns nu i artikel 17 i revisorsförordningen.

Övervägandena finns i avsnitt 13.5.5.

3 §

Se kommentaren till 9 kap. 19 § ABL.

6 a §

Se kommentaren till 9 kap. 22 a § ABL.

9 §

Se kommentaren till 9 kap. 3 § ABL.

12 §

I paragrafen har förts in ett nytt *andra stycke*. Se vidare kommentaren till 9 kap. 28 a § ABL.

12 a §

Se kommentaren till 9 kap. 29 § ABL. Av 4 a kap. 17 § följer att reglerna är tillämpliga även för koncernrevisionsberättelsen.

13 a §

Se kommentaren till 9 kap. 31 a § ABL. Av 4 a kap. 17 § följer att reglerna är tillämpliga även för koncernrevisionsberättelsen.

16 a §

Se kommentaren till 9 kap. 37 a § ABL.

22 §

Se kommentaren till 9 kap. 47 § ABL.

24 §

Se kommentaren till 9 kap. 49 § ABL.

Ikraftträdande

De nya reglerna ska träda i kraft den 17 juni 2016. Övervägandena finns i avsnitt 14.1.

16.5 Förslaget till lag om ändring lagen (1995:1570) om medlemsbanker

6 kap. Medlemsbankens ledning

4 a §

Se kommentaren till 8 kap. 49 a § ABL. Samtliga medlemsbanker har tillstånd att bedriva rörelse enligt lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse och är därmed skyldiga att följa de regler som gäller för företag av allmänt intresse.

4 b §

I paragrafen, som är ny, finns ett undantag från skyldigheten att ha ett revisionsutskott. Undantaget har utformats som en hänvisning till motsvarande bestämmelse i revisorsdirektivet. Övervägandena finns i avsnitt 13.3.4. Övriga undantag som föreskrivs i artikel 39.3 i direktivet är inte relevanta för medlemsbanker och har därför inte tagits med i paragrafen.

4 c §

Se kommentaren till 8 kap. 49 c § ABL.

4 d §

Se kommentaren till 8 kap. 49 d § ABL.

7 a kap. Revision

1 §

Se kommentaren till 9 kap. 8 § ABL.

1 a §

Paragrafen innehåller bestämmelser om längsta möjliga mandattid för revisorn. Hittills har angetts att uppdraget som revisor för en medlemsbank, vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad, får gälla i högst sju år i följd. Den bestämmelsen har grundat sig på artikel 42 i revisorsdirektivet som nu har upphävts. Bestämmelser om revisionsuppdragets varaktighet finns numera i artikel 17 i revisorsförordningen. Enligt dessa bestämmelser är huvudregeln att revisionsuppdraget får fortgå i som längst tio år. I paragrafen föreskrivs ett undantag från denna huvudregel som gäller för personliga revisorsuppdrag, dvs. när revisorn är en fysisk person. För sådana uppdrag ska fortfarande gälla en längsta möjliga mandattid om sju år.

Den bestämmelse om karenstid innan revisorn återigen får delta i revisionen som hittills funnits i paragrafens andra stycke har tagits bort. Bestämmelser om detta finns nu i artikel 17 i revisorsförordningen.

Övervägandena finns i avsnitt 13.5.5.

3 §

Se kommentaren till 9 kap. 19 § ABL.

6 a §

Se kommentaren till 9 kap. 22 a § ABL.

9 §

Se kommentaren till 9 kap. 3 § ABL.

12 §

I paragrafen har förts in ett nytt *andra stycke*. Se vidare kommentaren till 9 kap. 28 a § ABL.

12 a §

Se kommentaren till 9 kap. 29 § ABL. Av 4 a kap. 17 § följer att reglerna är tillämpliga även för koncernrevisionsberättelsen.

13 a §

Se kommentaren till 9 kap. 31 a § ABL. Av 4 a kap. 17 § följer att reglerna är tillämpliga även för koncernrevisionsberättelsen.

16 a §

Se kommentaren till 9 kap. 37 a § ABL.

22 §

Se kommentaren till 9 kap. 47 § ABL.

24 §

Se kommentaren till 9 kap. 49 § ABL.

Ikraftträdande

De nya reglerna ska träda i kraft den 17 juni 2016. Övervägandena finns i avsnitt 14.1.

16.6 Förslaget till lag om ändring revisionslagen (1999:1079)**5 §**

Se kommentaren till 9 kap. 3 § ABL.

9 §

Se kommentaren till 9 kap. 8 § ABL.

19 §

I paragrafen finns bestämmelser om att ett registrerat revisionsbolag får väljas till revisor och om vilka bestämmelser som då ska gälla för den revisor som är huvudansvarig för revisionen. I *första stycket* har införts en bestämmelse om att även ett registrerat EES-revisionsföretag får utses till revisor. Bestämmelsen grundar sig på artikel 3a i revisorsdirektivet. Övervägandena finns i avsnitt 6.4.4.

27 a §

Se kommentaren till 9 kap. 28 a § ABL.

27 b §

Se kommentaren till 9 kap. 29 § ABL.

27 d §

Se kommentaren till 9 kap. 31 a § ABL.

32 b §

Se kommentaren till 9 kap. 37 a § ABL.

33 §

I paragrafen finns bestämmelser om innehållet i koncernrevisionsberättelsen. I *första stycket* har förts in hänvisningar till de nya reglerna i 27 a § första stycket första meningen och andra stycket, 27 b § första stycket 4 och 27 d §. Vidare har följdändringar skett på grund av att paragrafer har fått nya paragrafnummer. I *andra stycket* har förts in en bestämmelse motsvarande den i 27 a § om revisorspåteckning på koncernredovisningen när fler än en revisor har utsetts.

Att samma bestämmelser ska gälla för koncernrevisionsberättelsen som för revisionsberättelsen avseende ett enskilt företag framgår av artikel 28.5 i revisorsdirektivet.

Övervägandena finns i avsnitt 8.4.5.

Ikraftträdande

De nya reglerna ska träda i kraft den 17 juni 2016. Övervägandena finns i avsnitt 14.1.

Särskilda yttranden

Särskilt yttrande av experterna Anna-Clara af Ekenstam och Helene Agélie

Inledning

Grunden för EUs s.k. revisionspaket lades redan 2010 i och med presentationen av en grönbok. Under åren därefter och fram till Ministerrådets beslut i maj 2014 har ett flertal olika versioner diskuterats, inte bara när det gäller innehållet utan även sättet att reglera. Det slutgiltiga resultatet presenterades dels i en förordning som tar sikte på lagstadgad revision av företag av allmänt intresse, dels i ett ändringsdirektiv till revisorsdirektivet från 2006.

Båda rättsakterna ska träda i kraft den 17 juni 2016. Utredningens uppdrag har varit att föreslå hur direktivet ska implementeras och samtidigt anpassa den svenska lagstiftningen till bestämmelserna i förordningen. Eftersom vissa frågor regleras i både förordningen och direktivet och då hela paketet ska tillämpas från samma datum vill vi framhålla vikten av att reglerna ses som just en paketlösning. Till exempel anser vi att en konsekvensbeskrivning där man hade redogjort för följderna av såväl införandet av förordningen som direktivet hade varit att föredra då en sådan beskrivning hade gett en mer rättvisande bild av paketets effekter.

Administrativa sanktionsavgifter

På de grunder som utredaren har anfört instämmer vi i utredningens huvudförslag, dvs. att administrativa sanktionsavgifter endast ska kunna aktualiseras när en revisor överträder förbudet att tillträda viss befattning hos revisionsklienten innan en viss karenstid löpt ut.

För det fall regeringen skulle anse att en korrekt implementering av direktivet förutsätter att sanktionsavgifter ska omfatta fler situationer motsätter vi oss de belopp som föreslagits.

Till skillnad från andra yrkesprofessioner är revisorer redan föremål för ett omfattande regelverk som inkluderar inte bara själva utövandet av uppdraget, utan även en statlig tillsyn och regler för skadeståndsansvar. Vid fastställandet av sanktionsavgifternas storlek måste därför hänsyn tas till att revisorer, utöver risken för sanktionsavgifter, dessutom riskerar disciplinära påföljder som exempelvis ett upphävande av auktorisationen. De skadeståndsbelopp som numera förekommer, och på senare tid har prövats av domstol, har dessutom visat sig kunna uppgå till avsevärda belopp.

När det gäller sanktionsavgifternas storlek anges inga belopp i själva direktivtexten. Däremot anges i direktivets ingress (p.16) att beloppen ska ha "en verkligt avskräckande verkan". Det däri nämnda exemplet om en miljon euro är i vart fall för svenska revisorer inte bara avskräckande utan helt verklighetsfrämmande. Vad som anges i ingressen är dessutom – till skillnad från direktivets artiklar – inte bindande för medlemsstaterna. I det alternativa förslaget (bilaga 7 Alternativ till utredningens förslag) föreslås för en fysisk person ett maximibelopp om en miljon kr och tio miljoner kr om överträdelsen har skett inom ramen för ett revisionsuppdrag som avser ett företag av allmänt intresse. Vi har inga invändningar mot att det görs en uppdelning beroende på typen av revisionsuppdrag. Däremot anser vi att redan en miljon kronor är ett mycket högt belopp som i kombination med utdömande av annan disciplinär åtgärd framstår som en orimligt sträng påföljd. Vi anser att regeringen inte bara vid bedömningen av sanktionsavgifternas belopp i enskilda fall utan även vid fastställandet av maximibeloppen, bör ta hänsyn till den genomsnittliga inkomsten för revisorer som utför de respektive revisionsuppdragen.

På samma sätt är de procenttal som föreslagits i det alternativa förslaget om en respektive tio procent av omsättningen för registrerade revisionsbolag orimligt höga. Att ett registrerat revisionsbolag skulle riskera att få ett vitesbelopp om tio procent av dess totala årsomsättning för brister hänförliga till ett revisionsuppdrag kan inte motiveras. Dessa beloppsnivåer föreslogs i tidigare förslag från kommissionen men förkastades och ersattes med skrivningar

där inga belopp angavs. Att därför ändå reglera utifrån dessa nivåer måste därför ifrågasättas.

I sammanhanget kan även noteras att utredningen, som huvudförslag, inte har föreslagit att administrativa sanktionsavgifter överhuvudtaget ska kunna träffa företag av allmänt intresse, detta trots att de omfattas av samma skrivningar i ingressen (p. 15) som revisorer och registrerade revisionsbolag. Även i det alternativa förslaget har vitesbeloppen avseende företrädare för företag av allmänt intresse begränsats till högst en miljon kronor för fysiska personer och högst en procent av företagets omsättning för juridiska personer.

Orimligt höga maximibelopp sammantaget med risken för andra disciplinära påföljder och skadestånd kan befaras medföra att branschens attraktionskraft sjunker. En sådan utveckling skulle gå stick i stäv med ett av huvudsyftena bakom framtagandet av EUs revisionspaket, nämligen att säkerställa att det finns tillräckligt många kompetenta revisorer på marknaden. Alltför höga sanktionsavgifter kan dessutom antas få effekten att revisionsmarknaden avseende företag av allmänt intresse snarare koncentreras än mer till ”Big 4” än uppmuntrar mindre och medelstora revisionsbyråer att närma sig den.

Förbudet att nyttja möjligheten att förlänga revisionsuppdrag i finansiella företag

Utredningen föreslår att möjligheten att förlänga revisionsuppdraget utöver de tio första åren med ytterligare tio respektive fjorton år (gemensam revision) i företag av allmänt intresse inte ska gälla finansiella företag.

Vi förespråkar en lösning som tillåter att alla företag av allmänt intresse kan förlänga revisionsuppdragen i enlighet med vad förordningen medger. Enligt vår uppfattning är det ytterst tveksamt om det ens är möjligt att särskilja en viss kategori företag av allmänt intresse i samband med nyttjandet av ”member states options”. Det står visserligen inte uttryckligen angivet i förordningen att det är förbjudet, men det avviker från den regleringsmetod som EU har använt när medlemsstaterna har getts möjlighet att nyttja undantag. Både i det ursprungliga revisorsdirektivet och i ändringsdirektivet anges det uttryckligen i vilka situationer och för vilka typer av företag av allmänt intresse som undantagen kan nyttjas. Denna uttryck-

liga undantagsmöjlighet finns inte i förordningen. Den stöds inte heller av vad kommissionen har anfört om möjligheten att särreglera vissa kategorier av företag av allmänt intresse.

Att särreglera finansiella företag får dessutom konsekvenser för andra kategorier av företag som definierats som företag av allmänt intresse, nämligen företag vars värdepapper finns upptagna på en reglerad marknad. Som huvudregel föreslår utredningen att sådana företag ska få nyttja möjligheten till förlängning av revisionsuppdrag från samma revisionsbyrå. Konsekvensen av utredningens förslag blir emellertid att företag vars värdepapper är upptagna för handel på en reglerad marknad och som dessutom är finansiella företag måste tillämpa de striktare rotationsreglerna och rotera efter tio år. Olika bedömningar av olika kategorier av företag av allmänt intresse skapar dessutom otydlighet.

Utredaren har som skäl för sitt förslag framhållit att revisionen är särskilt viktig i finansiella företag. Kraven på hög revisionskvalitet vid revision av finansiella företag har redan beaktats i praktiken. FAR har sedan några år tillbaka tagit fram en särskild licensiering för revisorer som reviderar finansiella företag, där det bl.a. ingår särskilda fortbildningskrav. Dessutom har FAR, i dialog med Finansinspektionen, tagit fram RevR 100 *Rekommendation om revision av finansiella företag*.

System och rutiner i denna typ av företag är ofta komplicerade, och revisorerna förutsätts ha ingående kunskap om såväl verksamheten som tillämpligt regelverk. Detta talar snarare för att kravet på hög revisionskvalitet förutsätter långa mandatperioder för revisorer. Eventuella hot mot revisornas opartiskhet och självständighet måste kunna hanteras på samma sätt som i andra företag av allmänt intresse, särskilt med beaktande av det omfattande regelverk kring oberoendefrågor som tillkommer genom revisionspaketet.

Byrårotation är i sig en inskränkning av ägarnas möjlighet att själva besluta om val av revisor. Att inte tillåta förlängning av byråns revisionsuppdrag medför dessutom ökade administrativa kostnader för företagen.

Vår samlade bedömning är att det inte finns tillräckliga skäl att särreglera finansiella företag från övriga företag av allmänt intresse.

Ikraftträdandetidpunkten

En omedelbar tillämpning av EUs revisionspaket från den 17 juni 2016 kommer att medföra praktiska problem och även orsaka förvirring bland bolagets intressenter. Vi förordar därför den lösning som kommissionen har gett uttryck för, nämligen att de nya EU-reglerna ska tillämpas först med avseende på det räkenskapsår som inleds närmast efter bestämmelsernas ikraftträdande.

Ett område där de praktiska konsekvenserna av att hänföra tillämpningen till den 17 juni 2016 framstår som särskilt bekymmersamt är revisionsberättelsens utformning. En konsekvens av att bestämmelserna ska börja tillämpas redan från den 17 juni 2016 är att det för ett och samma räkenskapsår kan komma att lämnas revisionsberättelser baserade på olika regelverk, beroende på tidpunkten för revisionsberättelsens avlämnande. Eftersom en revisionsberättelse är direkt kopplad till en årsredovisning är det mest logiskt att koppla införandet av en ny revisionsberättelse till ett räkenskapsår.

Ytterligare en aspekt som talar för att hänföra tillämpningen till ett räkenskapsår är att revisorerna inte bara inom en snar framtid ska rapportera enligt den nya revisorsförordningen och direktivet utan även i enlighet med de krav som följer av den nya s.k. ISA-revisionsberättelsen. ISA-revisionsberättelsen ska tillämpas vid revision avseende räkenskapsår som avslutas den 15 december 2016 eller senare, dvs. för bolag som har kalenderår som räkenskapsår ska de tillämpas för 2016.

Implementeringen av revisorsförordningen och ISA kräver var för sig stora förändringar. Förordningen kräver bl.a. upplysningar om hur revisorn har utsetts, revisionsuppdragets varaktighet, oberoendeförsäkran m.m. De nya ISA-kraven innebär bl.a. att hela revisionsberättelsens struktur förändras.

Det mest omfattande arbetet hänför sig dock till förändringarna av revisionsberättelsens innehåll, där den största ändringen avser kraven på en beskrivning av s.k. Key Audit Matters ("KAM"). Rapportering av KAM i revisionsberättelsen är en helt ny företeelse. För att säkerställa hög revisionskvalitet redan från start förutsätts en formell remissbehandling från FAR avseende den nya revisionsberättelsens utformning samt utbildning av revisorskåren.

Rapportering av KAM förutsätter även en kontinuerlig dialog med revisionskunden, vilken bör påbörjas redan i planeringsfasen

av revisionsuppdraget. Ett av syftena med beskrivningen av KAM har varit att även företagen ska utöka och förtydliga informationen i sina årsredovisningar. Av detta följer att även revisionsklienterna behöver tid för att utveckla sin rapportering.

Mot bakgrund av att förordningen och direktivet måste ses som ett samlat paket rekommenderar vi sålunda att ikraftträdandet knyts till ett räkenskapsår. Motsatsen skulle skapa stor förvirring och kan initialt antas leda till en kvalitetssänkning.

Särskilt yttrande av experten Charlotte Sandart

Jag är förordnad som expert att biträda utredningen på grund av min anställning hos Finansinspektionen och lämnar nedanstående synpunkter med denna utgångspunkt.

Utredarens uppdrag är att utarbeta nödvändiga lagförslag för att genomföra de ändrade reglerna i revisorsdirektivet. Utredaren ska även utarbeta nödvändiga författningsförslag för att anpassa svensk rätt till reglerna i den direkt tillämpliga revisorsförordningen.

Utredaren redogör i avsnitt 10 för sina förslag avseende disciplinära åtgärder mot revisorer samt i avsnitt 13 för sin uppfattning rörande dels en eventuell tillsyn av det granskade företaget, dels hur olika föreskrivna uppgifter ska hanteras av olika myndigheter. Vidare lämnar utredaren i en bilaga till utredningen alternativ till dels hur direktivets bestämmelser om administrativ sanktionsavgift ska genomföras, dels system för tillsyn av och sanktioner mot de granskade företagen. Alternativen visar på lagtekniska lösningar för att införa EU-bestämmelserna på ett annat sätt än det som utredaren förespråkar. Utredaren framhåller för sin del att dessa alternativ inte bör genomföras och i utredningen anges att experterna delar denna uppfattning. Om en expert tycker annorlunda, får särskilt yttrande lämnas.

I kommittédirektiven anges att det övergripande målet med ändrade bestämmelser om revisorer och revision ska vara dels att revisionskvaliteten höjs, dels att revisionsreglerna bidrar ytterligare till den finansiella stabiliteten. Avgörande för den finansiella stabiliteten är att det finns ett grundmurat förtroende för de finansiella företagen. Deras samhällsviktiga funktioner, där staten har ett särskilt ansvar, ger anledning att ställa än högre krav på revisionen av dessa företag. För att den finansiella informationen som ett finansiellt företag lämnar ifrån sig ska vara användbar för företagets intressenter, däribland tillsynsmyndigheten, krävs att den är tillförlitlig. En revision med starkt och synbart oberoende bidrar till att stärka förtroendet för informationens riktighet. Utredarens förslag ska vidare utformas så att företagens administrativa börda inte ökar mer än nödvändigt. Mer ingripande eller strängare regler än vad EU-reglerna kräver ska om möjligt undvikas. Med avseende på revision av finansiella företag kan det dock i vissa fall finnas skäl till

strängare regler än vad som krävs, även om dessa leder till en ökad administrativ börda.

Nedan väljs att lyfta några av de frågor som utredningen behandlat.

Definition av företag av allmänt intresse

Utredningen har vad avser definitionen av företag av allmänt intresse valt att inte utöka definitionen utöver vad EU-reglerna kräver. Att omfattas av definitionen företag av allmänt intresse innebär för dessa företag, och för deras revisorer, att de åläggs följa strängare och mer ingående krav som syftar till att höja kvaliteten på revisionen. Utredarens förslag medför att långt från alla finansiella företag (enligt den terminologi som används i svensk lagstiftning) träffas av dessa strängare krav, vilket ur ett kundskydds- och stabilitetsperspektiv är mindre lämpligt. När det i kommittédirektiven talas om finansiella företag får antas att härmed avses en vidare krets av företag än de som enligt utredarens förslag kommer att omfattas av definitionen av företag av allmänt intresse. I kommittédirektiven anges t.ex. att det kan finnas skäl till strängare regler i vissa fall med avseende på revision av finansiella företag. Även med avseende på frågan om byrårotation anges i kommittédirektiven att det kan finnas skäl utforma kraven på byrårotation så att revisorn i ett finansiellt företag byts ut oftare än vad EU-reglerna kräver. Mot bakgrund av vad nu anförts finns anledning utvidga definitionen av företag av allmänt intresse till att omfatta även samtliga värdepappersbolag, Svenska Skeppshypotekskassan, fondbolag, AIF-förvaltare med diskretionärt tillstånd eller som riktar sig mot icke-professionella investerare, inlåningsföretag samt finansiella holdingföretag.

Byrårotation

Krav på byrårotation efter tio år motsvarar vad EU-reglerna anger som huvudregel för samtliga företag av allmänt intresse. I kommittédirektiven står att när det gäller finansiella företag kan det finnas skäl att, för att främja revisorns synbara oberoende, utforma kraven på byrårotation så att revisorn i ett finansiellt företag byts ut oftare än vad EU-reglerna kräver. Enligt utredningens förslag ska byrårotation ske senast efter tio år för de företag av allmänt intresse

som är finansiella, dvs. kreditinstitut, försäkringsföretag samt värdepappersbolag med tillstånd enligt 2 kap. 2 § första stycket p. 2 och p. 8 lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden. För övriga finansiella företag (fondbolag, övriga värdepappersbolag med flera företag) föreslår utredningen inget krav på byrårotation alls. För företag av allmänt intresse som ej är finansiella föreslår utredningen en möjlighet att, under vissa förutsättningar, förlänga revisionsuppdraget till sammanlagt 20 år. För samtliga finansiella företag för vilka krav finns på utseende av revisor bör, med beaktande av de skäl som anges i kommittédirektiven, gälla krav på byrårotation i linje med vad EU-kommissionen föreslog, dvs. rotation efter sex år.

Förbjudna icke-revisionstjänster

Intern kontroll i de finansiella företagen avser inte bara kontroller med ekonomisk inriktning utan även kontroller avseende risker och regelefterlevnad. Mot bakgrund av betydelsen av den interna kontrollen i de finansiella företagen och med beaktande av vikten av revisorernas oberoende och självständighet inte minst i de finansiella företagen bör även tjänster relaterade till det granskade företags risk- och compliancefunktioner vara för revisorn förbjudna tjänster och, på motsvarande sätt som gäller för internrevisions-tjänster (se art. 5.1 andra stycket h) i förordningen), inte kunna tillhandahållas det granskade företaget av dess revisor. Att förbjuda en revisor att tillhandahålla revisionsklienten tjänster relaterade till företags risk- och compliancefunktioner visar tydligare på vikten av revisorns oberoende än alternativet med endast en förtroendeprövning i varje enskilt fall.

Disciplinära åtgärder

Utredaren anser att den administrativa sanktionsavgift som enligt direktivet ska införas i nationell rätt med största sannolikhet är att anse som ett straff enligt Europakonventionen och EU:s rättighetsstadga. Detta innebär enligt utredningen bland annat att ett införlivande av sanktionsavgiften måste göras med beaktande av förbudet mot självangivelse och att det därmed inte är förenligt med de rättssäkerhetsgarantier som följer av Europakonventionen att ålägga

en revisor som riskerar en sanktion som är av straffrättslig karaktär en sådan upplysnings- och uppgiftsskyldighet som följer av såväl svensk rätt som EU-rätten. Utredningen föreslår att den administrativa sanktionsavgiften endast ska kunna aktualiseras i de fall då en revisor överträder förbudet att tillträda en befattning hos revisionsklienten innan en karenstid löpt ut.

Ett införlivande av den disciplinära åtgärden sanktionsavgift på det sätt som utredningen föreslår, nämligen endast vid överträdelser av förbudet att tillträda viss befattning, förefaller ej överensstämma med vare sig syftet med eller ordalydelsen av revisorsförordningen och revisorsdirektivet. Att ett enskilt land skulle införliva reglerna på det sätt som föreslås i utredningen, kan inte bedömas ha varit avsikten med EU-regleringen och ter sig som en överprövning av vad som beslutats inom EU. Att ha en tillsyn över revisorer samt ett förfarande avseende disciplinära åtgärder som är likartade inom EU, får antas vara vad som avsetts med EU-reglerna. Därmed ifrågasätts naturligtvis inte behovet av att diskutera förhållandet till Europakonventionen och EU:s rättighetsstadga.

Revision är ett exempel på en verksamhet som bedömts behöva stå under offentlig tillsyn. Tillsynen ska tillgodose bland annat tredje mans intresse av ett väl fungerande närings- och samhällsliv. Tillsynen bygger på att tillsynsmyndigheten kan få information även från den gentemot vilken tillsynen bedrivs och även om allvarliga sanktioner mot överträdelser är föreskrivna. En långtgående möjlighet för tillsynsobjekten att vägra lämna uppgifter till tillsynsmyndigheten är svårförenlig med en fungerande tillsyn. Det är svårt att tänka sig att den europeiska lagstiftaren avsett att förslagen i direktivet skulle medföra en starkt begränsad möjlighet att bedriva tillsyn. Redan detta talar för att frågan bör utredas vidare med en djupare – och bredare – analys.

En avgörande fråga i detta sammanhang är om sanktionsavgifter är att betrakta som straff i Europakonventionens mening. Utredarens argumentation i dessa delar behandlar inte frågan ur alla perspektiv. Framför allt beaktas inte det allmännas bästa och tillsynsperspektivet i tillräcklig grad. Verksamhet som bedrivs för att tillse det goda samhällsintresset och därför kräver auktorisation, och som ska följa förutbestämda regler och stå under strikt offentlig tillsyn, måste rimligen betraktas på annat sätt än annan verksamhet,

vilket får betydelse för bedömningen av om åtgärder mot tillsynsobjekten ska betraktas som straff eller inte.

Det finns inte några helt klara svar på frågan om vilka begränsningar som Europakonventionen och EU:s rättighetsstadga innebär för utformningen av tillsyns- och sanktionssystem av revisorer. Om den bedömningen görs av regeringen att ett införlivande och tillämpning av EU-reglerna om revisorer och revision medför brott, eller riskerar att medföra brott, mot stadgade rättigheter i Europakonventionen och EU:s rättighetsstadga, måste naturligtvis frågan hanteras och då lämpligen genom ett svenskt agerande på EU-nivå.

Utredningen lämnar i bilaga 7 ett alternativförslag. Detta förslag förefaller vara mer i linje med utredarens uppdrag att ta fram lagförslag för genomförande av EU-reglerna om revisorer och revision, men förslaget är mycket kortfattat och knapphändigt behandlat.

Tillsynsnämnden för revisorer

Enligt art. 21 i förordningen (Villkor för oberoende) ska den behöriga myndigheten (Revisorsnämnden) vara oberoende från lagstadgade revisorer och revisionsföretag. Det saknas anledning att frånga utgångspunkten att värna Revisorsnämndens oberoende genom utnyttjande av en möjlighet till undantag, varigenom i Tillsynsnämnden för revisorer inom Revisorsnämnden tillåts ingå ledamöter som ej är oberoende gentemot revisorskåren. I den utsträckning särskild kompetens erfordras finns möjligheten för Revisorsnämnden att anlita sakkunniga.

Det granskade företaget

Vad avser frågan om tillsyn av det granskade företaget har utredaren gjort den bedömningen att unionsrätten inte kan anses ställa krav på att det inrättas ett generellt tillsynssystem för att kontrollera efterlevnaden av de bestämmelser i revisorsdirektivet och revisorsförordningen som särskilt riktar sig till det granskade företaget. Inte heller anser utredaren att det kan anses föreligga ett generellt krav på att eventuella överträdelse av dessa bestämmelser, som det granskade företaget gör sig skyldigt till, sanktioneras.

Jämfört med kommissionens förslag ser de rättsakter som EU antagit annorlunda ut, vilket redogörs för i utredningen. Det kan inte säkert sägas att det enligt de antagna EU-reglerna finns ett entydigt krav på inrättandet av ett generellt tillsynssystem för företag av allmänt intresse. Det går dock att argumentera för att EU-reglerna kräver ett generellt tillsynssystem för företag av allmänt intresse såvitt avser exempelvis att revisionsutskott inrättas på föreskrivet sätt, att revisorn väljs på föreskrivet sätt, att revisorn inte anlitas under en längre tid än som är tillåten samt att revisorn inte entledigas utan saklig grund. Det skulle inte vara i strid med, utan snarare i linje med, kommittédirektiven att föreslå ett generellt tillsynssystem rörande i vart fall de nu nämnda frågorna. Om ett sådant tillsynssystem ska tillskapas bör utformningen härav göras annorlunda än vad som föreslås i utredningens alternativförslag och tillsynsuppgifterna lämpligen fördelas mellan olika myndigheter med beaktande av resp. myndighets redan idag bedrivna verksamhet. Finansinspektionen skulle kunna utses till behörig myndighet för finansiella företag av allmänt intresse avseende frågor rörande revisionsutskott samt entledigande av revisorer utan saklig grund. Tillsynen av dessa frågor innehåller moment av bedömningar av det granskade företaget och inte enbart uppgifter av formell karaktär. Frågor avseende val av revisor på föreskrivet sätt har sin grund i konkurrensrättsliga överväganden och lämpar sig därför bäst för tillsyn av Konkurrensverket.

Vad angår frågan om tillsynen av att ett företag av allmänt intresse ej anlitar samma revisor/byrå under en längre tid än vad som är tillåtet är det en uppgift bäst lämpad för Bolagsverket. Uppgiften bygger på att erforderligt systemstöd finns och en engångskostnad för uppbyggandet härav kan förutses. Sedan lång tid är Bolagsverket registreringsmyndighet för flertalet företag innefattande även banker och försäkringsföretag. Även Revisorsnämnden behöver för sin tillsyn av revisorer ha uppgift om längden av revisorsuppdragen. Om inte Revisorsnämnden av något annat skäl har behov för sin tillsyn av uppbyggnaden av ett register utvisande längden av pågående revisorsförordnanden, förefaller det naturligt att Revisorsnämnden hämtar erforderliga uppgifter i denna fråga från Bolagsverket. Om även Finansinspektionen i sin tillsyn har behov av uppgifter om hur lång tid en revisor varit förordnad, kan uppgifterna inhämtas från Bolagsverket.

Revisionsutskott

Som utgångspunkt gäller att alla företag av allmänt intresse ska ha ett revisionsutskott (revisionskommitté enligt EU-reglerna). Sedan finns, i överensstämmelse med utredningens förslag, en möjlighet för samtliga företag av allmänt intresse att avstå från att ha ett revisionsutskott under förutsättning att styrelsen i dess helhet fullgör utskottets uppgifter och att styrelsen uppfyller de minimikrav som gäller för utskottets sammansättning.

Därutöver föreslår utredningen en möjlighet att undanta vissa företag av allmänt intresse från skyldigheten att ha ett revisionsutskott, och genom denna särskilda undantagsmöjlighet skulle dessa företag även undantas från skyldigheten att låta styrelsen fullgöra utskottets uppgifter. Om denna undantagsmöjlighet utnyttjas leder detta i sin tur till att ett antal olika regleringar i förordningen och direktivet får en annorlunda tillämpning, vilket rimligen inte kan vara avsikten (för ett exempel, se under nästa rubrik). Med beaktande av det i kommittédirektiven angivna övergripande målet samt de höga krav som bör gälla för revisionen i finansiella företag bör denna möjlighet till undantag från skyldigheten att införa revisionsutskott ej införas i svensk rätt. Uppgifter som ska fullgöras av ett revisionsutskott är betydelsefulla för finansiella företag bland annat med avseende på den interna kontrollen, och de utförda uppgifterna kan tjäna som underlag för olika styrelsebeslut.

Rapport enligt art. 11 i förordningen

Den rapport som revisorn ska skriva, utöver revisionsberättelsen, enligt art. 11 i förordningen utgör en viktig kompletterande källa med information om revisionen och det reviderade företaget av allmänt intresse. Rapporten är i linje med de höga krav som bör gälla för revisionen i finansiella företag och betydelsefull för det i kommittédirektiven angivna övergripande målet. Om en revisor ska ha en skyldighet att upprätta en sådan rapport görs i utredningens förslag avhängigt av om det reviderade företaget har ett revisionsutskott alternativt om styrelsen fullgör revisionsutskottets uppgifter. En revisors skyldighet att upprätta en rapport enligt art. 11 i förordningen för ett företag av allmänt intresse bör inte göras avhängigt av arbetsformerna hos det granskade företagens styrelse.

Särskilt yttrande av experten Mats Stenhammar

Utredningens förslag om revisorsrotation

Förordningen ger medlemsstaterna möjlighet att tillåta en längre sammanlagd mandatperiod för revisionsföretag än de tio år som är huvudregeln. Enligt förordningen får uppdragstiden förlängas till sammanlagt 20 år under förutsättning att ett nytt urvalsförfarande genomförs när uppdraget har pågått i tio år. Vidare gäller att uppdragstiden får förlängas till sammanlagt 24 år under förutsättning att ytterligare en revisor anlitas när uppdraget har pågått i tio år. Det krävs då också att revisorerna lämnar en gemensam revisionsberättelse. För icke-finansiella företag av allmänt intresse gör utredningen bedömningen att mandatperioden ska kunna förlängas till 20 respektive 24 år. För finansiella företag föreslår dock utredningen att de bör undantas från möjligheten att förlänga den sammanlagda mandattiden utöver de tio år som är huvudregeln enligt förordningen.

Mina synpunkter

Jag förordar att samma regler införs för rotation av revisor i finansiella företag som i icke-finansiella företag. Som skäl för denna uppfattning vill jag anföra följande.

Det övergripande syftet med de nya revisionsbestämmelserna är att höja revisionskvaliteten och att bidra till den finansiella stabiliteten. Den kanske enskilt viktigaste faktorn i detta sammanhang är det externa revisionsuppdragets varaktighet. Min bedömning är att den begränsning som utredningen föreslår skall gälla för finansiella företag motverkar det övergripande syftet med utredningen. En tvingande byrårotation vart tionde år kommer enligt min bedömning att försämra revisionskvaliteten och därmed försvaga stabiliteten i det finansiella systemet. Banker och kreditinstitut bedriver samhällskritiska funktioner och måste vara väl fungerande och åtnjuta ett stort förtroende från sina kunder, aktieägare, myndigheter och allmänheten. Den verksamhet som en bank bedriver är mycket komplex och inrymmer inte sällan en omfattande internationell aktivitet för att kunna möta kundens samlade behov av finansiella tjänster. Komplexiteten i verksamheten gör att det finns betydande

risker i en bankverksamhet som revisorn måste säkerställa blir föremål för en ändamålsenlig granskning. Den gängse uppfattningen är att det kan ta tre till fyra år för en revisor att sätta sig in i och förstå en banks verksamhet på djupet. Med en för kort mandatperiod så ökar revisionsrisken, dvs. att risken för att felaktigheter/missförhållanden inte uppmärksammas av revisorn. Min uppfattning är därför att genom att införa en tvingande byrårotation vart tionde år så kommer förutsättningen för revisorn att genomföra en fullgod granskning att minska genom att han under en betydande del av perioden inte har tillräcklig kunskap om verksamheten. Det kommer sammantaget att motverka syftet med utredningens arbete att höja kvaliteten i revisionen och stärka den finansiella stabiliteten.

En viktig utgångspunkt är att finansiell verksamhet står under tillsyn av Finansinspektionen samt av dess motsvarighet för den verksamhet som bedrivs i utlandet. Den tillsyn som nationella tillsynsmyndigheter utövar får beskrivas som omfattande då de krav som ställs på banker och kreditmarknadsbolag har skärpts i samband med implementeringen av Finansinspektionens föreskrifter och allmänna råd om styrning, riskhantering och kontroll i kreditinstitut (FFFS 2014:1), som bl.a. reglerar vilka interna regler, rutiner och processer som företagen ska ha för att säkra en god styrning, riskhantering och kontroll, utöver de krav på extern revision som lagstiftaren i övrigt ställer. Finansinspektionen har i sina krav vid implementeringen av European Banking Authority, Guidelines on Internal Governance (GL 44), utgått från principen om de tre försvarslinjerna. Den innebär bl.a. skapandet av en stark andra försvarslinje (funktionerna för riskkontroll och regelefterlevnad) samt att tredje försvarslinjen, internrevisionsfunktionen varav många med utpräglad specialistkompetens, utöver sina uppgifter att granska och utvärdera företagets organisation, styrningsprocesser, IT-system, interna kontroll, riskhantering och efterlevnaden av lagar och regler, också ska granska risker för fel i den interna och externa finansiella rapporteringen. Att, med hänsyn tagen till det ovan angivna, införa krav på att byta revisor dubbelt så ofta i finansiella företag som för icke-finansiella företag av allmänt intresse leder inte till att finansiella företag blir bättre genomlysta.

Resonemanget kring en kortare mandatperiod utgår från att den ska stärka oberoendet hos revisorn och speciellt hur allmänheten

uppfattar oberoendet. Min utgångspunkt är att den externa revisorskåren i sig är omgärdad av ett strikt regelverk som ska tillförsäkra att deras oberoende upprätthålls gentemot deras klienter oavsett mandatperiod. I stället menar jag att det är kunskapen om det granskade företaget, dess styrkor, svagheter och därmed förknippade risker samt den enskilda revisorns integritet som är de mest väsentliga kriterierna avseende att revision av finansiella företag tillförsäkrar såväl aktieägare som samhällsintressenter en högkvalitativ revision.

De förutsättningar som måste vara uppfyllda (upphandling respektive två revisionsbyråer) för att mandatperioden ska kunna utsträckas till 20 respektive 24 år anser jag i sig vara förtroendefrämjande åtgärder som ytterst stärker oberoendet för revisorn och den revision som utförs av det granskade företaget. Detta är omständigheter som jag menar talar för att en förlängning av mandatperioden bör kunna möjliggöras även för finansiella företag.

Jag vill i detta sammanhang även hänvisa till den s.k. likabehandlingsprincipen i EU-rätten, innebärande i denna kontext att man inte kan bryta ut en delgrupp ur en större grupp och särbehandla den förstnämnda. Det torde därför inte vara förenligt med EU-rätten att bryta ut de finansiella företagen ur gruppen företag av allmänt intresse och därvid särbehandla de finansiella företagen vad gäller kraven på revisorsrotation. Jag ställer mig därför frågande till om Sverige kan välja att behandla de finansiella företagen respektive de icke-finansiella företagen olika när det gäller användandet av optionerna i förordningen.

Att begränsa mandatperioden för val av revisor till tio år i finansiella företag innebär dessutom i praktiken att snäva in aktieägarnas möjlighet att själva välja revisor i det företag de äger. Denna begränsning bör ur ett aktieägarperspektiv uppfattas som en betydande restriktion av aktieägarnas rättigheter. Ytterligare en effekt av att inte kunna förlänga mandatperioden för revisorn är de administrativa konsekvenserna av att byta revisor. Det torde vara förenat med betydande merkostnader att byta revisor i ett större finansiellt företag vart tionde år. I en större bank kan fler än 100 personer vara involverade från externrevisionens sida vid granskning av företaget/koncernen. Då rotation måste ske efter tio år innebär detta att kompetensen hos samtliga dessa individer måste bytas ut. För de större finansiella företagen är det idag endast de fyra större

byråerna som har kapacitet att revidera dessa företag. Samtliga byråer säljer också konsulttjänster som finansiella företag köper och hänsyn till oberoende kriterier i detta sammanhang måste vägas in. Upphandlingarna blir därför ytterst komplicerade och resurskrävande.

Min bedömning är därför att skälen för att införa möjligheten att förlänga mandatperioden för revisor i finansiella företag av allmänt intresse till 20 respektive 24 år väger väsentligt tyngre än de av utredningen angivna skälen till att inte möjliggöra en förlängning av mandatperioden för revisor i finansiella företag.

Kommittédirektiv 2014:36

Revisorer och revision – nya EU-regler

Beslut vid regeringssammanträde den 13 mars 2014

Sammanfattning

En särskild utredare ska överväga vilka lagändringar som behövs för att anpassa svensk rätt till de nya EU-regler om revisorer och revision som sannolikt antas inom den närmaste tiden. Reglerna syftar bl.a. till att höja kvaliteten på revisionen inom EU och att stärka den finansiella stabiliteten.

Uppdraget omfattar frågor om bl.a. revisionsutskott, val och entledigande av revisorn, revisorns opartiskhet och självständighet i förhållande till revisionsklienten, sanktioner samt det allmännas tillsyn över revisorer och revisionsklienter.

Utredaren ska också överväga om ansvarsfördelningen mellan bolagets revisor, styrelse och verkställande direktör bör förtydligas.

Uppdraget ska redovisas senast den 1 april 2015.

Det nuvarande regelverket om revisorer och revision

De grundläggande reglerna om revisorer finns i revisorslagen (2001:883). De grundläggande reglerna om revision finns bl.a. i aktiebolagslagen (2005:551), revisionslagen (1999:1079), försäkringsrörelselagen (2010:2043) och lagen om bank- och finansieringsrörelse (2004:297). Dessa grundläggande regler kompletteras med normer som utvecklas inom ramen för god revisorssed och god revisionssed.

De svenska reglerna om revisorer och revision grundar sig till stor del på EU-rätten och på internationella revisionsstandarder. EU-rätten består av det s.k. revisorsdirektivet från 2006 (direktiv 2006/43/EG om lagstadgad revision). Direktivet, som ersatte ett tidigare, mindre omfattande direktiv från 1984, genomfördes i svensk rätt genom bestämmelser i bl.a. revisorslagen och aktiebolagslagen. Se prop. 2008/09:135 Revisionsutskott m.m.

De nya EU-rättsakterna om revisorer och revision

Europeiska kommissionen lämnade den 30 november 2011 ett förslag till direktiv om ändring av revisorsdirektivet. Samma dag lämnade kommissionen ett förslag till förordning om särskilda krav avseende lagstadgad revision av företag av allmänt intresse. Kommissionen, Europaparlamentet och Europeiska unionens råd har under förhandlingarna enats om rättsakternas innehåll. Den preliminära överenskommelsen innebär stora förändringar för revisionsbranschen och för näringslivet i stort i fråga om revision.

Ett övergripande syfte med förslagen, som sammantaget innehåller ett hundratal artiklar, är enligt kommissionen att utforma regelverket om revisorer och revision på ett sätt som bidrar till den finansiella stabiliteten. Avsikten är att detta ska uppnås bl.a. genom åtgärder för att förtroendet för revision ska öka. Genom ökad insyn i och bättre förståelse för revisorns arbete ska skillnaden minska mellan vad som allmänt förväntas av en revision och det arbete som revisorn faktiskt utför. Vidare eftersträvas en högre revisionskvalitet. Ett mer kritiskt förhållningssätt från revisorerna ska åstadkommas genom en förstärkning av deras oberoende och objektivitet. Kommissionens förhoppning är även att konkurrensen i fråga om uppdrag som revisor i stora företag ska öka och att revisionsmarknaden därmed ska bli mindre sårbar. Slutligen är avsikten att stärka den inre marknaden för revisionstjänster och att förbättra tillsynen över revisorer och även över revisionsklienter såvitt avser revisionen.

Den preliminära överenskommelsen innebär att vissa frågor om revision av företag av allmänt intresse bryts ut ur det nuvarande regelverket för att i stället regleras i en förordning. Med företag av allmänt intresse avses börsnoterade företag och vissa finansiella

företag. Eftersom en förordning blir direkt tillämplig i medlemsstaterna – och utesluter motsvarande nationella regler – innebär detta som huvudregel en full harmonisering i fråga om revision av sådana företag. Direktivet ska fortsättningsvis innehålla regler som delvis gäller för all revision och delvis för revision enbart av en kategori företag.

Den preliminära överenskommelsen innebär i sak bl.a. följande i fråga om företag av allmänt intresse. Revisionsutskottet får utökade uppgifter. Revisorsvalet ska föregås av ett anbudsförfarande. Den revisionsbyrå som innehar uppdraget eller i vilken en vald revisor är verksam ska bytas ut med jämna mellanrum, som huvudregel när revisionsuppdraget har pågått i tio år (s.k. byrårotation). Revisionsberättelsen utökas, bl.a. genom mer information om hur revisionen har utförts. Viss fristående rådgivning förbjuds. Annan fristående rådgivning får endast utföras i den utstäckning ersättningen för tjänsterna uppgår till högst sjuttio procent av revisionsarvodet.

När det gäller de regler som har bäring på all revision kan nämnas följande. Revisionsberättelsens utformning regleras. Revisionen ska utföras i enlighet med internationella revisionsstandarder. Tillsynsmyndigheten ska ha möjlighet att besluta om vissa sanktioner, däribland ekonomiska sanktioner mot revisorer och revisionsklienter som inte följer reglerna, samt om tvångsmedel. Samarbetet på EU-nivå mellan tillsynsmyndigheterna stärks genom att det etableras en ny kommitté sammansatt av representanter från medlemsstaternas tillsynsmyndigheter.

Kommissionens förslag har behandlats i Europaparlamentet och i rådet. Förhandlingarna om förslagen är i ett slutskede. Tiden för genomförande är två år från ikraftträdandet.

Uppdraget

Det finns, med anledning av förslagen till nya EU-regler, ett behov av att analysera och överväga ett stort antal frågor som gäller lagstiftningen om revisorer och revision. En särskild utredare bör få i uppdrag att göra detta. Utredaren får följande uppdrag.

Utredaren ska utarbeta nödvändiga lagförslag för att genomföra de regler som föreslås i EU-direktivet. Utredaren ska även utarbeta nödvändiga författningsförslag för att anpassa svensk rätt till de

regler som föreslås i den direkt tillämpliga EU-förordningen. Samtliga förslag ska motiveras.

Det övergripande målet med ändrade bestämmelser om revisorer och revision ska vara dels att revisionskvaliteten höjs, dels att revisionsreglerna bidrar ytterligare till den finansiella stabiliteten. Därutöver ska regelverket om möjligt bidra till en mindre sårbar marknad för revisionstjänster. Revisorns skattekontrollerande och brottsförebyggande funktion ska också värnas.

Av stor betydelse för revisionskvaliteten är revisorns kompetens samt opartiskhet och självständighet, liksom att de regler som inverkar på revisionen är klara och tydliga.

Avgörande för den finansiella stabiliteten är att det finns ett grundmurat förtroende för de finansiella företagen. Deras samhällsviktiga funktioner, där staten har ett särskilt ansvar, ger anledning att ställa än högre krav på revisionen av dessa företag. För att den finansiella informationen som ett finansiellt företag lämnar ifrån sig ska vara användbar för företagets intressenter, däribland tillsynsmyndigheten, krävs att den är tillförlitlig. En revision med starkt och synbart oberoende bidrar till att stärka förtroendet för informationens riktighet. Mot bakgrund av detta ska utredaren särskilt beakta att det kan finnas skäl för att utforma kraven på byrårotation så att revisorn i ett finansiellt företag byts ut oftare än vad EU-reglerna kräver.

Utredaren ska utgå ifrån och värna den svenska modellen för bolagsstyrning, bl.a. vid utformningen av reglerna om revisionsutskott samt val och entledigande av revisor. Utredaren ska i det sammanhanget beakta att näringslivets självreglering, t.ex. Svensk kod för bolagsstyrning, har en viktig roll.

Utredarens förslag ska vidare utformas så att företagens administrativa börda inte ökar mer än nödvändigt. Mer ingripande eller strängare regler än vad EU-reglerna kräver ska om möjligt undvikas. Med avseende på revision av finansiella företag kan det dock i vissa fall finnas skäl till strängare regler än vad som krävs, även om dessa leder till en ökad administrativ börda.

En viktig fråga när det gäller administrativa sanktioner mot revisorer och revisionsklienter är att förutsättningarna för en rättssäker och effektiv tillsyn blir så goda som möjligt. Utredaren ska belysa hur EU-reglerna om sanktioner och tvångsmedel påverkar tillsynen.

Utredaren ska beakta de eventuella delegerade akter eller genomförandeakter till reglerna om revisorer och revision som kommissionen antar. De akterna kan vara av sådant slag att de kan komma att påverka genomförandet av ändringsdirektivet respektive anpassningen av svensk rätt till förordningen. Det är därför viktigt att delegerade akter och genomförandeakter beaktas i ett så tidigt skede som möjligt i lagstiftningsarbetet.

Vid utformningen av förslagen ska utredaren ansluta till den systematik och terminologi som används i svensk rätt. De lösningar som föreslås ska i möjligaste mån ligga i linje med de principer som hittills har legat till grund för lagstiftningen på området, inklusive gällande arbetsrättsliga regleringar.

Liksom vid all lagstiftning ska enkelhet, överskådlighet och konsekvens eftersträvas.

En särskild fråga, som Svenskt Näringsliv har väckt i en skrivelse till Justitiedepartementet (Ju2011/9226/L1), är om det i bolagsordningen för ett aktiebolag ska kunna anges flera möjliga mandattider för bolagets revisor. Mot bakgrund av de nya EU-reglerna ska utredaren överväga behovet av en förändring i detta avseende.

En revisor kan bli skadeståndsskyldig om revisorn uppsåtligen eller av oaksamhet skadar revisionskunden, en aktieägare eller någon annan. De nya EU-reglerna påverkar i viss mån ansvarets innebörd, bl.a. genom att revisionsberättelsen avseende årsredovisningen för ett företag av allmänt intresse får ett utökat innehåll. Samtidigt har skadeståndsansvaret betydelse för i vilken mån ett av EU-reglernas syften – skapandet av en mindre sårbar marknad för revisions-tjänster – kan förverkligas. Vidare har revisorns skadeståndsansvar på senare tid varit föremål för diskussion (jfr även prop. 2012/13:61 s. 49 f.). Mot denna bakgrund ska utredaren överväga på vilket sätt EU-reglerna och utformningen av revisorns skadeståndsansvar påverkar vilka möjligheter en revisionsbyrå har att åta sig revisionsuppdrag i företag av allmänt intresse.

I den nämnda diskussionen om revisorns skadeståndsansvar har det gjorts gällande att det råder en viss osäkerhet kring hur revisorns ansvar för en skada som uppkommit på grund av fel i bolagets redovisning är avgränsat i förhållande till styrelsens och den verkställande direktörens ansvar för samma skada. Utredaren ska därför också överväga om ansvarsfördelningen mellan bolagsorganen kan

förtydligas i något avseende. Även i denna del ska utredaren utgå ifrån och värna den svenska modellen för bolagsstyrning.

Utredaren får i mån av tid även ta upp andra närliggande frågor om revisorer eller revision som aktualiseras under utredningsarbetet.

Utredarens huvuduppgifter är således att

- följa arbetet som pågår inom EU när det gäller nya regler om revisorer och revision i ett ändringsdirektiv och en ny förordning,
- analysera vilka förändringar som måste göras i lagstiftningen som en direkt följd av ett antagande av ändringar av revisorsdirektivet respektive ett antagande av en ny förordning samt med anledning av eventuella delegerade akter och genomförandeakter,
- beakta att det när det gäller finansiella företag finns särskilt starka skäl att främja revisornas synbara oberoende, t.ex. i fråga om byrårotation,
- överväga om ansvarsfördelningen mellan revisorn, styrelsen och den verkställande direktören bör förtydligas, och
- utarbeta nödvändiga författningsförslag.

Konsekvensbeskrivningar

Utredaren ska allsidigt och grundligt belysa förslagets konsekvenser för näringslivet, det allmänna och andra intressenter. Om utredarens förslag medför ökade kostnader för det allmänna, ska förslag till finansiering redovisas.

Genomförande och redovisning av uppdraget

Vid bedömningen av förslagets påverkan på företagens kostnader ska utredaren ta hjälp av Tillväxtverket.

Utredaren ska i sitt arbete föra en dialog med och inhämta synpunkter från myndigheter, organisationer och intressenter i den utsträckning det behövs.

Utredaren ska hålla sig informerad om och samordna sitt arbete med genomförandet av relevanta EU-rättsakter, t.ex. ändringarna i det s.k. yrkeskvalifikationsdirektivet och i det s.k. redovisningsdirektivet, samt förslag till nya rättsakter som behandlas inom EU.

Vidare ska utredaren hålla sig informerad om och samordna sitt arbete med andra relevanta utredningar, t.ex. Utredningen om genomförande av EU-direktiv om redovisning och koncernredovisning (dir. 2012:126).

Utredaren ska hålla sig informerad om arbetet i andra länder med anledning av de nya EU-reglerna och i lämplig utsträckning samråda med berörda departement samt med kommissionen. Genomförandet i övriga nordiska länder ska uppmärksammas särskilt.

Utredaren ska vidare följa EU-institutionernas arbete med regler som ska komplettera de båda EU-rättsakterna (delegerade akter och genomförandeakter).

Uppdraget ska redovisas senast den 1 april 2015.

(Justitiedepartementet)

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

(Text av betydelse för EES)

EUROPAPARLAMENTET OCH EUROPEISKA UNIONENS RÅD HAR ANTAGIT DETTA DIREKTIV

med beaktande av fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen, särskilt artikel 44.2 g,

med beaktande av kommissionens förslag,

med beaktande av Europeiska ekonomiska och sociala kommitténs yttrande ⁽¹⁾,

i enlighet med förfarandet i artikel 251 i fördraget ⁽²⁾, och

av följande skäl:

(1) Enligt rådets fjärde direktiv 78/660/EEG av den 25 juli 1978 om årsbokslut i vissa typer av bolag ⁽³⁾, rådets sjunde direktiv 83/349/EEG av den 13 juni 1983 om sammanställd redovisning ⁽⁴⁾, rådets direktiv 86/635/EEG av den 8 december 1986 om årsbokslut och sammanställd redovisning för banker och andra finansiella institut ⁽⁵⁾ och rådets direktiv 91/674/EEG av den 19 december 1991 om årsbokslut och sammanställd redovisning för försäkringsföretag ⁽⁶⁾ krävs att årsbokslut och sammanställd redovisning skall revideras av en eller flera personer som är behöriga att utföra sådan revision.

(2) Villkoren för godkännande av personer som har ansvar för att genomföra den lagstadgade revisionen har fastställts i rådets åttonde direktiv 84/253/EEG av den 10 april 1984 om godkännande av personer som har ansvar för lagstadgad revision av räkenskaper ⁽⁷⁾.

⁽¹⁾ EUT C 157, 28.6.2005, s. 115.

⁽²⁾ Europaparlamentets yttrande av den 28 september 2005 (ännu ej offentliggjort i EUT) och rådets beslut av den 25 april 2006.

⁽³⁾ EGT L 222, 14.8.1978, s. 11. Direktivet senast ändrat genom Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/51/EG (EUT L 178, 17.7.2003, s. 16).

⁽⁴⁾ EGT L 193, 18.7.1983, s. 1. Direktivet senast ändrat genom direktiv 2003/51/EG.

⁽⁵⁾ EGT L 372, 31.12.1986, s. 1. Direktivet senast ändrat genom direktiv 2003/51/EG.

⁽⁶⁾ EGT L 374, 31.12.1991, s. 7. Direktivet ändrat genom direktiv 2003/51/EG.

⁽⁷⁾ EGT L 126, 12.5.1984, s. 20.

(3) Avsaknaden av en harmoniserad syn på lagstadgad revision i gemenskapen var skälet till att kommissionen i sitt meddelande från 1998 "Lagstadgad revision i Europeiska unionen: vägen framåt" ⁽⁸⁾ föreslog inrättandet av en revisionskommitté som skulle kunna utarbeta ytterligare åtgärder i nära samarbete med revisorskåren och medlemsstaterna.

(4) På grundval av arbetet i denna kommitté utfärdade kommissionen den 15 november 2000 en rekommendation om kvalitetssäkring av lagstadgad revision i Europeiska unionen: minimikrav ⁽⁹⁾ samt den 16 maj 2002 en rekommendation om revisorers oberoende i EU: grundläggande principer ⁽¹⁰⁾.

(5) Detta direktiv syftar till en långtgående – om än inte fullständig – harmonisering av kraven på lagstadgad revision. En medlemsstat som föreskriver lagstadgad revision får införa strängare krav om inget annat anges i detta direktiv.

(6) Revisionskvalifikationer som lagstadgade revisorer skaffat sig på grundval av detta direktiv bör betraktas som likvärdiga. En medlemsstat bör därför inte längre ha möjlighet att kräva att en majoritet av röstetalet i ett revisionsföretag skall innehas av lokalt godkända revisorer eller att en majoritet av medlemmarna i ett revisionsföretags styrelse eller ledningsorgan skall vara godkända lokalt.

(7) Den lagstadgade revisionen kräver tillräckliga kunskaper inom sådana ämnesområden som bolagsrätt, skattelagstiftning samt sociallagstiftning. Sådana kunskaper bör provas innan en lagstadgad revisor från en annan medlemsstat kan godkännas.

(8) För att skydda tredje man bör alla godkända revisorer och revisionsföretag upptas i ett offentligt register som skall innehålla grundläggande uppgifter om lagstadgade revisorer och revisionsföretag.

⁽⁸⁾ EGT C 143, 8.5.1998, s. 12.

⁽⁹⁾ EGT L 91, 31.3.2001, s. 91.

⁽¹⁰⁾ EGT L 191, 19.7.2002, s. 22.

- (9) Lagstadgade revisorer bör iaktta striktast möjliga etiska normer. De bör därför omfattas av yrkesetiska regler som minst omfattar deras funktion när det gäller allmänintresset, deras integritet och objektivitet samt deras yrkeskompetens och vederbörliga omsorg. Lagstadgade revisorers funktion när det gäller allmänintresset innebär att en större grupp människor och institutioner är beroende av kvaliteten på de lagstadgade revisorernas arbete. God revisionskvalitet bidrar till god ordning på marknaderna, eftersom den förbättrar årsredovisningarnas integritet och effektivitet. Kommissionen kan som miniminormer anta genomförandebestämmelser för yrkesetiska regler. Den kan i detta avseende beakta de principer som fastställs i de etiska reglerna från Ifac (Internationella revisorsförbundet).
- (10) Det är viktigt att lagstadgade revisorer och revisionsföretag respekterar sina kunders integritet. De bör därför underställas strikta regler om konfidentialitet och tystnadsplikt, vilka dock inte får hindra ett korrekt genomförande av detta direktiv. Dessa bestämmelser om konfidentialitet bör även gälla lagstadgade revisorer eller revisionsföretag som inte längre deltar i ett särskilt revisionsuppdrag.
- (11) Lagstadgade revisorer och revisionsföretag bör vara oberoende när de utför lagstadgade revisioner. De får informera den granskade enheten om frågor som har sitt ursprung i revisionen men bör avstå från att delta i den granskade enhetens interna beslutsprocess. Om de befinner sig i en situation som innebär alltför stort hot mot deras oberoende, trots att säkerhetsåtgärder för att minska hotet har vidtagits, bör de avsäga sig eller avstå från revisionsuppdraget. Slutsatsen att det finns ett förhållande som äventyrar revisorns oberoende kan vara olika för förhållandet mellan revisorn och den granskade enheten respektive mellan nätverket och den granskade enheten. Om ett kooperativ i den mening som avses i artikel 2.14, eller ett liknande företag i enlighet med artikel 45 i direktiv 86/635/EG, enligt nationella bestämmelser måste eller tillåts vara medlem av en icke vinstdrivande revisionsenhet skulle en objektiv, omdömesgill och insatt part inte dra slutsatsen att det medlemsskapsbaserade förhållandet äventyrar den lagstadgade revisorns oberoende under förutsättning att, när en sådan revisionsenhet utför en lagstadgad revision av en av sina medlemmar, principerna om oberoende tillämpas på de revisorer som utför granskningen och på de personer som har en ställning där de kan utöva inflytande på den lagstadgade revisionen. Exempel på hot mot en lagstadgad revisors eller ett revisionsföretags oberoende är ett direkt eller indirekt ekonomiskt intresse i den granskade enheten och tillhandahållandet av andra tjänster än revisionstjänster. Även storleken på de arvoden som erhålls från den granskade enheten och/eller arvodenas struktur kan hota en lagstadgad revisors eller ett revisionsföretags oberoende. Bland de typer av skydd som kan användas för att minska eller eliminera hoten återfinns förbud, restriktioner, andra strategier och förfaranden och offentlighet. Lagstadgade revisorer och revisionsföretag bör vägra att utföra varje annan tjänst än revisionstjänster som kan äventyra deras oberoende. Kommissionen kan som miniminormer anta genomförandebestämmelser för oberoende. I detta avseende skulle kommissionen kunna beakta principerna i den ovannämnda rekommendationen av den 16 maj 2002. För att fastställa revisorernas oberoende måste begreppet "nätverk", inom vilka revisorerna är verksamma, klargöras. I detta avseende måste olika omständigheter beaktas, till exempel fall då en struktur skulle kunna definieras som ett nätverk på grund av sitt vinst- eller kostnadsdelningssyfte. Kriterierna för att visa att det finns ett nätverk bör bedömas och värderas på grundval av alla kända omständigheter, till exempel om det finns gemensamma regelbundna kunder.
- (12) Vid självgranskning eller egenintresse, när det är lämpligt att skydda den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets oberoende, bör det ankomma på medlemsstaten och inte på den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget att besluta om den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget bör avsäga sig eller avstå från att utföra revisionsuppdraget från sina revisionskunder. Detta bör dock inte leda till att medlemsstaterna blir allmänt skyldiga att förhindra lagstadgade revisorer eller revisionsföretag från att utföra andra tjänster än revisionstjänster åt sina revisionskunder. För att avgöra om det är lämpligt att en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag inte utför lagstadgade revisioner vid egenintresse eller självgranskning, i syfte att skydda den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets oberoende, bör de faktorer som beaktas inbegripa frågan huruvida det granskade företaget av allmänt intresse har emitterat överlåtbara värdepapper som är upptagna till handel på en reglerad marknad i den mening som avses i artikel 4.1.14 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/39/EG av den 21 april 2004 om marknader för finansiella instrument⁽¹⁾.
- (13) Det är viktigt att säkerställa konsekvent hög kvalitet i alla lagstadgade revisioner som krävs enligt gemenskapslagstiftningen. Alla lagstadgade revisioner bör därför utföras på grundval av internationella revisionsstandarder. Åtgärder för att genomföra dessa standarder i gemenskapen bör antas i enlighet med rådets beslut 1999/468/EG av den 28 juni 1999 om de förfaranden som skall tillämpas vid utövandet av kommissionens genomförandebefogenheter⁽²⁾. En teknisk kommitté eller revisionsgrupp bör bistå kommissionen vid bedömningar av alla internationella revisionsstandarders tekniska hållbarhet, där även systemet med offentliga tillsynsorgan i medlemsstaterna bör ingå. För att kunna uppnå bästa

(1) EUT L 145, 30.4.2004, s. 1.

(2) EGT L 184, 17.7.1999, s. 23.

möjliga harmonisering bör medlemsstaterna tillåtas att införa ytterligare nationella revisionsförfaranden eller revisionskrav endast om dessa härrör från särskilda nationella rättsliga krav som hänför sig till omfattningen av den lagstadgade revisionen av årsbokslut och sammanställd redovisning, vilket betyder att dessa krav inte omfattas av de antagna internationella revisionsstandarderna. Medlemsstaterna skulle kunna behålla dessa extra revisionsförfaranden till dess att revisionsförfarandena eller revisionskraven har omfattats av senare antagna internationella revisionsstandarder. Om de antagna internationella revisionsstandarderna emellertid består av revisionsförfaranden som vid utförande ger upphov till en specifik rättslig konflikt med nationell lagstiftning som härrör från specifika nationella krav på den lagstadgade revisionens omfattning, kan medlemsstaterna dock bortse från den motstridiga delen av de internationella revisionsstandarderna så länge konflikten existerar, under förutsättning att de åtgärder som avses i artikel 26.3 tillämpas. Varje tillägg eller bortseende som medlemsstaterna gör bör bidra till att företagens årsbokslut får hög trovärdighet och främja det allmänna bästa. Ovanstående innebär att medlemsstaterna till exempel kan kräva ytterligare en revisionsberättelse till kontrollorganet eller föreskriva andra rapporterings- och revisionskrav grundade på nationella regler för företagsstyrning.

(14) För att kommissionen skall kunna anta en internationell revisionsstandard som skall tillämpas i gemenskapen måste den vara allmänt accepterad internationellt och ha utvecklats med fullt deltagande av alla berörda parter enligt ett förfarande med öppenhet och insyn, öka årsbokslutets eller den sammanställda redovisningens trovärdighet och kvalitet och bidra till det europeiska gemensamma bästa. Behovet av att anta ett uttalande om internationell revisionssed (International Auditing Practice Statement) som del av en standard bör bedömas från fall till fall i enlighet med beslut 1999/468/EG. Kommissionen bör se till att det görs en översyn innan antagandeprocessen inleds för att se om dessa krav har uppfyllts och rapportera resultatet av översynen till medlemmarna i den kommitté som inrättats i enlighet med detta direktiv.

(15) I fråga om sammanställd redovisning är det viktigt att det finns en tydlig definition av ansvarsfördelningen mellan de lagstadgade revisorer som reviderar delar av koncernen. I detta syfte bör koncernrevisorn bära det fulla ansvaret för revisionsberättelsen.

(16) För att öka jämförbarheten mellan bolag som tillämpar samma redovisningsstandarder och för att höja allmänhetens förtroende för revisionsfunktionen, får kommissionen anta en gemensam revisionsberättelse för revision av årsbokslut och sammanställd redovisning som upprättats på grundval av godkända internationella redovis-

ningsstandarder såvida inte en tillämplig standard för en sådan revisionsberättelse har antagits på gemenskapsnivå.

(17) Regelbundna kontroller är ett bra sätt att uppnå en konsekvent hög kvalitet på lagstadgade revisioner. Lagstadgade revisorer och revisionsföretag bör därför omfattas av ett system för kvalitetssäkring som är organiserat på ett sådant sätt att det är oberoende i förhållande till de granskade lagstadgade revisorerna och revisionsföretagen. För tillämpning av bestämmelserna i artikel 29 om system för kvalitetssäkring kan medlemsstaterna kräva att om enskilda revisorer har ett gemensamt system för kvalitetssäkring behöver endast kraven på revisionsföretagen beaktas. Medlemsstaterna kan anordna kvalitetssäkringssystemet på ett sådant sätt att varje enskild revisor blir föremål för en kvalitetssäkringskontroll vart sjätte år. Finansieringen av kvalitetssäkringssystemet får inte utsättas för otillbörlig påverkan i detta avseende. Kommissionen bör vara behörig att anta genomförandebestämmelser i ärenden som rör anordnandet av kvalitetssäkringssystemet och dess finansiering för det fall allmänhetens förtroende för kvalitetssäkringssystemet är allvarligt komprometterat. Medlemsstaternas offentliga tillsynssystem bör uppmuntras att ta fram en samordnad strategi när det gäller genomförandet av kvalitetssäkringskontroller i syfte att undvika onödiga bördor för de berörda parterna.

(18) Utredningar och lämpliga påföljder bidrar till att förhindra och korrigera ett bristfälligt utförande av lagstadgad revision.

(19) Lagstadgade revisorer och revisionsföretag ansvarar för att utföra sitt arbete med vederbörlig omsorg och bör därför vara ansvariga för ekonomisk skada som uppstår till följd av brister i den tillbörliga omsorgen. Revisorer och revisionsföretagens möjlighet att erhålla ett yrkesanknutet försäkringsskydd för skadeståndsansvar kan dock påverkas av huruvida de har obegränsat ekonomiskt ansvar. Kommissionen avser att undersöka dessa frågor och därvid ta hänsyn till att ansvarssystemen i de olika medlemsstaterna kan skilja sig väsentligt åt.

(20) Medlemsstaterna bör lägga upp ett lämpligt system för offentlig tillsyn av lagstadgade revisorer och revisionsföretag grundat på hemlandskontroll. Regleringslösningarna för den offentliga tillsynen bör möjliggöra effektivt samarbete på gemenskapsnivå i fråga om medlemsstaternas tillsynsverksamheter. Systemet för offentlig tillsyn bör ledas av personer som inte är yrkesrevisorer men som har kunskaper på områden av relevans för lagstadgad revision. Dessa personer som inte är yrkesrevisorer kan vara specialister som aldrig befattat sig med revisionsyrket eller f.d. revisorer som lämnat yrket.

- Medlemsstaterna får dock tillåta att en minoritet yrkesrevisorer deltar i ledningen av det offentliga tillsynssystemet. Medlemsstaternas behöriga myndigheter bör samarbeta med varandra närhelst så krävs för att de skall kunna utföra sina skyldigheter att utöva tillsyn över lagstadgade revisorer eller revisionsföretag som godkänts av dem. Ett sådant samarbete kan väsentligt bidra till att säkerställa konsekvent hög kvalitet på den lagstadgade revisionen i gemenskapen. Eftersom det är nödvändigt att säkerställa effektivt samarbete och effektiv samordning på europeisk nivå mellan de behöriga myndigheter som medlemsstaterna utsett, bör utseende av en enhet som ansvarar för att säkerställa samarbetet inte förhindra varje enskild myndighet att samarbeta direkt med övriga behöriga myndigheter i medlemsstaterna.
- (21) För att säkerställa att principerna för offentlig tillsyn i artikel 32.3 följs skall en person som inte är yrkesrevisor anses ha kunskaper på områden av relevans för lagstadgad revision antingen på grund av tidigare yrkeserfarenheter eller genom att ha kunskaper på åtminstone ett av de områden som anges i artikel 8.
- (22) Den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget bör utses av aktieägarna eller delägarna på den granskade enhetens bolagsstämma. För att skydda revisorns oberoende är det viktigt att det endast bör vara möjligt att skilja en revisor från uppdraget när det föreligger sakliga skäl och om dessa skäl meddelas den eller de myndigheter som ansvarar för den offentliga tillsynen.
- (23) Företag av allmänt intresse har en mer framträdande plats och större ekonomisk vikt, varför striktare krav bör gälla för lagstadgad revision av deras årsbokslut eller sammanställda redovisning.
- (24) Revisionskommittéer och ett effektivt internt kontrollsystem bidrar till att minimera finansiella och driftsmässiga risker samt risker till följd av bristande regelefterlevnad och till att höja den ekonomiska rapporteringens kvalitet. Medlemsstaterna kan beakta kommissionens rekommendation av den 15 februari 2005 om uppgifter för företagsexterna styrelseledamöter eller styrelseledamöter med tillsynsfunktion i börsnoterade bolag och om styrelsekommittéer⁽¹⁾ i vilken det anges hur revisionskommittéerna bör inrättas och fungera. Medlemsstaterna får besluta att de uppgifter som tilldelas revisionskommittén eller ett organ med liknande uppgifter kan utföras av förvaltnings- eller tillsynsorganet som helhet. Lagstadgade revisorer eller revisionsföretag bör med avseende på revisionskommitténs skyldigheter enligt artikel 41 på intet sätt vara underordnade kommittén.
- (25) Medlemsstaterna får även besluta att från kravet på att ha en revisionskommitté undanta sådana företag av allmänt intresse som är företag för kollektiva investeringar och vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad. Genom detta alternativ tas det hänsyn till att i de fall där verksamheten i företaget för kollektiva investeringar endast går ut på att sammanföra tillgångar, är inte alltid inrättande av en revisionskommitté lämpligt. Den ekonomiska rapporteringen och tillhörande risker är inte jämförbara med dem för andra företag av allmänt intresse. Dessutom är företag för kollektiva investeringar i överlåtbara värdepapper (fondföretag) och deras förvaltningsföretag verksamma inom ramen för en klart avgränsad lagstiftning och de är underställda särskilda styrmekanismer, till exempel kontroller som utförs av deras förvaringsinstitut. Medlemsstaterna bör i detta särskilda fall kunna få föreskriva att företag för kollektiva investeringar som inte harmoniserats genom direktiv 85/611/EEG⁽²⁾, men som har likvärdigt skydd som det som ges enligt det direktivet, behandlas på ett sätt som motsvarar behandlingen av de företag för kollektiva investeringar som harmoniserats inom gemenskapen.
- (26) För att förstärka oberoendet för revisorerna för företag av allmänt intresse bör den huvudansvariga revisorn/de huvudansvariga revisorerna för dessa företag bytas ut med jämna mellanrum. För att organisera detta byte bör medlemsstaterna kräva att den huvudansvariga revisorn/de huvudansvariga revisorerna för en granskad enhet byts ut, samtidigt som de gör det möjligt för det revisionsföretag dit den huvudansvariga revisorn/de huvudansvariga revisorerna är knutna att fortsätta vara den lagstadgade revisorn för denna enhet. Om en medlemsstat anser det lämpligt för att uppnå de uppställda målen kan denna medlemsstat alternativt kräva att revisionsföretaget byts ut, utan att detta påverkar tillämpningen av artikel 42.2 i detta direktiv.
- (27) Sammanlänkningen av kapitalmarknaderna understryker behovet att också säkerställa hög kvalitet på det arbete som utförs av revisorer från ett tredjeland i förbindelse med gemenskapens kapitalmarknad. De berörda revisorerna bör därför registreras för att se till att de omfattas av kvalitetssäkringskontroller och utrednings- och påföljdssystemet. Det bör vara möjligt att bevilja undantag på grundval av ömsesidighet på villkor att en likvärdighetsbedömning utförs av kommissionen i samarbete med medlemsstaterna. I alla händelser bör en enhet som har emitterat överförbara värdepapper på en

⁽¹⁾ EUT L 52, 25.2.2005, s. 51.

⁽²⁾ 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 (fondföretag) (EGT L 375, 31.12.1985, s. 3). Direktivet senast ändrat genom Europaparlamentets och rådets direktiv 2005/1/EG (EUT L 79, 24.3.2005, s. 9).

reglerad marknad i den mening som avses i artikel 4.1.14 i direktiv 2004/39/EG alltid granskas av en revisor som antingen är registrerad i en medlemsstat eller omfattas av tillsyn av behöriga myndigheter i det tredjeland varifrån revisorn kommer, om detta tredjeland av kommissionen eller en medlemsstat erkänns uppfylla krav som är likvärdiga med gemenskapens krav när det gäller tillsynsprinciper samt system för kvalitetssäkring och utredningar och påföljder, och på grundval av ömsesidighet. Även om en medlemsstat betraktar ett tredjelands kvalitetssäkringssystem som likvärdigt bör andra medlemsstater inte vara bundna att godta den bedömningen och den bör inte heller föregripa kommissionens beslut.

- (28) Komplexiteten i internationella koncernrevisioner kräver ett väl fungerande samarbete mellan medlemsstaternas behöriga myndigheter och motsvarande myndigheter i ett tredjeland. Medlemsstaterna bör därför säkerställa att behöriga myndigheter i tredjelandet ges tillgång till revisionshandlingar och andra handlingar genom de nationella behöriga myndigheternas försorg. För att skydda de berörda parternas rättigheter och samtidigt underlätta tillgången till dessa revisionshandlingar och andra handlingar, bör medlemsstaterna tillåtas att bevilja de behöriga myndigheterna i tredjelandet direkt tillgång, med förbehåll för den nationella behöriga myndighetens samtycke. Ett relevant kriterium för att ge tillgång är huruvida den behöriga myndigheten i ett tredjeland uppfyller de krav som kommissionen har förklarat vara tillräckliga. I avvaktan på ett sådant beslut från kommissionen, och utan att det påverkar detta beslut, får medlemsstaterna bedöma huruvida kraven är tillräckliga.
- (29) Det utlämnande av information som föreskrivs i artiklarna 36 och 47 bör ske i enlighet med de bestämmelser för överföring av personuppgifter till ett tredjeland som fastställs i Europaparlamentets och rådets direktiv 95/46/EG av den 24 oktober 1995 om skydd för enskilda personer med avseende på behandling av personuppgifter och om det fria flödet av sådana uppgifter (¹).
- (30) De åtgärder som krävs för genomförandet av detta direktiv bör antas i enlighet med beslut 1999/468/EG och med vederbörlig hänsyn till kommissionens uttalande i Europaparlamentet den 5 februari 2002 om genomförandet av lagstiftningen om finansiella tjänster.
- (31) Europaparlamentet bör få en tidsfrist om tre månader från och med den dag då förslag till ändringar och genomförandeåtgärder första gången läggs fram för att göra det möjligt för parlamentet att behandla dessa och avge ett yttrande. Det bör emellertid vara möjligt att korta denna tidsfrist i brådskande och vederbörligen motiverade fall. Om Europaparlamentet inom denna

tidsfrist antar en resolution bör kommissionen på nytt behandla förslagen till ändringar eller åtgärder.

- (32) Eftersom målen med detta direktiv, nämligen krav på tillämpningen av en enda uppsättning internationella revisionsstandarder, på uppdatering av utbildningskrav, på en definition av yrkesetik, samt på det tekniska genomförandet av samarbetet mellan medlemsstaternas behöriga myndigheter och mellan dessa myndigheter och myndigheterna i ett tredjeland, i syfte att ytterligare stärka och harmonisera den lagstadgade revisionens kvalitet i gemenskapen och underlätta samarbetet mellan medlemsstaterna och tredjeländer för att stärka förtroendet för den lagstadgade revisionen, inte i tillräcklig utsträckning kan uppnås av medlemsstaterna och de därför, på grund av detta direktivs omfattning och verkningar, bättre kan uppnås på gemenskapsnivå, kan gemenskapen vidta åtgärder i enlighet med subsidiaritetsprincipen i artikel 5 i fördraget. I enlighet med proportionalitetsprincipen i samma artikel går detta direktiv inte utöver vad som är nödvändigt för att uppnå dessa mål.
- (33) I syfte att skapa ökad öppenhet och insyn i förhållandet mellan den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget och den granskade enheten bör direktiven 78/660/EEG och 83/349/EEG ändras så att det i noterna till årsbokslutet och den sammanställda redovisningen krävs särredovisning av revisionsarvodet och det arvode som erlagts för andra tjänster än revisionstjänster.
- (34) Direktiv 84/253/EEG bör upphävas eftersom det däri saknas en heltäckande uppsättning regler för att säkerställa en lämplig revisionsinfrastruktur, såsom offentlig tillsyn, system för disciplinära åtgärder och system för kvalitetssäkring och eftersom det inte innehåller några specifika regler om samarbete på regleringsområdet mellan medlemsstaterna och tredjeländer. För att säkerställa rättslig säkerhet finns det ett klart behov av att ange att lagstadgade revisorer och revisionsföretag som godkänts i enlighet med direktiv 84/253/EEG skall anses godkända i enlighet med detta direktiv.

HÄRIGENOM FÖRESKRIVS FÖLJANDE.

KAPITEL I

SYFTE OCH DEFINITIONER

Artikel 1

Syfte

(¹) EGT L 281, 23.11.1995, s. 31. Direktivet ändrat genom förordning (EG) nr 1882/2003 (EUT L 284, 31.10.2003, s. 1).

I detta direktiv fastställs regler för lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning.

Artikel 2

Definitioner

I detta direktiv gäller följande definitioner:

- 1) *lagstadgad revision*: revision av årsbokslut eller sammanställd redovisning, i den mån det föreskrivs i gemenskapslagstiftningen.
- 2) *lagstadgad revisor*: en fysisk person som en medlemsstats behöriga myndigheter har godkänt enligt bestämmelserna i detta direktiv för att utföra lagstadgad revision.
- 3) *revisionsföretag*: en juridisk person eller annan enhet, oberoende av rättslig form, som enligt bestämmelserna i detta direktiv har godkänts av en medlemsstats behöriga myndigheter för att utföra lagstadgad revision.
- 4) *revisionsföretag från ett tredjeland*: en enhet som, oberoende av rättslig form, utför revision av årsbokslut eller sammanställd redovisning för ett bolag som har sitt säte i ett tredjeland.
- 5) *revisor från ett tredjeland*: en fysisk person som utför revision av årsbokslut eller sammanställd redovisning för ett bolag som har sitt säte i ett tredjeland.
- 6) *koncernrevisor*: lagstadgad(e) revisor(er) eller revisionsföretag som utför lagstadgad revision av sammanställd redovisning.
- 7) *nätverk*: den större enhet
 - för samarbete som en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag ingår i, och
 - som klart syftar till vinst- eller kostnadsdelning eller har gemensamt ägande, gemensam kontroll eller ledning, gemensamma strategier och förfaranden för kvalitetskontroll, gemensam affärsstrategi, använder ett gemensamt namn eller har en betydande del av gemensamma personalresurser.
- 8) *anknutet företag till revisionsföretag*: varje företag som, oberoende av rättslig form, är knutet till ett revisionsföretag genom gemensamt ägande, gemensam kontroll eller ledning.
- 9) *revisionsberättelse*: den revisionsberättelse som avses i artikel 51a i direktiv 78/660/EEG och artikel 37 i direktiv 83/349/EEG och som utfärdats av lagstadgad revisor eller revisionsföretag.
- 10) *behöriga myndigheter*: genom lag utsedda myndigheter eller organ som ansvarar för reglering och/eller tillsyn av lagstadgade revisorer och revisionsföretag eller för särskilda aspekter därav. Hänvisningen till "behörig myndighet" i en viss artikel innebär en hänvisning till den myndighet eller det (de) organ som har ansvaret för de funktioner som avses i artikeln.
- 11) *internationella revisionsstandarder*: International Standards on Auditing (ISA) och motsvarande uttalanden och standarder, i den mån de är relevanta för den lagstadgade revisionen.
- 12) *internationella redovisningsstandarder*: International Accounting Standards (IAS), International Financial Reporting Standards (IFRS) och tillhörande tolkningar (SIC/IFRIC-tolkningar), efterföljande ändringar av dessa standarder och tillhörande tolkningar samt framtida standarder och tillhörande tolkningar som utfärdats eller antagits av International Accounting Standards Board (IASB).
- 13) *företag av allmänt intresse*: företag som omfattas av lagstiftningen i en medlemsstat och vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad i någon medlemsstat enligt artikel 4.1.14 i direktiv 2004/39/EG, kreditinstitut enligt definitionen i artikel 1.1 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2000/12/EG av den 20 mars 2000 om rätten att starta och driva verksamhet i kreditinstitut⁽¹⁾ samt försäkringsföretag enligt artikel 2.1 i direktiv 91/674/EEG. Medlemsstaterna får även utse andra företag till företag av allmänt intresse, till exempel företag som är av betydande allmänt intresse på grund av arten av sin verksamhet, sin storlek eller antalet anställda.
- 14) *kooperativ*: en europeisk kooperativ förening enligt definitionen i artikel 1 i rådets förordning (EG) nr 1435/2003 av den 22 juli 2003 om stadga för europeiska kooperativa föreningar (SCE-föreningar)⁽²⁾, eller något annat kooperativ för vilket det enligt gemenskapsrätten krävs lagstadgad revision, såsom kreditinstitut enligt definitionen i artikel 1.1 i direktiv 2000/12/EG och försäkringsföretag enligt artikel 2.1 i direktiv 91/674/EEG.
- 15) *person som inte är yrkesrevisor*: en fysisk person som under minst tre år före sin medverkan i ledningen av systemet för offentlig tillsyn varken utfört lagstadgade revisioner, innehaft rösträtt i ett revisionsföretag eller varit medlem av ett revisionsföretags förvaltnings- eller ledningsorgan och inte heller varit anställd av eller på annat sätt knuten till ett revisionsföretag.

⁽¹⁾ EGT L 126, 26.5.2000, s. 1. Direktivet senast ändrat genom kommissionens direktiv 2006/29/EG (EUT L 70, 9.3.2006, s. 50).

⁽²⁾ EUT L 207, 18.8.2003, s. 1.

16) *huvudansvarig revisor*:

- a) den eller de lagstadgade revisorer som för ett särskilt revisionsuppdrag har utsetts av ett revisionsföretag till huvudansvarig för att utföra en lagstadgad revision för revisionsföretagets räkning, eller
- b) när det gäller koncernrevision, åtminstone den eller de lagstadgade revisorer som har utsetts av ett revisionsföretag till huvudansvarig för att utföra en lagstadgad revision inom koncernen och den eller de lagstadgade revisorer som har utsetts till huvudansvarig för större dotterbolag, eller
- c) den eller de lagstadgade revisorer som undertecknar revisionsberättelsen.

KAPITEL II

GODKÄNNANDE, FORTBILDNING OCH ÖMSEIDIGT ERKÄNNANDE*Artikel 3***Godkännande av lagstadgade revisorer och revisionsföretag**

1. Lagstadgad revision skall endast utföras av lagstadgade revisorer eller revisionsföretag som godkänts av den medlemsstat som kräver den lagstadgade revisionen.
2. Varje medlemsstat skall utse behöriga myndigheter som skall ha ansvar för att godkänna lagstadgade revisorer och revisionsföretag.

De behöriga myndigheterna kan vara yrkesorganisationer, på villkor att de omfattas av ett system för offentlig tillsyn i enlighet med kapitel VIII.

3. Utan att det påverkar tillämpningen av artikel 11 får medlemsstaternas behöriga myndigheter som lagstadgade revisorer endast godkänna fysiska personer som minst uppfyller villkoren i artikel 4 och artiklarna 6–10.
4. Medlemsstaternas behöriga myndigheter får som revisionsföretag endast godkänna enheter som uppfyller följande villkor:
 - a) Fysiska personer som utför lagstadgad revision för ett revisionsföretags räkning skall minst uppfylla villkoren i artikel 4 och artiklarna 6-12 och ha godkänts som lagstadgade revisorer i den berörda medlemsstaten.
 - b) En majoritet av rösträtterna i en enhet skall innehas av revisionsföretag som godkänts i någon medlemsstat eller av fysiska personer som minst uppfyller kraven i artiklarna 4

och 6-12. Medlemsstaterna får föreskriva att sådana fysiska personer även skall ha godkänts i någon annan medlemsstat. När det gäller lagstadgad revision av kooperativ eller liknande företag enligt artikel 45 i direktiv 86/635/EEG får medlemsstaterna fastställa andra, särskilda bestämmelser om rösträtterna.

- c) I enhetens förvaltnings- eller ledningsorgan skall en majoritet på högst 75 % utgöras av revisionsföretag som godkänts i någon medlemsstat eller av fysiska personer som minst uppfyller kraven i artiklarna 4 och 6-12. Medlemsstaterna får föreskriva att sådana fysiska personer även skall ha godkänts i någon annan medlemsstat. Om ett sådant organ endast har två ledamöter skall en av dessa minst uppfylla villkoren i denna punkt.
- d) Företaget skall uppfylla villkoren i artikel 4.

Medlemsstaterna får ange ytterligare villkor endast i samband med led c. Sådana villkor skall stå i proportion till de mål som eftersträvas och får inte gå utöver vad som är absolut nödvändigt.

*Artikel 4***Gott anseende**

En medlemsstats behöriga myndigheter får endast godkänna fysiska personer eller företag med gott anseende.

*Artikel 5***Återkallande av godkännande**

1. En lagstadgad revisors eller ett revisionsföretags godkännande skall återkallas, om personens eller företagets goda anseende allvarligt har skadats. För uppfyllande av kravet på gott anseende får medlemsstaterna dock föreskriva en rimlig tidsfrist.
2. Ett revisionsföretags godkännande skall återkallas om något av villkoren i artikel 3.4 b och c inte längre uppfylls. För uppfyllande av kraven i fråga får medlemsstaterna dock föreskriva en rimlig tidsfrist.
3. Om godkännandet av en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag av någon anledning återkallats skall den behöriga myndigheten i den medlemsstat där godkännandet återkallats meddela detta, med motivering, till de relevanta behöriga myndigheterna i de medlemsstater där den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget också har godkänts och som finns införda i den förstnämnda medlemsstatens register i enlighet med artikel 16.1.c.

*Artikel 6***Utbildningskrav**

Utan att det påverkar tillämpningen av artikel 11 får en fysisk person godkännas att utföra lagstadgad revision först efter att ha uppnått behörighet för universitetsstudier eller motsvarande och därefter genomgått teoretisk och praktisk utbildning samt avlagt en yrkesexamen som den berörda medlemstaten organiserat eller erkänt och som är jämförbar med slutexamen eller motsvarande från ett universitet.

*Artikel 7***Yrkesexamen**

Yrkesexamen enligt artikel 6 skall garantera tillräckliga teoretiska kunskaper i ämnen som är relevanta för lagstadgad revision samt en förmåga att tillämpa sådana kunskaper i praktiken. Examen skall åtminstone delvis vara skriftlig.

*Artikel 8***Teoretiskt kunskapsprov**

1. Examens teoretiska kunskapsprov skall särskilt omfatta följande ämnesområden:

- a) Allmän redovisningsteori och redovisningsprinciper.
- b) Rättsliga krav och standarder rörande upprättande av årsbokslut och sammanställd redovisning.
- c) Internationella redovisningsstandarder.
- d) Räkenskapsanalys.
- e) Kostnadsbokföring och internredovisning.
- f) Riskhantering och intern kontroll.
- g) Räkenskapsrevision och yrkeskunnande.
- h) Rättsliga krav och yrkesregler rörande lagstadgad revision och lagstadgade revisorer.
- i) Internationella revisionsstandarder.
- j) Yrkesetik och oberoende.

2. Det skall även omfatta minst följande ämnesområden i den mån de är relevanta för revision:

- a) Associationsrätt och företagsstyrning.
- b) Lagstiftning om konkurs och liknande förfaranden.
- c) Beskattningsrätt.

- d) Civil- och handelsrätt.
- e) Arbetsrätt och lagstiftning om social trygghet.
- f) Informationsteknik och datorsystem.
- g) Företagsekonomi, allmän ekonomi och finansiering.
- h) Matematik och statistik.
- i) Grundprinciper för ekonomisk förvaltning av företag.

3. Kommissionen kan i enlighet med förfarandet i artikel 48.2 anpassa förteckningen över de ämnesområden som skall ingå i det teoretiska kunskapsprovet enligt punkt 1. När kommissionen antar dessa genomförandeåtgärder skall den beakta utvecklingen inom revision och revisorsyrket.

*Artikel 9***Undantag**

1. Den som har avlagt universitets- eller motsvarande examen, eller har en akademisk grad eller motsvarande kompetens, i ett eller flera av de i artikel 8 nämnda ämnena får en medlemsstat med avvikelse från artiklarna 7 och 8 befria från teoretiska kunskapsprov i de ämnen som denna examen eller grad avser.

2. Den som har en akademisk grad eller motsvarande kompetens i ett eller flera av de i artikel 8 nämnda ämnena får en medlemsstat med avvikelse från artikel 7 befria från att avlägga prov som avser förmåga att praktiskt tillämpa de teoretiska kunskaperna i dessa ämnen, om personen i fråga har fått en praktisk utbildning i dessa som kan styrkas med en statligt erkänd examen eller utbildningsbevis.

*Artikel 10***Praktisk utbildning**

1. För att säkerställa förmågan att praktiskt tillämpa de teoretiska kunskaperna, vilken även prövas vid examen, skall en minst treårig praktisk utbildning genomgå i bland annat revision av årsbokslut och sammanställd redovisning eller liknande redovisningshandlingar. Minst två tredjedelar av denna praktiska utbildning skall fullgöras hos en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag som godkänts i en medlemsstat.

2. Medlemsstaterna skall se till att all utbildning genomförs av personer som erbjuder tillräckliga garantier med avseende på deras förmåga att tillhandahålla den praktiska utbildningen.

Artikel 11

Kvalifikationer genom lång praktisk erfarenhet

En medlemsstat får som lagstadgade revisorer godkänna personer som inte uppfyller villkoren enligt artikel 6, under förutsättning att de kan styrka

- a) att de under 15 år har utövat yrkesmässig verksamhet som har gett dem möjligheter att förvärva tillräcklig erfarenhet på ekonomi-, juridik- och redovisningsområdena samt har godkänts vid en sådan yrkesexamen som avses i artikel 7, eller
- b) att de under sju år har utövat yrkesmässig verksamhet på de angivna områdena och dessutom har erhållit praktisk utbildning enligt artikel 10 samt har godkänts vid en sådan yrkesexamen som avses i artikel 7.

Artikel 12

Kombination av praktisk och teoretisk utbildning

1. Medlemsstaterna får från de i artikel 11 angivna åren av yrkesmässig verksamhet räkna av tid för teoretisk utbildning på de områden som anges i artikel 8, förutsatt att utbildningen har avslutats med en statligt erkänd examen. Utbildningen får inte understiga ett år och får inte heller med mer än fyra år räknas av från tiden för yrkesmässig verksamhet.

2. Tiden för den yrkesmässiga verksamheten och praktiska utbildningen får inte understiga tiden för den teoretiska utbildningen tillsammans med den praktiska utbildning som krävs enligt artikel 10.

Artikel 13

Fortbildning

Medlemsstaterna skall se till att lagstadgade revisorer är skyldiga att delta i lämpliga fortbildningsprogram för bibehållande av tillräckliga teoretiska kunskaper, yrkeskunnande och yrkesetik samt att underlåtenhet beträffande fortbildningskraven blir föremål för påföljder enligt artikel 30.

Artikel 14

Godkännande av lagstadgade revisorer från andra medlemsstater

Medlemsstaternas behöriga myndigheter skall införa godkännandeförfaranden för lagstadgade revisorer som godkänts i andra medlemsstater. I dessa får inte krävas mer än lämplighetsprov enligt artikel 4 i rådets direktiv 89/48/EEG av den 21 december 1988 om en generell ordning för erkännande av examensbevis över behörighetsgivande högre utbildning som omfattar minst tre års studier⁽¹⁾. Lämplighetsprovet, som skall genomföras på något av de språk som tillåts enligt de språkregler som gäller i den berörda medlemsstaten, skall endast avse den lagstadgade revisorns kunskaper om denna medlemsstats lagar och andra författningar som är relevanta för lagstadgade revisioner.

KAPITEL III

REGISTRERING

Artikel 15

Offentligt register

1. Alla medlemsstater skall se till att lagstadgade revisorer och revisionsföretag registreras i ett offentligt register i enlighet med artiklarna 16 och 17. Under särskilda omständigheter behöver medlemsstaterna inte tillämpa kraven i denna artikel och artikel 16 med avseende på offentliggörande, dock endast i den utsträckning som är nödvändig för att minska ett överhängande och betydande hot mot en persons säkerhet.

2. Medlemsstaterna skall se till att varje lagstadgad revisor och revisionsföretag unikt kan identifieras med ett nummer i det offentliga registret. I registret skall registeruppgifter lagras i elektronisk form och vara tillgängliga för allmänheten på elektronisk väg.

3. Det offentliga registret skall också innehålla namn på och adress till de behöriga myndigheter som svarar för godkännande enligt artikel 3, för kvalitetssäkring enligt artikel 29, för utredningar och påföljder rörande lagstadgade revisorer och revisionsföretag enligt artikel 30 samt för offentlig tillsyn enligt artikel 32.

4. Medlemsstaterna skall se till att det offentliga registret är i drift senast den 29 juni 2009.

⁽¹⁾ EGT L 19, 24.1.1989, s. 16. Direktivet ändrat genom Europaparlamentets och rådets direktiv 2001/19/EG (EGT L 206, 31.7.2001, s. 1).

Artikel 16

Registrering av lagstadgade revisorer

1. För lagstadgade revisorer skall det offentliga registret minst innehålla följande uppgifter:

- a) Namn, postadress och registernummer.
- b) I förekommande fall namn, postadress, webbadress samt registernummer för det eller de revisionsföretag där den lagstadgade revisorn är anställd eller delägare eller motsvarande.
- c) Alla andra registreringar som lagstadgad revisor vid andra medlemsstaters behöriga myndigheter och som revisor i tredjeländer, med namn på de registrerande myndigheterna och i förekommande fall registernummer.

2. Revisorer från tredjeländer som registrerats i enlighet med artikel 45 skall i registret tydligt anges som sådana och inte som lagstadgade revisorer.

Artikel 17

Registrering av revisionsföretag

1. För revisionsföretag skall det offentliga registret minst innehålla följande uppgifter:

- a) Namn, postadress och registernummer.
- b) Associationsform.
- c) Kontaktuppgifter, kontaktperson och i förekommande fall webbadress.
- d) Postadress till alla kontor i medlemsstaten.
- e) Namn och registernummer för alla lagstadgade revisorer som är anställda eller delägare eller motsvarande i revisionsföretaget.
- f) Namn och kontorsadress för alla ägare och aktieägare.
- g) Namn och kontorsadress för alla ledamöter i förvaltnings- eller ledningsorganet.
- h) I tillämpliga fall även medlemskap i ett nätverk och en förteckning över namn och adresser till medlemsföretag och anknutna företag eller uppgift om var sådan information finns allmänt tillgänglig.
- i) Alla andra registreringar som revisionsföretag vid andra medlemsstaters behöriga myndigheter samt som revisionsföretag i tredjeländer, med namn på de registrerande myndigheterna och i förekommande fall registernummer.

2. Revisionsföretag från tredjeländer som registrerats i enlighet med artikel 45 skall i registret tydligt anges som sådana och inte som revisionsföretag.

Artikel 18

Uppdatering av registeruppgifter

Medlemsstaterna skall se till att lagstadgade revisorer och revisionsföretag till de registerförande behöriga myndigheterna utan onödigt dröjsmål anmäler varje förändring av uppgifterna i det offentliga registret. Efter anmälan skall registret uppdateras utan onödigt dröjsmål.

Artikel 19

Ansvar för registeruppgifter

Uppgifter som lämnas till de relevanta behöriga myndigheterna enligt artiklarna 16, 17 och 18 skall ha undertecknats av den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget. Om den behöriga myndigheten medger att uppgifterna tillhandahålls elektroniskt kan detta till exempel ske genom elektronisk signatur enligt artikel 2.1 i Europaparlamentets och rådets direktiv 1999/93/EG av den 13 december 1999 om ett gemenskapsramverk för elektroniska signaturer ⁽¹⁾.

Artikel 20

Språk

1. Uppgifter som lagras i det offentliga registret skall vara utformade på ett språk som är tillåtet enligt den berörda medlemsstatens språkregler.

2. Medlemsstaterna får dessutom tillåta att det offentliga registrets uppgifter lagras på andra officiella EU-språk. Medlemsstaterna får kräva att översättningen av uppgifterna skall vara bestyrkt.

Den berörda medlemsstaten skall se till att det i registret anges om översättningen är bestyrkt eller ej.

KAPITEL IV

YRKESETIK, OBEROENDE, OBJEKTIVITET, KONFIDENTIALITET OCH TYSTNADSPLIKT

Artikel 21

Yrkesetik

1. Medlemsstaterna skall se till att alla lagstadgade revisorer och revisionsföretag omfattas av yrkesetiska principer. Dessa skall minst omfatta deras funktion när det gäller allmänintresset, deras integritet och objektivitet samt deras yrkeskompetens och vederbörliga omsorg.

⁽¹⁾ EGT L 13, 19.1.2000, s. 12.

2. För att säkerställa förtroende för revisionsfunktionen och en enhetlig tillämpning av punkt 1 i denna artikel kan kommissionen i enlighet med förfarandet i artikel 48.2 anta principbaserade tillämpningsföreskrifter om yrkesetik.

Artikel 22

Oberoende och objektivitet

1. Medlemsstaterna skall se till att lagstadgade revisorer och/eller revisionsföretag som utför lagstadgad revision är oberoende av den granskade enheten och inte medverkar i den granskade enhetens beslutsprocess.

2. Medlemsstaterna skall se till att en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag inte utför lagstadgad revision om det finns någon direkt eller indirekt ekonomisk, affärsmässig, anställningsmässig eller annan anknytning – inbegripet erbjudande av andra tjänster än revisionstjänster – mellan den lagstadgade revisorn, revisionsföretaget eller nätverket och den granskade enheten som en objektiv, omdömesgill och initierad tredje part skulle anse äventyra den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets oberoende. Om en lagstadgad revisors eller ett revisionsföretags oberoende är utsatt för hot, såsom självgranskning, egenintresse, partiskhet, förtroelighet eller tillit eller skrämsel, skall den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget vidta skyddsåtgärder för att minska dessa hot. Om hoten jämfört med vidtagna skyddsåtgärder är av sådan art att revisorns eller revisionsföretagets oberoende äventyras, får den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget inte utföra den lagstadgade revisionen.

När det gäller lagstadgade revisioner av företag av allmänt intresse och när så är lämpligt för att skydda den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets oberoende, skall medlemsstaterna dessutom se till att en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag inte utför en lagstadgad revision om den innebär självgranskning eller egenintresse.

3. Medlemsstaterna skall se till att en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag i revisionshandlingarna dokumenterar alla betydelsefulla hot mot revisorns eller revisionsföretagets oberoende samt de skyddsåtgärder som vidtagits för att minska dessa hot.

4. För att säkerställa förtroende för revisionsfunktionen och säkerställa enhetlig tillämpning av punkterna 1 och 2 i denna artikel kan kommissionen i enlighet med förfarandet i artikel 48.2 anta principbaserade tillämpningsföreskrifter avseende

a) de hot och skyddsåtgärder som avses i punkt 2,

b) de situationer där arten av hoten enligt punkt 2 är sådan att den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets oberoende äventyras,

c) de fall av självgranskning och egenintresse som avses i punkt 2 andra stycket, då lagstadgad revision kan komma i fråga eller inte.

Artikel 23

Konfidentialitet och tystnadsplikt

1. Medlemsstaterna skall se till att alla uppgifter och handlingar som den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget har tillgång till när de utför lagstadgad revision skyddas av lämpliga regler om konfidentialitet och tystnadsplikt.

2. Regler om konfidentialitet och tystnadsplikt för lagstadgade revisorer eller revisionsföretag får inte hindra genomförandet av bestämmelserna i detta direktiv.

3. Om lagstadgade revisorer eller revisionsföretag ersätts med andra lagstadgade revisorer eller revisionsföretag skall de förstnämnda lagstadgade revisorerna eller revisionsföretagen ge de senare lagstadgade revisorerna eller revisionsföretagen tillgång till all relevant information om den granskade enheten.

4. Lagstadgade revisorer eller revisionsföretag som har upphört att medverka i ett särskilt revisionsuppdrag och tidigare lagstadgade revisorer eller revisionsföretag skall fortsätta att omfattas av bestämmelserna i punkterna 1 och 2 när det gäller det revisionsuppdraget.

Artikel 24

Lagstadgade revisorers oberoende och objektivitet vid lagstadgad revision för revisionsföretags räkning

Medlemsstaterna skall se till att ett revisionsföretags delägare eller aktieägare, eller ledamöter i företaget eller ett anknutet företags förvaltnings-, lednings- och kontrollorgan, inte ingriper i revisionsarbetet på sätt som äventyrar den lagstadgade revisorns oberoende och objektivitet när denne utför lagstadgad revision för revisionsföretagets räkning.

Artikel 25

Revisionsarvoden

Medlemsstaterna skall se till att det finns lämpliga bestämmelser om att arvoden för lagstadgad revision

a) inte får påverkas eller styras av att ytterligare tjänster erbjuds den granskade enheten, och

b) inte får baseras på någon form av villkorlighet.

KAPITEL V

Artikel 27

REVISIONSSTANDARDER OCH REVISIONSRAPPORTERING

Artikel 26

Revisionsstandarder

1. Medlemsstaterna skall kräva att lagstadgade revisorer och revisionsföretags lagstadgade revision följer internationella revisionsstandarder som kommissionen antagit i enlighet med förfarandet i artikel 48.2. Medlemsstaterna får tillämpa nationell revisionsstandard om inte kommissionen antagit en internationell revisionsstandard som täcker samma område. Antagna internationella revisionsstandarder skall offentliggöras i oförkortad form på de officiella gemenskapsspråken i *Europeiska unionens officiella tidning*.

2. Kommissionen får besluta i enlighet med förfarandet i artikel 48.2 om internationella revisionsstandarders tillämplighet i gemenskapen. Kommissionen skall anta internationella revisionsstandarder för tillämpning i gemenskapen endast om de

- a) har tagits fram i laga ordning, under vederbörlig offentlig tillsyn och öppenhet samt är allmänt accepterade internationellt,
- b) bidrar till att ge årsboksluten eller den sammanställda redovisningen hög trovärdighet och kvalitet i enlighet med principerna i artikel 2.3 i direktiv 78/660/EEG och i artikel 16.3 i direktiv 83/349/EEG, och
- c) bidrar till det europeiska gemensamma bästa.

3. Medlemsstaterna får föreskriva om ytterligare revisionsförfaranden eller revisionskrav utöver de internationella revisionsstandarderna eller, i undantagsfall, genom att bortse från delar av dessa standarder, endast om dessa förfaranden och krav härrör från särskilda nationella krav i lagstiftningen på lagstadgade revisioners omfattning. Medlemsstaterna skall se till att sådana revisionsförfaranden eller revisionskrav är förenliga med bestämmelserna i punkt 2 b och c och skall underrätta kommissionen och medlemsstaterna om dessa innan de antas. Om medlemsstaterna i ett undantagsfall bortser från delar av en internationell revisionsstandard skall de meddela kommissionen och de andra medlemsstaterna sina särskilda nationella rättsliga krav och skälen till att de behålls, minst sex månader före det nationella antagandet eller, vid krav som redan finns vid antagandet av en internationell revisionsstandard, senast tre månader efter antagandet av den aktuella internationella revisionsstandard.

4. Medlemsstaterna får införa ytterligare krav avseende lagstadgade revisioner av årsbokslut och sammanställd redovisning under en period som löper ut den 29 juni 2010.

Lagstadgad revision av sammanställd redovisning

Medlemsstaterna skall vid lagstadgad revision av koncerners sammanställda redovisning se till att

- a) koncernrevisorn bär hela ansvaret för revisionsberättelsen rörande den sammanställda redovisningen,
- b) koncernrevisorn genomför en granskning och bevarar dokumentation om sin granskning av revisionsarbete som utförts av tredjelandets revisorer, lagstadgade revisorer, tredjelandets revisionsföretag för koncernrevisionens ändamål. Den dokumentation som bevarats av koncernrevisorn skall vara sådan att den relevanta behöriga myndigheten skall kunna genomföra en granskning av koncernrevisorns arbete på ett riktigt sätt,
- c) när en del av en koncern revideras av revisorer eller revisionsföretag från ett tredjeland där samarbetsformer enligt artikel 47 saknas, skall koncernrevisorn bära ansvaret för att de offentliga tillsynsmyndigheterna på begäran korrekt tillställs dokumentation om revisionsarbete som utförts av tredjelandets revisorer eller revisionsföretag, inbegripet arbetsdokument som berör koncernrevisionen. För att säkerställa detta överlämnande skall koncernrevisorn behålla en kopia av dokumentationen eller, alternativt, avtala med tredjelandets revisorer eller revisionsföretag om att han eller hon på begäran skall ges vederbörlig och obegränsad åtkomst till denna eller vidta andra lämpliga åtgärder. Om revisionshandlingarna på grund av rättsliga eller andra hinder inte kan överlämnas från ett tredjeland till koncernrevisorn skall den dokumentation som bevarats av koncernrevisorn innehålla bevis på att han eller hon har vidtagit lämpliga åtgärder för att få åtkomst till revisionsdokumentationen samt, om det finns andra än rättsliga hinder som följer av landets lagstiftning, bevis för sådana hinder.

Artikel 28

Revisionsberättelse

1. Om ett revisionsföretag utför den lagstadgade revisionen, skall revisionsberättelsen undertecknas åtminstone av den eller de lagstadgade revisorer som utför den lagstadgade revisionen för revisionsföretagets räkning. Medlemsstaterna får under särskilda omständigheter föreskriva att detta undertecknande inte behöver offentliggöras om någons personliga säkerhet däri- genom kan hotas på ett överhängande och betydande sätt. De medverkande personernas namn skall dock alltid vara kända för de berörda behöriga myndigheterna.

2. Utan hinder av artikel 51a.1 i direktiv 78/660/EEG och om kommissionen inte har antagit en gemensam standard för revisionsberättelser i enlighet med artikel 26.1 i det här direktivet, får kommissionen, i enlighet med förfarandet i artikel 48.2 i det här direktivet, anta en gemensam standard för revisionsberättelser för årsbokslut eller sammanställd redovisning som upprättats enligt internationellt erkända redovisningsstandarder, för att stärka allmänhetens förtroende för revisionsfunktionen.

KAPITEL VI

KVALITETSSÄKRING

Artikel 29

System för kvalitetssäkring

1. Alla medlemsstater skall se till att alla lagstadgade revisorer och revisionsföretag omfattas av ett system för kvalitetssäkring som minst uppfyller följande kriterier:

- a) Systemet för kvalitetssäkring skall organiseras så att det är oberoende av de granskade lagstadgade revisorerna och revisionsföretagen och omfattas av offentlig tillsyn enligt kapitel VIII.
- b) Systemet för kvalitetssäkring skall finansieras så att det är säkert och fritt från eventuell otillbörlig påverkan från lagstadgade revisorer eller revisionsföretag.
- c) Systemet för kvalitetssäkring skall ha tillräckliga resurser.
- d) De personer som utför kvalitetssäkringskontrollen skall ha lämplig yrkesutbildning och relevanta erfarenheter av lagstadgad revision och ekonomisk rapportering samt särskild utbildning i kvalitetssäkringskontroll.
- e) De personer som utför särskild kvalitetssäkringskontroll skall väljas ut i enlighet med ett objektiva förfarande som utformats så att det inte finns någon intressekonflikt mellan dem och den granskade lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget.
- f) Kvalitetssäkringskontrollen, med stöd av lämplig kontroll av valda revisionshandlingar, skall omfatta bedömning av efterlevnaden av tillämpliga revisionsstandarder och krav på oberoende, kvantiteten och kvaliteten av de resurser som lagts ned, revisionsarvodet och revisionsföretagets interna system för kvalitetskontroll.
- g) Kvalitetssäkringskontrollen skall presenteras i en rapport som skall innehålla de huvudsakliga slutsatserna från kvalitetssäkringskontrollen.
- h) Kvalitetssäkringskontroller skall utföras minst vart sjätte år.
- i) De övergripande resultaten av systemet för kvalitetssäkring skall offentliggöras varje år.

j) Rekommendationer från kvalitetskontroller skall inom rimlig tid följas upp av den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget.

Om rekommendationerna enligt punkt 1 j inte följs upp, skall den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget i förekommande fall bli föremål för disciplinära åtgärder eller påföljder enligt artikel 30.

2. Kommissionen kan i enlighet med förfarandet i artikel 48.2 anta tillämpningsföreskrifter för att öka allmänhetens förtroende för revisionsfunktionen och för att se till att punkt 1 a-b och e-j tillämpas enhetligt.

KAPITEL VII

UTREDNINGAR OCH PÅFÖLJDER

Artikel 30

System för utredningar och påföljder

1. Medlemsstaterna skall se till att det finns effektiva system för utredningar och påföljder så att bristfällig lagstadgad revision kan upptäckas, rättas till och förhindras.
2. Utan att det påverkar medlemsstaternas system för civilrättsligt ansvar skall medlemsstaterna föreskriva effektiva, proportionella och avskräckande påföljder mot lagstadgade revisorer och revisionsföretag, om lagstadgad revision inte utförs i enlighet med de bestämmelser som antas för att genomföra detta direktiv.
3. Medlemsstaterna skall se till att vidtagna åtgärder och utdömda påföljder mot lagstadgade revisorer och revisionsföretag på lämpligt sätt offentliggörs. Bland påföljderna skall möjligheten finnas att återkalla ett godkännande.

Artikel 31

Revisorernas ansvar

Kommissionen skall före den 1 januari 2007 lägga fram en rapport om följderna av de nuvarande nationella ansvarsbestämmelserna för att utföra lagstadgade revisioner på de europeiska kapitalmarknaderna och om försäkringsvillkoren för lagstadgade revisorer och revisionsföretag, inbegripet en objektiv analys av begränsningarna av det ekonomiska ansvaret. Kommissionen skall när så är lämpligt genomföra ett offentligt samråd. Utifrån denna rapport skall kommissionen, om den anser det lämpligt, avge rekommendationer till medlemsstaterna.

KAPITEL VIII

Artikel 33

OFFENTLIG TILLSYN OCH REGLERING MEDLEMSSTATERNA
EMELLANSamarbete mellan offentliga tillsynssystem på gemenskaps-
nivå

Artikel 32

Principer för offentlig tillsyn

1. Medlemsstaterna skall inrätta ett effektivt system för offentlig tillsyn av lagstadgade revisorer och revisionsföretag grundat på principerna i punkterna 2–7.

2. Alla lagstadgade revisorer och revisionsföretag skall underställas offentlig tillsyn.

3. Det offentliga tillsynssystemet skall ledas av personer som inte är yrkesrevisorer men som har kunskaper på områden av relevans för lagstadgad revision. Medlemsstaterna får dock tillåta att en minoritet yrkesrevisorer deltar i ledningen av det offentliga tillsynssystemet. De personer som deltar i ledningen av det offentliga tillsynssystemet skall tillsättas i enlighet med ett oberoende och öppet förfarande.

4. Det offentliga tillsynssystemet skall ha det yttersta ansvaret för tillsynen av

- a) godkännandet och registreringen av lagstadgade revisorer och revisionsföretag,
- b) hur standarder för yrkesetik, intern kvalitetskontroll av revisionsföretag och revisioner antas, och
- c) fortbildning, kvalitetssäkring samt utrednings- och sanktionssystem.

5. Det offentliga tillsynssystemet skall ha rätt att vid behov göra utredningar beträffande lagstadgade revisorer och revisionsföretag och vidta lämpliga åtgärder.

6. För det offentliga tillsynssystemet skall öppenhet och insyn gälla. Offentliggörande av årliga arbetsprogram och verksamhetsrapporter skall även ingå.

7. Det offentliga tillsynssystemet skall ha tillräckliga medel. Det skall finansieras så att det är säkert och fritt från otillbörlig påverkan från lagstadgade revisorer eller revisionsföretag.

Medlemsstaterna skall se till att de offentliga tillsynssystemen regleras på ett sätt som möjliggör effektivt samarbete på gemenskapsnivå i fråga om medlemsstaternas tillsynsverksamheter. I detta syfte skall varje medlemsstat ge ett organ särskilt ansvar för samarbetet.

Artikel 34

Medlemsstaternas ömsesidiga erkännande av regleringar

1. Medlemsstaternas regleringar skall följa principen om hemlandskontroll och att tillsynen skall utövas av den medlemsstat där den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget godkännts och den granskade enheten har sitt säte.

2. Vid lagstadgad revision av sammanställd redovisning får den medlemsstat som kräver sådan inte införa ytterligare krav på den lagstadgade revisionen när det gäller registrering, kvalitetssäkringskontroll, revisionsstandarder, yrkesetik och oberoende som avser den lagstadgade revisor eller det revisionsföretag som utför lagstadgad revision av ett dotterbolag etablerat i annan medlemsstat.

3. För ett bolag vars värdepapper handlas på en reglerad marknad i en annan medlemsstat än där bolaget har sitt säte, får den medlemsstat där värdepappren handlas inte införa ytterligare krav på den lagstadgade revisionen när det gäller registrering, kvalitetssäkringskontroll, revisionsstandarder, yrkesetik och oberoende som avser den lagstadgade revisorn eller det revisionsföretag som utför den lagstadgade revisionen av bolagets årsbokslut eller sammanställda redovisning.

Artikel 35

Utseende av behöriga myndigheter

1. Medlemsstaterna skall utse en eller flera behöriga myndigheter för de uppgifter som föreskrivs i detta direktiv. Medlemsstaterna skall informera kommissionen om vilka myndigheter som utsetts.

2. De behöriga myndigheterna skall organiseras på ett sådant sätt att intressekonflikter undviks.

Artikel 36

Tystnadsplikt och regleringssamarbete mellan medlemsstaterna

1. Medlemsstaternas behöriga myndigheter med ansvar för godkännande, registrering, kvalitetssäkring, kontroll och disciplin skall samarbeta när så är nödvändigt för att fullgöra sina skyldigheter enligt direktivet. De behöriga myndigheter i en medlemsstat som är ansvariga för godkännande, registrering, kvalitetssäkring, kontroll och disciplin skall bistå de behöriga myndigheterna i andra medlemsstater. Behöriga myndigheter skall särskilt utbyta information och samverka vid utredningar i samband med lagstadgade revisioner.

2. Tystnadsplikt skall gälla för alla personer som är anställda eller före detta anställda vid behöriga myndigheter. Information som omfattas av tystnadsplikt får inte lämnas till andra personer eller myndigheter utom när det föreskrivs i lag eller annan författning i en medlemsstat.

3. Punkt 2 skall inte hindra de behöriga myndigheterna från att utbyta konfidentiell information. Den information som utbyts skall omfattas av den tystnadsplikt som gäller för anställda och före detta anställda vid behöriga myndigheter.

4. Behöriga myndigheter skall på begäran och utan onödigt dröjsmål lämna uppgifter för det syfte som anges i punkt 1. När så är nödvändigt skall de behöriga myndigheter som får en sådan begäran utan onödigt dröjsmål vidta nödvändiga åtgärder för att ta fram de begärda uppgifterna. Sålunda lämnade uppgifter skall omfattas av den tystnadsplikt som gäller för anställda och före detta anställda vid de behöriga myndigheter som erhållit uppgifterna.

Om den anmodade behöriga myndigheten inte kan lämna de begärda uppgifterna inom rimlig tid skall den underrätta den begärande behöriga myndigheten om orsaken.

De behöriga myndigheterna får vägra att tillmötesgå sådan begäran om uppgifter

a) om uppgiftslämnandet kan inverka på den anmodade medlemsstatens suveränitet, säkerhet eller allmänna ordning eller strida mot nationella säkerhetsregler, eller

b) om rättsliga förfaranden redan har inletts vid den anmodade medlemsstatens myndigheter rörande samma handlingar och mot samma lagstadgade revisorer eller revisionsföretag, eller

c) om den anmodade medlemsstatens behöriga myndigheter redan har meddelat ett slutligt avgörande rörande samma handlingar och mot samma lagstadgade revisorer eller revisionsföretag.

Utan att det påverkar deras förpliktelser i rättsliga förfaranden, får de behöriga myndigheter som erhåller information enligt punkt 1 använda den endast för att fullgöra sitt uppdrag enligt detta direktiv och i samband med administrativa eller rättsliga förfaranden som specifikt avser detta uppdrag.

5. När en behörig myndighet finner att verksamhet som strider mot bestämmelserna i detta direktiv pågår eller har pågått på en annan medlemsstats territorium, skall den på ett så specifikt sätt som möjligt underrätta den behöriga myndigheten i den medlemsstaten om detta. Den behöriga myndigheten i den senare medlemsstaten skall vidta lämpliga åtgärder. Den skall meddela den underrättande behöriga myndigheten resultatet och så långt det är möjligt också viktiga händelser under ärendets gång.

6. Den behöriga myndigheten i en medlemsstat får också begära att en utredning görs av den behöriga myndigheten i en annan medlemsstat och på dennas territorium.

Den får också begära att tjänstemän från den egna myndigheten tillåts att under utredningen åtfölja tjänstemännen från den andra medlemsstatens behöriga myndighet.

Det övergripande ansvaret för utredningen skall dock hela tiden ligga på den medlemsstat på vars territorium den äger rum.

Den behöriga myndigheten får vägra att efterkomma en begäran om utredning enligt första stycket, eller en begäran om att tjänstemän från en behörig myndighet i en annan medlemsstat skall tillåtas följa med de egna tjänstemännen enligt andra stycket,

a) om en sådan utredning kan inverka på den anmodade medlemsstatens suveränitet, säkerhet eller allmänna ordning eller strida mot nationella säkerhetsregler, eller

b) om rättsliga förfaranden redan har inletts vid den anmodade medlemsstatens myndigheter rörande samma handlingar och mot samma lagstadgade revisorer eller revisionsföretag, eller

c) om den anmodade medlemsstatens behöriga myndigheter redan har meddelat ett slutligt avgörande rörande samma handlingar och mot samma lagstadgade revisorer eller revisionsföretag.

7. För att underlätta samarbetet mellan behöriga myndigheter kan kommissionen i enlighet med förfarandet i artikel 48.2 anta tillämpningsföreskrifter om förfarandena för utbyte av information och utredningar över gränserna enligt punkterna 2-4 i den här artikeln.

KAPITEL IX

VAL OCH ENTLEDIGANDE

Artikel 37

Val av lagstadgade revisorer eller revisionsföretag

1. Lagstadgad revisor eller revisionsföretag skall utses av aktieägarna, delägarna eller medlemmarna på den granskade enhetens stämma.

2. Medlemsstaterna får tillåta alternativa system eller förfaranden för att utse lagstadgad revisor eller revisionsföretag under förutsättning att dessa system eller förfaranden är utformade så att den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets oberoende ställning i förhållande till den granskade enhetens företagsledning eller förvaltningsorgan garanteras.

Artikel 38

Lagstadgade revisorers eller revisionsföretags entledigande och avgång

1. Medlemsstaterna skall se till att lagstadgade revisorer eller revisionsföretag får entledigas enbart på saklig grund. Skilda åsikter om redovisning eller revisionsförfaranden skall inte anses vara skälig grund för entledigande.

2. Medlemsstaterna skall se till att den granskade enheten och den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget underrättar den eller de offentliga tillsynsmyndigheterna om den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets entledigande eller avgång under mandatperioden och att en tillfredsställande förklaring till orsakerna lämnas.

KAPITEL X

SÄRSKILDA BESTÄMMELSER FÖR LAGSTADGAD REVISION AV FÖRETAG AV ALLMÄNT INTRESSE

Artikel 39

Tillämpning på icke-börsnoterade företag av allmänt intresse

Medlemsstaterna får undanta företag av allmänt intresse som inte har emitterat överlåtbara värdepapper upptagna till handel på en reglerad marknad enligt artikel 4.1.14 i direktiv 2004/39/EG, och deras lagstadgade revisor(er) eller revisionsföretag från en eller flera bestämmelser i detta kapitel.

Artikel 40

Rapport om öppenhet och insyn

1. Medlemsstaterna skall se till att lagstadgade revisorer och revisionsföretag som utför lagstadgad revision av företag av allmänt intresse offentliggör årliga rapporter om öppenhet och insyn på sina webbplatser inom tre månader efter utgången av varje räkenskapsår; rapporterna skall minst innehålla

- a) en beskrivning av juridisk form och ägande,
- b) en beskrivning av nätverk och dettas juridiska och organisatoriska struktur om revisionsföretaget tillhör ett sådant,
- c) en beskrivning av revisionsföretagets ledningsstruktur,
- d) en beskrivning av revisionsföretagets interna system för kvalitetskontroll och förvaltnings- eller ledningsorganets uttalande om dess effektivitet,
- e) uppgift om när den senaste kvalitetssäkringskontrollen enligt artikel 29 utfördes,
- f) en förteckning över företag av allmänt intresse där revisionsföretaget under det föregående räkenskapsåret utfört lagstadgad revision,
- g) en redovisning av revisionsföretagets praxis vad gäller oberoende, med bekräftelse av att en intern kontroll genomförts av om kraven på oberoende är uppfyllda,
- h) en redovisning av revisionsföretagets policy beträffande lagstadgade revisorers fortbildning enligt artikel 13,

- i) ekonomiska uppgifter som visar revisionsföretagets storlek i form av total omsättning uppdelad på arvoden från lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning, arvoden för andra kvalitetssäkringstjänster, skatterådgivning samt andra tjänster än revisionstjänster,
- j) uppgifter om principerna för ersättning till partner.

Medlemsstaterna får under särskilda omständigheter bortse från kravet i led f om detta är nödvändigt för att minska ett överhängande och betydande hot mot någons personliga säkerhet.

2. Rapporten om öppenhet och insyn skall vara undertecknad av den lagstadgade revisorn eller i förekommande fall revisionsföretaget. Detta kan till exempel ske genom elektronisk signatur enligt artikel 2.1 i direktiv 1999/93/EG.

Artikel 41

Revisionskommitté

1. Alla företag av allmänt intresse skall ha en revisionskommitté. Medlemsstaten skall besluta om dessa kommittéer skall bestå av icke arbetande ledamöter av den granskade enhetens förvaltningsorgan och/eller ledamöter av dess kontrollorgan, och/eller av ledamöter utsedda av den granskade enhetens bolagsstämma. Minst en ledamot av revisionskommittén skall vara oberoende och skall ha redovisnings- och/eller revisionskompetens.

När det gäller företag av allmänt intresse som uppfyller kraven i artikel 2.1 f i direktiv 2003/71/EG⁽¹⁾, får medlemsstaterna tillåta att de funktioner som tilldelas revisionskommittén utförs av förvaltnings- eller kontrollorganet i dess helhet, förutsatt att ordföranden för ett sådant organ inte är ordförande för revisionskommittén om han eller hon tillhör företagsledningen.

2. Utan att det inverkar på ansvarsområdet för ledamöterna i förvaltnings-, lednings- eller kontrollorganet eller för andra ledamöter utsedda av den granskade enhetens stämma skall revisionskommittén bland annat

- a) övervaka den finansiella rapporteringen,
- b) övervaka effektiviteten i företagets interna kontroll, eventuella internrevision samt riskhanteringssystem,
- c) övervaka den lagstadgade revisionen av årsbokslut och sammanställd redovisning,

⁽¹⁾ Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/71/EG av den 4 november 2003 om de prospekt som skall offentliggöras när värdepapper erbjuds till allmänheten eller tas upp till handel (EUT L 345, 31.12.2003, s. 64).

- d) granska och övervaka den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets oberoende, särskilt tillhandahållande av ytterligare tjänster till den granskade enheten.

3. I ett företag av allmänt intresse skall förvaltnings- eller kontrollorganets förslag till lagstadgad revisor eller revisionsföretag grundas på en rekommendation från revisionskommittén.

4. Den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget skall rapportera till revisionskommittén om viktiga punkter i den lagstadgade revisionen och särskilt om faktiska brister i den interna kontrollen av den finansiella rapporteringen.

5. Medlemsstaterna får tillåta eller besluta att bestämmelserna i punkterna 1–4 i denna artikel inte skall gälla för ett företag av allmänt intresse som har ett organ med liknande uppgifter som en revisionskommitté och som är inrättat och fungerar i enlighet med bestämmelser i den medlemsstat där den enhet som skall granskas är registrerad. I sådana fall skall enheten lämna uppgifter om vilket organ som utför dessa uppgifter och hur det är sammansatt.

6. Medlemsstaterna får från skyldigheten att ha en revisionskommitté undanta

- a) varje företag av allmänt intresse som enligt artikel 1 i direktiv 83/349/EEG är ett dotterbolag, om företaget följer kraven i punkterna 1–4 i den här artikeln på koncernnivå,
- b) varje företag av allmänt intresse som är ett företag för kollektiva investeringar enligt artikel 1.2 i direktiv 85/611/EEG; medlemsstaterna får även undanta företag av allmänt intresse vars enda syfte är kollektiva investeringar av offentligt kapital, och som tillämpar principen om riskspridning och inte eftersträvar rättslig eller administrativ kontroll över någon av emittenterna av företagets underliggande investeringar, förutsatt att dessa företag för kollektiva investeringar har tillstånd och står under tillsyn av behöriga myndigheter och att de har ett förvaringsinstitut med arbetsuppgifter som är likvärdiga arbetsuppgifterna enligt direktiv 85/611/EEG,
- c) varje företag av allmänt intresse, vars enda uppgift är att utfärda värdepapper med bakomliggande tillgångar som säkerhet enligt definitionen i artikel 2.5 i kommissionens förordning (EG) nr 809/2004⁽²⁾; i dessa fall skall medlemsstaten kräva att företaget offentligt förklarar orsakerna till att det anser att det inte är lämpligt att ge antingen en revisionskommitté eller ett förvaltnings- eller kontrollorgan i uppgift att utföra en revisionskommittés uppgifter,

⁽²⁾ EUT L 149, 30.4.2004, s. 1.

d) varje kreditinstitut i enlighet med artikel 1.1 i direktiv 2000/12/EG, vars aktier inte är upptagna till handel på en reglerad marknad i någon medlemsstat i den mening som avses i artikel 4.1.14 i direktiv 2004/39/EG och som fortlöpande eller vid upprepade tillfällen endast har gett ut skuldinstrument, förutsatt att det sammanlagda nominella beloppet av alla dessa skuldinstrument ligger under 100 000 000 EUR och att det inte har offentliggjort något prospekt i enlighet med direktiv 2003/71/EG.

Artikel 42

Oberoende

1. Utöver bestämmelserna i artiklarna 22 och 24 skall medlemsstaterna se till att lagstadgade revisorer eller revisionsföretag som utför lagstadgad revision av ett företag av allmänt intresse

a) varje år för revisionskommittén skriftligen bekräftar sitt oberoende av det granskade företaget av allmänt intresse,

b) varje år för revisionskommittén redovisar vilka ytterligare tjänster som de tillhandahållit det granskade företaget, och

c) med revisionskommittén diskuterar hoten mot de lagstadgade revisorernas eller revisionsföretagens oberoende och vilka skyddsåtgärder som tillämpas för att minska dessa hot, vilka enligt artikel 22.3 skall dokumenteras av de lagstadgade revisorerna eller revisionsföretagen.

2. Medlemsstaterna skall se till att den revisor eller de revisorer som är huvudansvariga för att utföra en lagstadgad revision byts ut från revisionsuppdraget senast sju år efter det att han eller hon utsetts och åter får delta i revisionen av den granskade enheten efter en period på minst två år.

3. Den lagstadgade revisorn, eller den huvudansvarige revisorn som för ett revisionsföretags räkning utför en lagstadgad revision, skall inte få tillträda en ledande befattning i den granskade enheten innan minst två år har förflutit sedan han eller hon lämnade uppdraget som lagstadgad revisor eller huvudansvarig revisor.

Artikel 43

Kvalitetssäkring

Lagstadgade revisorer eller revisionsföretag som utför lagstadgad revision av företag av allmänt intresse skall minst vart tredje år bli föremål för kvalitetssäkringskontroll enligt artikel 29.

KAPITEL XI

INTERNATIONELLA ASPEKTER

Artikel 44

Godkännande av revisorer från tredjeländer

1. Under förutsättning att ömsesidighet föreligger får en medlemsstats behöriga myndigheter godkänna en revisor från ett tredjeland som lagstadgad revisor, om denne kan styrka att han eller hon uppfyller krav motsvarande de föreskrivna kraven enligt artikel 4 och artiklarna 6-13.

2. Medlemsstaternas behöriga myndigheter skall, innan de godkänner en revisor från ett tredjeland som uppfyller kraven i punkt 1, tillämpa de krav som fastställs i artikel 14.

Artikel 45

Registrering och tillsyn av revisorer och revisionsföretag från tredjeländer

1. De behöriga myndigheterna i en medlemsstat skall i enlighet med artiklarna 15-17 registrera alla revisorer och revisionsföretag från tredjeländer som avger en revisionsberättelse beträffande årsbokslut eller sammanställd redovisning för ett bolag som är registrerat utanför gemenskapen och vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad i medlemsstaten enligt artikel 4.1.14 i direktiv 2004/39/EG, såvida inte bolaget endast emitterar skuldinstrument upptagna till handel på en reglerad marknad i en medlemsstat enligt artikel 2.1 b i direktiv 2004/109/EG⁽¹⁾ med ett nominellt värde av minst 50 000 EUR eller, om det rör sig om skuldinstrument noterade i annan valuta, med ett nominellt värde motsvarande minst 50 000 EUR på emissionsdagen.

2. Artiklarna 18 och 19 skall tillämpas.

3. Registrerade revisorer och revisionsföretag från tredjeländer skall omfattas av medlemsstaternas tillsynssystem, system för kvalitetssäkring samt utrednings- och påföljdssystem. En medlemsstat får undanta registrerade revisorer eller revisionsföretag från tredjeländer från sitt system för kvalitetssäkring om en annan medlemsstat eller ett tredjelands system för kvalitetssäkring, som bedömts vara likvärdigt enligt artikel 46, under de föregående tre åren redan genomfört en kvalitetssäkringskontroll av de berörda revisorerna eller revisionsföretagen från tredjeländerna.

⁽¹⁾ Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/109/EG av den 15 december 2004 om harmonisering av insynskraven angående upplysningar om emittenter vars värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad (EUT L 390, 31.12.2004, s. 38).

4. Utan att det påverkar tillämpningen av artikel 46 skall sådana revisionsberättelser beträffande årsbokslut eller sammanställd redovisning enligt punkt 1 i den här artikeln som avges av revisorer eller revisionsföretag från tredjeländer som inte är registrerade i en viss medlemsstat inte ha rättslig verkan i den medlemsstaten.

5. En medlemsstat får registrera ett revisionsföretag från ett tredjeländ endast om

- a) det uppfyller krav som är likvärdiga med kraven i artikel 3.3,
- b) majoriteten av ledamöterna i förvaltnings- eller ledningsorganet för revisionsföretaget från tredjeländet uppfyller krav som är likvärdiga med kraven i artiklarna 4–10,
- c) revisorn från ett tredjeländ som reviderar på uppdrag av revisionsföretaget från tredjeländet uppfyller krav som är likvärdiga med kraven i artiklarna 4–10,
- d) revision av årsbokslut eller sammanställd redovisning enligt punkt 1 utförs i enlighet med internationella revisionsstandarder enligt artikel 26 och i enlighet med kraven i artiklarna 22, 24 och 25, eller i enlighet med likvärdiga standarder och krav,
- e) det på sin webbplats offentliggör en årlig rapport om öppenhet och insyn som innehåller den information som avses i artikel 40 eller uppfyller likvärdiga krav på offentliggörande.

6. För att säkerställa enhetlig tillämpning av punkt 5 d skall kommissionen i samarbete med medlemsstaterna bedöma den likvärdighet som avses i punkt 5 d, om vilken kommissionen skall besluta i enlighet med förfarandet i artikel 48.2. I avvaktan på kommissionens beslut får medlemsstaterna bedöma den likvärdighet som avses i punkt 5 d så länge kommissionen inte har fattat något beslut.

Artikel 46

Undantag vid likvärdighet

1. Medlemsstaterna får bortse från eller ändra kraven i artikel 45.1 och 45.3 på grundval av ömsesidighet endast om dessa revisorer eller revisionsföretag från tredjeländer omfattas av system för offentlig tillsyn, kvalitetssäkring och utredningar och påföljder i tredjeländet som uppfyller krav som är likvärdiga med kraven i artiklarna 29, 30 och 32.

2. För att säkerställa enhetlig tillämpning av punkt 1 i denna artikel skall kommissionen i samarbete med medlemsstaterna bedöma den likvärdighet som avses i punkt 1, om vilken

kommissionen skall besluta i enlighet med förfarandet i artikel 48.2. Medlemsstaterna får bedöma den likvärdighet som avses i punkt 1 i denna artikel, eller förlita sig på andra medlemsstaters bedömningar, så länge kommissionen inte har fattat något beslut. Om kommissionen beslutar att kravet på likvärdighet enligt punkt 1 i denna artikel inte är uppfyllt, får den tillåta de berörda revisorerna och revisionsföretagen att fortsätta sin revisionsverksamhet i enlighet med den berörda medlemsstatens krav under en lämplig övergångsperiod.

3. Medlemsstaterna skall underrätta kommissionen om

- a) sin bedömning av likvärdigheten enligt punkt 2, och
- b) huvuddragen i sina samarbetslösningar med tredjeländers system för offentlig tillsyn, kvalitetssäkring samt utredningar och påföljder på grundval av punkt 1.

Artikel 47

Samarbete med behöriga myndigheter i tredjeländer

1. Medlemsstaterna kan tillåta att revisionshandlingar eller andra handlingar hos lagstadgade revisorer eller revisionsföretag som de godkänt överlämnas till behöriga myndigheter i ett tredjeländ, på villkor

- a) att dessa revisionshandlingar eller andra handlingar är relaterade till revision av bolag som har emitterat värdepapper i det tredjeländet eller ingår i en koncern som utfärdar lagstadgade sammanställda redovisningar i det tredjeländet,
- b) att överlämnandet sker via hemmedlemsstatens behöriga myndigheter till de behöriga myndigheterna i tredjeländet och på dessas begäran,
- c) att de behöriga myndigheterna i tredjeländet i fråga uppfyller krav som fastställts som tillräckliga enligt punkt 3,
- d) att samarbetsformer på grundval av ömsesidighet har avtalats mellan berörda behöriga myndigheter,
- e) att överlämnandet av personuppgifter till tredjeländet sker i enlighet med kapitel IV i direktiv 95/46/EG.

2. De samarbetsformer som avses i punkt 1 d skall säkerställa

- a) att de behöriga myndigheterna lämnar en motivering till ändamålet med begäran om revisionshandlingar och andra handlingar,
- b) att de anställda eller tidigare anställda vid tredjeländets behöriga myndigheter som erhållit uppgifterna omfattas av tystnadsplikt,

- c) att behöriga myndigheter i tredjelandet får utnyttja revisionshandlingar och andra handlingar endast för att fullgöra sitt uppdrag vad avser offentlig tillsyn, kvalitetssäkring och utredningar som uppfyller krav likvärdiga med kraven i artiklarna 29, 30 och 32,
- d) att en begäran från en behörig myndighet i ett tredjeland om revisionshandlingar eller andra handlingar hos den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget får avvisas

— om utlämnandet av dessa kan inverka på gemenskapens eller den anmodade medlemsstatens suveränitet, säkerhet eller allmänna ordning, eller

— om rättsliga förfaranden redan har inletts vid den anmodade medlemsstatens myndigheter rörande samma handlingar och mot samma personer.

3. För att underlätta samarbetet mellan de behöriga myndigheterna skall kommissionen i enlighet med förfarandet i artikel 48.2 besluta om tillräcklighet enligt punkt 1 c. Bedömningen av tillräcklighet skall ske i samråd med medlemsstaterna och baseras på kraven i artikel 36 eller på vad som i grunden är funktionellt likvärdigt. Medlemsstaterna skall vidta de åtgärder som är nödvändiga för att följa kommissionens beslut.

4. I undantagsfall får medlemsstaterna, med avvikelse från punkt 1, tillåta lagstadgade revisorer eller revisionsföretag som de godkänt att överlämna revisionshandlingar och andra handlingar direkt till de behöriga myndigheterna i ett tredjeland, på villkor

- a) att de behöriga myndigheterna i tredjelandet har inlett utredningar,
- b) att överlämnandet inte strider mot lagstadgade revisorers och revisionsföretags förpliktelser när det gäller att överlämna revisionshandlingar och andra handlingar till hemmedlemsstatens behöriga myndigheter,
- c) att samarbetsformerna med de behöriga myndigheterna i tredjelandet även medger att medlemsstatens behöriga myndigheter ges motsvarande direkta tillgång till revisionshandlingar och andra handlingar hos revisionsföretag från tredjeland,
- d) att de begärande behöriga myndigheterna i tredjelandet på förhand underrättar den lagstadgade revisorn och revisionsföretagets behöriga myndigheter om varje direkt begäran om uppgifter och anger motiven till denna,
- e) att villkoren i punkt 2 uppfylls.

5. Kommissionen får i enlighet med förfarandet i artikel 48.2 närmare ange vilka undantagsfall som avses i punkt 4 i den här

artikeln, för att underlätta samarbetet mellan de behöriga myndigheterna och för att säkerställa enhetlig tillämpning av punkt 4.

6. Medlemsstaterna skall underrätta kommissionen om samarbetsformerna enligt punkterna 1 och 4.

KAPITEL XII

ÖVERGÅNGS- OCH SLUTBESTÄMMELSER

Artikel 48

Kommittéförfarande

1. Kommissionen skall biträdas av en kommitté (nedan kallad "kommittén").

2. När det hänvisas till denna punkt skall artiklarna 5 och 7 i beslut 1999/468/EG tillämpas, med beaktande av bestämmelserna i artikel 8 i det beslutet.

Den tid som avses i artikel 5.6 i beslut 1999/468/EG skall vara tre månader.

3. Kommittén skall själv anta sin arbetsordning.

4. Utan att det påverkar redan antagna genomförandeåtgärder och med undantag av de bestämmelser som anges i artikel 26, skall tillämpningen av bestämmelserna i detta direktiv, vilka föreskriver att tekniska bestämmelser, ändringar och beslut skall antas i enlighet med punkt 2, upphöra när två år har förflutit efter det att direktivet antogs, dock senast den 1 april 2008. Europaparlamentet och rådet kan, på förslag från kommissionen, förnya bestämmelserna i fråga enligt det förfarande som fastställs i artikel 251 i fördraget, och skall därför kontrollera dem innan den ovannämnda tidsperioden löper ut eller det ovannämnda datumet inträffar.

Artikel 49

Ändringar av direktiven 78/660/EEG och 83/349/EEG

1. Direktiv 78/660/EEG skall ändras på följande sätt:

a) I artikel 43.1 skall följande led läggas till:

"15) Var för sig, den lagstadgade revisorn eller revisionsföretagets totala arvoden under räkenskapsåret för den lagstadgade revisionen av årsbokslutet, totala arvoden för andra kvalitetssäkringstjänster, totala arvoden för skatterådgivning samt totala arvoden för andra tjänster än revisionstjänster.

Medlemsstaterna får föreskriva att detta krav inte skall gälla när bolaget omfattas av den sammanställda redovisning som skall upprättas enligt artikel 1 i direktiv 83/349/EEG, förutsatt att sådan information lämnas i noterna till den sammanställda redovisningen.”

b) Artikel 44.1 skall ersättas med följande:

”1. Medlemsstaterna får tillåta sådana bolag som avses i artikel 11 att upprätta noter i förkortad form utan de uppgifter som krävs enligt artikel 43.1.5-12, 43.1.14 a och 43.1.15. Noterna skall dock sammanfattningsvis för alla berörda poster visa de i artikel 43.1.6 angivna uppgifterna.”

c) Artikel 45.2 skall ersättas med följande:

”2. Punkt 1 b skall tillämpas även i fråga om den information som föreskrivs i artikel 43.1.8.

Medlemsstaterna får tillåta de bolag som avses i artikel 27 att utelämna de upplysningar som föreskrivs i artikel 43.1.8. Medlemsstaterna får även tillåta de företag som avses i artikel 27 att utelämna upplysningar enligt artikel 43.1.15, under förutsättning att sådan information lämnas till det offentliga tillsynssystem som avses i artikel 32 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG av den 17 maj 2006 om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning (*), när detta system begär sådan information.

(*) EUT L 157, 9.6.2006, s. 87.”

2. I artikel 34 i direktiv 83/349/EEG skall följande led läggas till:

”16) Var för sig, den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets totala arvoden under räkenskapsåret för den lagstadgade revisionen av den sammanställda redovisningen, totala arvoden för andra kvalitetssäkrings-tjänster, totala arvoden för skatterådgivning samt totala arvoden för andra tjänster än revisionstjänster.”

Artikel 50

Upphävande av direktiv 84/253/EEG

Direktiv 84/253/EEG skall upphöra att gälla från och med den 29 juni 2006. Hänvisningar till det upphävda direktivet skall anses som hänvisningar till det här direktivet.

Artikel 51

Övergångsbestämmelse

Lagstadgade revisorer eller revisionsföretag som medlemsstaternas behöriga myndigheter har godkänt i enlighet med

bestämmelserna i direktiv 84/253/EEG innan de bestämmelser som avses i artikel 53.1 träder i kraft skall anses vara godkända enligt bestämmelserna i det här direktivet.

Artikel 52

Minimiharmonisering

Den medlemsstat som föreskriver lagstadgad revision kan införa strängare krav om inget annat anges i detta direktiv.

Artikel 53

Införlivande

1. Senast den 29 juni 2008 skall medlemsstaterna anta och offentliggöra de bestämmelser som är nödvändiga för att följa detta direktiv. De skall genast underrätta kommissionen om detta.

2. När en medlemsstat antar dessa bestämmelser skall de innehålla en hänvisning till detta direktiv eller åtföljas av en sådan hänvisning när de offentliggörs. Närmare föreskrifter om hur hänvisningen skall göras skall varje medlemsstat själv utfärda.

3. Medlemsstaterna skall till kommissionen överlämna texterna till de centrala bestämmelser i nationell lagstiftning som de antar på det område som omfattas av detta direktiv.

Artikel 54

Ikraftträdande

Detta direktiv träder i kraft den tjugonde dagen efter det att det har offentliggjorts i *Europeiska unionens officiella tidning*.

Artikel 55

Adressater

Detta direktiv riktar sig till medlemsstaterna.

Utfärdat i Strasbourg den 17 maj 2006.

På Europaparlamentets vägnar

J. BORRELL FONTELLES

Ordförande

På rådets vägnar

H. WINKLER

Ordförande

DIREKTIV

EUROPAPARLAMENTETS OCH RÅDETS DIREKTIV 2014/56/EU

av den 16 april 2014

om ändring av direktiv 2006/43/EG om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning

(Text av betydelse för EES)

EUROPAPARLAMENTET OCH EUROPEISKA UNIONENS RÅD HAR ANTAGIT DETTA DIREKTIV

med beaktande av fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, särskilt artikel 50,

med beaktande av Europeiska kommissionens förslag,

efter översändande av förslaget till lagstiftningsakt till de nationella parlamenten,

med beaktande av Europeiska ekonomiska och sociala kommitténs yttrande ⁽¹⁾,

i enlighet med det ordinarie lagstiftningsförfarandet ⁽²⁾, och

av följande skäl:

- (1) I Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG ⁽³⁾ fastställs villkoren för godkännande och registrering av personer som utför lagstadgade revisioner, de regler för opartiskhet och självständighet, objektivitet och yrkesetik som ska tillämpas på dessa personer samt regler för offentlig tillsyn över dem. Dessa regler behöver emellertid harmoniseras ytterligare på unionsnivå för att skapa större öppenhet och förutsägbarhet i de krav som ska tillämpas på dessa personer och för att stärka deras opartiskhet och självständighet och objektivitet när de fullgör sina uppgifter. Det är också viktigt att höja miniminivån för konvergens med avseende på de revisionsstandarder på grundval av vilka de lagstadgade revisionerna utförs. För att förbättra investerarskyddet är det dessutom viktigt att förstärka den offentliga tillsynen av lagstadgade revisorer och revisionsföretag genom att öka unionens offentliga tillsynsmyndigheters oberoende och ge dem tillräckliga befogenheter, inklusive utredningsbefogenhet och befogenheten att ålägga sanktioner, i syfte att upptäcka, motverka och förebygga överträdelser av gällande bestämmelser inom ramen för lagstadgade revisorers och revisionsföretags tillhandahållande av revision.
- (2) Eftersom företag av allmänt intresse har stor betydelse för allmänheten på grund av deras verksamhets storlek och komplexitet eller på grund av verksamhetens art, måste trovärdigheten i de granskade räkenskaperna från företag av allmänt intresse förbättras. Därför har de särskilda bestämmelserna för lagstadgad revision av företag av allmänt intresse som fastställs i direktiv 2006/43/EG vidareutvecklats i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 537/2014 ⁽⁴⁾. De bestämmelser om lagstadgad revision av företag av allmänt intresse som fastställs i detta direktiv bör vara tillämpliga på lagstadgade revisorer och revisionsföretag endast i den mån som dessa utför lagstadgad revision av sådana företag.

⁽¹⁾ EUT C 191, 29.6.2012, s. 61.

⁽²⁾ Europaparlamentets ståndpunkt av den 3 april 2014 (ännu ej offentliggjord i EUT) och rådets beslut av den 14 april 2014.

⁽³⁾ 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 (EUT L 157, 9.6.2006, s. 87).

⁽⁴⁾ Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 537/2014 av den 16 april 2014 om särskilda krav avseende revision av företag av allmänt intresse (se sidan 77 i detta nummer av EUT).

- (3) I enlighet med fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUF-fördraget) omfattar den inre marknaden ett område utan inre gränser, där fri rörlighet för varor och tjänster samt etableringsfrihet säkerställs. Det är nödvändigt att ge lagstadgade revisorer och revisionsföretag möjlighet att utveckla sin verksamhet inom unionen genom att ge dem möjlighet att erbjuda sina tjänster i en annan medlemsstat än den där de har godkänts. Genom att lagstadgade revisorer och revisionsföretag får möjlighet att tillhandahålla lagstadgad revision under sitt hemlands yrkestitel i en värdmedlemsstat tillgodoses framför allt behoven hos de grupper av företag som till följd av det ökade handelsflödet på den inre marknaden upprättar årsredovisningar i flera medlemsstater och är skyldiga att låta dem genomgå revision enligt unionsrätten. Genom att undanröja hindren för utvecklingen av lagstadgade revisionstjänster mellan medlemsstaterna blir det möjligt att skapa en integrerad revisionsmarknad i unionen.
- (4) Lagstadgad revision kräver tillräckliga kunskaper inom områden som bolagsrätt, skatterätt och socialrätt, som kan variera mellan medlemsstaterna. För att säkerställa kvaliteten i de lagstadgade revisionstjänster som tillhandahålls inom en medlemsstats territorium bör det därför vara möjligt för den medlemsstaten att införa en kompensationsåtgärd om en lagstadgad revisor som är godkänd i en annan medlemsstat också vill bli godkänd i den förstnämnda medlemsstaten för att upprätta ett fast etableringsställe där. En sådan åtgärd bör ta hänsyn till den berörda lagstadgade revisorns yrkeserfarenhet. Den bör inte leda till en oproportionerlig börda för den lagstadgade revisorn och inte hindra eller avskräcka från tillhandahållandet av lagstadgade revisionstjänster i den medlemsstat som inför kompensationsåtgärden. Medlemsstaterna bör få godkänna sökande lagstadgade revisorer på grundval av antingen ett lämplighetsprov eller en anpassningsperiod i enlighet med vad som anges i Europaparlamentets och rådets direktiv 2005/36/EG⁽¹⁾. Vid utgången av anpassningsperioden bör den lagstadgade revisorn kunna integreras i yrket i värdmedlemsstaten, efter en utvärdering som visar att revisorn har tillägnat sig yrkeserfarenheter i den medlemsstaten.
- (5) Ansvar för att tillhandahålla finansiell information bör först och främst ligga på de granskade företagens ledningar, men lagstadgade revisorer och revisionsföretag kan spela en roll genom att aktivt ifrågasätta ledningens uppgifter ur ett användarperspektiv. För att förbättra revisionskvaliteten är det således viktigt att lagstadgade revisorers och revisionsföretags professionella skepticism gentemot det granskade företaget förstärks. Lagstadgade revisorer och revisionsföretag bör därför vara medvetna om att det kan förekomma väsentliga felaktigheter till följd av bedrägeri eller misstag, oberoende av revisorns tidigare erfarenhet av ärlighet och integritet från det granskade företags lednings sida.
- (6) Det är särskilt relevant att förstärka opartiskheten och självständigheten som ett väsentligt element vid utförandet av lagstadgade revisioner. För att förbättra de lagstadgade revisorernas och revisionsföretagens opartiskhet och självständighet i förhållande till det granskade företaget när de utför lagstadgad revision, bör en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag samt varje person som direkt eller indirekt kan påverka resultatet av den lagstadgade revisionen vara opartisk och självständig i förhållande till det granskade företaget och bör inte delta i det granskade företags beslutsprocess. För att upprätthålla sin opartiskhet och självständighet är det också viktigt att de lagstadgade revisorerna och revisionsföretagen registrerar alla hot mot denna opartiskhet och självständighet samt de skyddsåtgärder som tillämpas för att minska dessa hot. Om det föreligger ett alltför stort hot mot deras opartiskhet och självständighet, trots att skyddsåtgärder för att minska hotet har tillämpats, bör de avsäga sig eller avstå från revisionsuppdraget.
- (7) Lagstadgade revisorer och revisionsföretag bör vara opartiska och självständiga när de utför lagstadgad revision av granskade företag, och intressekonflikter bör undvikas. För att fastställa de lagstadgade revisorernas och revisionsföretagens opartiskhet och självständighet är det även nödvändigt att ta hänsyn till begreppet "nätverk" inom vilka lagstadgade revisorer och revisionsföretag är verksamma. Kravet på opartiskhet och självständighet bör åtminstone vara uppfyllt under den period som omfattas av revisionsberättelsen, vilket inbegriper både den period som omfattas av den årsredovisning eller det årsbokslut som ska revideras och den period under vilken den lagstadgade revisionen utförs.
- (8) Lagstadgade revisorer, revisionsföretag och deras anställda bör särskilt avstå från att utföra en revision av ett företag om de har en andel eller ett affärsintresse i företaget, och från att handla med finansiella instrument som emitteras, garanteras eller på annat sätt stöds av ett granskat företag, med undantag för innehav genom diversifierade fondprogram. Den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget bör inte heller medverka i det granskade företags beslutsprocesser. Det bör dessutom vara förbjudet för lagstadgade revisorer, revisionsföretag och deras anställda som direkt medverkar i det lagstadgade revisionsuppdraget att tillträda befattningar i det granskade företags företagsledning eller styrelse till dess att en lämplig tidsperiod har förflutit sedan revisionsuppdraget avslutats.

⁽¹⁾ Europaparlamentets och rådets direktiv 2005/36/EG av den 7 september 2005 om erkännande av yrkeskvalifikationer (EUT L 255, 30.9.2005, s. 22).

- (9) Det är viktigt att lagstaddade revisorer och revisionsföretag respekterar sina klienters integritet och rätt till uppgiftsskydd. De bör därför underställas strikta regler om konfidentialitet och tystnadsplikt, vilka dock inte bör hindra ett korrekt genomförande av detta direktiv och förordning (EU) nr 537/2014 eller samarbete med koncernrevisorn under utförande av en revision av koncernredovisning där moderföretaget har sitt säte i ett tredjeländ, under förutsättning att bestämmelserna i Europaparlamentets och rådets direktiv 95/46/EG⁽¹⁾ följs. Sådana regler bör emellertid inte tillåta en lagstaddad revisor eller ett revisionsföretag att samarbeta med myndigheter i tredjeländer utanför ramen för de samarbetsformer som föreskrivs i kapitel XI i direktiv 2006/43/EG. Bestämmelserna om konfidentialitet bör även vara tillämpliga på lagstaddade revisorer och revisionsföretag som har upphört att medverka i en specifik revisionsuppgift.
- (10) En lämplig intern organisation av lagstaddade revisorer och revisionsföretag bör bidra till att förhindra eventuella hot mot deras opartiskhet och självständighet. Ägare eller aktieägare samt ledningen i ett revisionsföretag bör således inte ingripa i en lagstaddad revision på ett sätt som äventyrar opartiskheten och självständigheten och objektiviteten för en lagstaddad revisor som granskar ett företag av allmänt intresse för revisionsföretagets räkning. Dessutom bör lagstaddade revisorer och revisionsföretag inrätta lämpliga interna strategier och förfaranden inom sina organisationer för anställda och andra personer som deltar i lagstaddade revisioner för att säkerställa efterlevnad av de lagstaddade krav som gäller för deras verksamhet. Syftet med sådana strategier och förfaranden bör särskilt vara att förhindra och hantera eventuella hot mot revisorernas opartiskhet och självständighet och bör säkerställa de lagstaddade revisionernas kvalitet, integritet och grundlighet. Strategierna och förfarandena bör vara proportionella mot omfattningen av och komplexiteten hos den lagstaddade revisorns eller revisionsföretagets verksamhet.
- (11) En lagstaddad revision leder till ett utlåtande om huruvida de granskade företagens årsredovisningar eller årsbokslut ger en sann och rättvisande bild i enlighet med det relevanta ramverket för finansiell rapportering. Intressenterna kanske emellertid inte känner till en revisions begränsningar vad gäller exempelvis väsentlighetsprincipen, urvalsteknik, revisorns roll i avslöjande av bedrägerier och ledningens ansvar, vilket kan ge upphov till att förväntningar inte infrias. För att minska denna klyfta mellan förväntningar och verklighet är det viktigt att tydliggöra omfattningen av lagstaddad revision.
- (12) Det är viktigt att säkerställa hög kvalitet i lagstaddade revisioner inom unionen. Alla lagstaddade revisioner bör därför utföras på grundval av de internationella revisionsstandarder som antagits av kommissionen. Eftersom de internationella revisionsstandarderna är utformade för att kunna användas av företag av alla storlekar, av alla typer och inom alla jurisdiktioner, bör de behöriga myndigheterna i medlemsstaterna vid bedömningen av tillämpningsområdet för de internationella revisionsstandarderna beakta storleken av och komplexiteten i verksamheten hos små företag. Inga sådana bestämmelser eller åtgärder som antas av en medlemsstat i detta avseende får medföra att lagstaddade revisorer eller revisionsföretag inte kan utföra lagstaddade revisioner i enlighet med de internationella revisionsstandarderna. Medlemsstaterna bör endast få införa ytterligare nationella revisionsförfaranden eller revisionskrav om de härrör från specifika nationella rättsliga krav som gäller omfattningen av lagstaddad revision av årsredovisningar eller årsbokslut eller koncernredovisning, dvs. att de kraven inte täcks genom de antagna internationella revisionsstandarderna, eller om de bidrar till trovärdigheten och kvaliteten i årsredovisningarna eller årsboksluten och koncernredovisningen. Kommissionen bör även i fortsättningen delta i övervakningen av innehåll i de internationella revisionsstandarderna och förfarandet för Internationella revisorsförbundets (Ifac) antagande av dessa.
- (13) I fråga om koncernredovisning är det viktigt att det finns en tydlig definition av ansvarsfördelningen mellan de lagstaddade revisorer som reviderar olika delar av den berörda koncernen. I detta syfte bör koncernrevisorn bära det fulla ansvaret för revisionsberättelsen.
- (14) För att förbättra trovärdigheten och öppenheten i de kvalitetskontroller som görs inom unionen bör medlemsstaternas kvalitetskontrollsystem styras av de behöriga myndigheter som medlemsstaterna utser för att säkerställa den offentliga tillsynen av lagstaddade revisorer och revisionsföretag. Syftet med kvalitetskontrollerna är att förebygga eller avhjälpa eventuella brister i utförandet av lagstaddade revisioner. För att se till att kvalitetskontrollerna är tillräckligt omfattande bör de behöriga myndigheterna när de utför kontrollerna ta hänsyn till storleken på och komplexiteten i verksamheten hos de lagstaddade revisorerna och revisionsföretagen.

⁽¹⁾ Europaparlamentets och rådets direktiv 95/46/EG av den 24 oktober 1995 om skydd för enskilda personer med avseende på behandling av personuppgifter och om det fria flödet av sådana uppgifter (EGT L 281, 23.11.1995, s. 31).

- (15) För att förbättra efterlevnaden av kraven i detta direktiv och i förordning (EU) nr 537/2014 och mot bakgrund av kommissionens meddelande av den 8 december 2010 om att förstärka sanktionssystemen i den finansiella tjänstesektorn, bör de behöriga myndigheternas befogenheter att vidta tillsynsåtgärder och deras sanktionsbefogenheter stärkas. Det bör föreskrivas en möjlighet att ålägga administrativa sanktionsavgifter för lagstadgade revisorer, revisionsföretag och företag av allmänt intresse när överträdelser av reglerna konstateras. Det bör råda insyn när det gäller de sanktioner och åtgärder som beslutas av de behöriga myndigheterna. Beslut om och offentliggörande av sanktioner bör vara förenliga med de grundläggande rättigheter som fastställs i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna, i synnerhet respekt för privatlivet och familjelivet, skydd av personuppgifter och rätt till ett effektivt rättsmedel och till en opartisk domstol.
- (16) De behöriga myndigheterna bör kunna ålägga administrativa sanktionsavgifter som har en verkligt avskräckande verkan, till exempel upp till ett belopp på 1 miljon EUR eller mer när det gäller fysiska personer, och upp till en viss procentandel av den totala årsomsättningen under det föregående räkenskapsåret när det gäller juridiska personer eller andra företag. Detta mål kan uppnås bättre genom att man fastställer sanktionsavgifterna i förhållande till den finansiella situationen för den person som gör sig skyldig till överträdelsen. Utan att det påverkar möjligheten att dra tillbaka de berörda lagstadgade revisorernas eller revisionsföretagens godkännande, bör andra typer av sanktioner med en lämplig avskräckande verkan kunna komma i fråga. I varje fall bör medlemsstaterna tillämpa identiska kriterier när de fastställer den sanktion som ska åläggas.
- (17) Uppgiftslämnare kan uppmärksamma de behöriga myndigheterna på information som de inte kände till, vilket hjälper dem att upptäcka och ålägga sanktioner för oegentligheter, inklusive bedrägeri. Uppgiftslämnare kan emellertid avskräckas från att berätta vad de vet av rädsla för repressalier, eller sakna incitament att göra detta. Medlemsstaterna bör därför se till att det finns lämpliga arrangemang för att uppmuntra uppgiftslämnare att slå larm om eventuella överträdelser av detta direktiv eller förordning (EU) nr 537/2014 och skydda dem mot repressalier. Medlemsstaterna bör även kunna införa incitament för uppgiftslämnare, men uppgiftslämnarna bör endast kunna tillgodogöra sig sådana incitament om de avslöjar ny information som de inte är rättsligt skyldiga att anmäla, och när informationen ger upphov till en sanktion för en överträdelse av detta direktiv eller förordning (EU) nr 537/2014. Medlemsstaterna bör dock även försäkra sig om att de system som de inför för uppgiftslämnare omfattar mekanismer för lämpligt skydd av de personer som anmäls, särskilt när det gäller rätten till skydd av personuppgifter, förfaranden för att säkerställa deras rätt till försvar och deras rätt att höras innan ett beslut som berör personen i fråga fattas, liksom rätten till ett effektivt rättsmedel inför en domstol mot ett sådant beslut. De mekanismer som införs bör också tillhandahålla lämpligt skydd för uppgiftslämnarna, inte endast när det gäller rätten till skydd av personuppgifter utan också genom att se till att uppgiftslämnarna inte utsätts för otillbörliga repressalier.
- (18) Den offentliga tillsynen av lagstadgade revisorer och revisionsföretag omfattar godkännande och registrering av lagstadgade revisorer och revisionsföretag, antagande av standarder för yrkesetiska regler och intern kvalitetskontroll hos revisionsföretag, kontinuerlig fortbildning samt system för kvalitetssäkring, utredning och sanktioner för lagstadgade revisorer och revisionsföretag. För att öka öppenheten i tillsynen av revisorer och förstärka ansvarigheten bör varje medlemsstat utse en enda myndighet med ansvar för den offentliga tillsynen av lagstadgade revisorer och revisionsföretag. En grundläggande förutsättning för att den offentliga tillsynen av lagstadgade revisorer och revisionsföretag ska utföras med integritet och fungera på ett effektivt och ordnat sätt är att dessa offentliga tillsynsmyndigheter är oberoende från revisorskåren. Därför bör de offentliga tillsynsmyndigheterna ledas av personer som inte är yrkesrevisorer, och medlemsstaterna bör inrätta oberoende och öppna förfaranden för att välja sådana personer.
- (19) Medlemsstaterna bör kunna skapa undantag från de krav som införs på revisionstjänster när dessa tillhandahålls kooperativ och sparbanker.
- (20) Medlemsstaterna bör kunna delegera eller tillåta att behöriga myndigheter delegerar sina uppgifter till andra myndigheter eller organ som är godkända eller utsedda enligt lag. En sådan delegering bör omfattas av ett flertal villkor, och den berörda behöriga myndigheten bör ha det yttersta ansvaret för tillsynen.

- (21) Offentliga tillsynsmyndigheter bör ges tillräckliga befogenheter för de ska kunna fullgöra sina uppgifter på ett effektivt sätt. Vidare bör de ges tillräckliga personalresurser och finansiella resurser för att utföra sina uppgifter.
- (22) För att tillsynen av lagstadgade revisorer och revisionsföretag som bedriver gränsöverskridande verksamhet eller som ingår i nätverk ska fungera tillfredsställande måste medlemsstaternas offentliga tillsynsmyndigheter utbyta information. För att skydda konfidentialiteten i den information som kan komma att utbytas på detta sätt bör medlemsstaterna införa tystnadsplikt inte bara för de anställda vid de offentliga tillsynsmyndigheterna utan även för alla personer som de offentliga tillsynsmyndigheterna kan ha delegerat uppgifter till.
- (23) Om det finns en saklig grund att agera, bör revisionskommittén, aktieägarna, de behöriga myndigheter som har ansvar för tillsynen av lagstadgade revisorer och revisionsföretag eller, när det föreskrivs i nationell rätt, den behöriga myndighet som har ansvar för tillsynen av företag av allmänt intresse, ha befogenhet att inleda förfaranden om entledigande av den berörda revisorn vid en nationell domstol.
- (24) Revisionskommittéer eller organ med motsvarande uppgifter som en revisionskommitté inom det granskade företaget av allmänt intresse fyller en avgörande funktion genom att bidra till en lagstadgad revision av hög kvalitet. Därför är det särskilt viktigt att förstärka revisionskommitténs oberoende och tekniska kompetens genom att kräva att majoriteten av ledamöterna i revisionskommittén är oberoende, att minst en ledamot har erfarenhet av och kunskap om revision och/eller redovisning. I kommissionens rekommendation av den 15 februari 2005 om uppgifter för företagsexterna styrelseledamöter eller styrelseledamöter med tillsynsfunktion ⁽¹⁾ i börsnoterade bolag och om styrelsekommittéer anges hur revisionskommittéer bör inrättas och fungera. Med tanke på storleken på styrelserna för företag med begränsat börsvärde och små och medelstora företag av allmänt intresse, är det emellertid lämpligt att föreskriva att de uppgifter som tilldelas revisionskommittéer eller organ med motsvarande uppgifter som en revisionskommitté får utföras av förvaltnings- eller ledningsorganet i dess helhet. Företag av allmänt intresse som är företag för kollektiva investeringar i överlåtbara värdepapper (fondföretag) eller alternativa investeringsfonder bör också undantas från kravet att ha en revisionskommitté. Genom detta undantag tas det hänsyn till att i de fall där verksamheten i företaget för kollektiva investeringar endast går ut på att sammanföra tillgångar, är inte inrättande av en revisionskommitté lämpligt. Fondföretag, alternativa investeringsfonder och deras förvaltningsföretag är verksamma inom ramen för en klart avgränsad lagstiftning och de är underställda särskilda styrmekanismer, till exempel kontroller som utförs av deras förvaringsinstitut.
- (25) I småföretagsakten, som antogs genom kommissionens meddelande av den 25 juni 2008 med titeln *Tänk småskaligt först – en "Small Business Act" för Europa* och ändrades genom kommissionens meddelande av den 23 februari 2011 med titeln *Översyn av en småföretagsakt för Europa*, erkänns de små och medelstora företagens centrala roll för unionens ekonomi. Syftet med småföretagsakten är att förbättra den övergripande inställningen till entreprenörskap och förankra principen om att tänka småskaligt först i beslutsprocessen. I Europa 2020-strategin, som antogs i mars 2010, efterfrågas också ett bättre företagsklimat, särskilt för små och medelstora företag, bland annat genom minskade transaktionskostnader för att bedriva verksamhet i unionen. Enligt artikel 34 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU ⁽²⁾ krävs ingen revision av små företags räkenskaper.
- (26) För att skydda de berörda parternas rättigheter när de behöriga myndigheterna i medlemsstaterna samarbetar med behöriga myndigheter i tredjeländer avseende utbyte av revisionshandlingar eller andra handlingar som är relevanta för att bedöma revisionens kvalitet, bör medlemsstaterna se till att de överenskommelser som deras behöriga myndigheter ingår och som ligger till grund för utbytet av sådana handlingar omfattar tillräckliga garantier för skyddet av de granskade företagens affärshemligheter och affärsintressen, däribland industriella och immateriella rättigheter. Medlemsstaterna bör se till att dessa överenskommelser respekterar och är förenliga med bestämmelserna i direktiv 95/46/EG.

⁽¹⁾ EUT L 52, 25.2.2005, p. 51.

⁽²⁾ Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU av den 26 juni 2013 om årsbokslut, koncernredovisning och rapporter i vissa typer av företag, om ändring av Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG och om upphävande av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG (EUT L 182, 29.6.2013, s. 19).

- (27) Tröskeln på 50 000 EUR som föreskrivs i artikel 45.1 i direktiv 2006/43/EG var anpassad efter artikel 3.2 c och d i Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/71/EG ⁽¹⁾. De tröskelvärden som anges i direktiv 2003/71/EG höjdes till 100 000 EUR genom artikel 1.3 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2010/73/EU ⁽²⁾. Därför bör tröskelvärdet i artikel 45.1 i direktiv 2006/43/EG anpassas på motsvarande sätt.
- (28) För att ge den nya rättsliga ramen som föreskrivs i EUF-fördraget full effekt måste de genomförandebefogenheter som föreskrivs i artikel 202 i fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen anpassas och ersättas med lämpliga bestämmelser i enlighet med artiklarna 290 och 291 i EUF-fördraget.
- (29) Anpassningen av kommissionens förfaranden för att anta delegerade akter och genomförandeakter till EUF-fördraget, särskilt till artiklarna 290 och 291, bör göras från fall till fall. För att ta hänsyn till revisionsarbets och revisorskårens utveckling och för att underlätta tillsynen över lagstadgade revisorer och revisionsföretag, bör befogenheten att anta akter i enlighet med artikel 290 i EUF-fördraget delegeras till kommissionen. På området för tillsyn av revisorer är det nödvändigt att använda delegerade akter för att utveckla förfarandena för samarbete mellan behöriga myndigheter i medlemsstaterna och motsvarande myndigheter i tredjeländer. Det är av särskild betydelse att kommissionen genomför lämpliga samråd under sitt förberedande arbete, inklusive på expertnivå. När kommissionen förbereder och utarbetar delegerade akter bör den se till att relevanta handlingar översänds samtidigt till Europaparlamentet och rådet och att detta sker så snabbt som möjligt och på lämpligt sätt.
- (30) För att säkerställa enhetliga villkor för användningen av förklaringar om likvärdighet hos tredjeländers tillsynsordningar för revisorer eller om lämplighet hos behöriga myndigheter i tredjeländer, i den mån de gäller enskilda tredjeländer eller enskilda behöriga myndigheter, bör kommissionen tilldelas genomförandebefogenheter. Dessa befogenheter bör utövas i enlighet med Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 182/2011 ⁽³⁾.
- (31) Eftersom målet för detta direktiv, nämligen att stärka investerarnas förtroende för att de räkenskaper som företag offentliggör ger en rättvisande bild genom att ytterligare förbättra kvaliteten i de lagstadgade revisioner som utförs inom unionen, inte i tillräcklig utsträckning kan uppnås av medlemsstaterna utan snarare, på grund av dess omfattning och verkningar, kan uppnås bättre på unionsnivå, kan unionen vidta åtgärder i enlighet med subsidiaritetsprincipen i artikel 5 i fördraget om Europeiska unionen. I enlighet med proportionalitetsprincipen i samma artikel går detta direktiv inte utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål.
- (32) Direktiv 2006/43/EG bör därför ändras i enlighet med detta.
- (33) Europeiska datatillsynsmannen har hörts i enlighet med artikel 28.2 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 45/2001 ⁽⁴⁾ och avgav sitt yttrande den 23 april 2012 ⁽⁵⁾.
- (34) I enlighet med den gemensamma politiska förklaringen av den 28 september 2011 från medlemsstaterna och kommissionen om förklarande dokument ⁽⁶⁾ har medlemsstaterna åtagit sig att, i de fall detta är berättigat, låta anmälan av införlivandeåtgärder åtföljas av ett eller flera dokument som förklarar förhållandet mellan de olika delarna i direktivet och motsvarande delar i de nationella instrumenten för införlivande. Med avseende på detta direktiv anser lagstiftaren att översändandet av sådana dokument är motiverat.

⁽¹⁾ Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/71/EG av den 4 november 2003 om de prospekt som ska offentliggöras när värdepapper erbjuds till allmänheten eller tas upp till handel och om ändring av direktiv 2001/34/EG (EUT L 345, 31.12.2003, s. 64).

⁽²⁾ Europaparlamentets och rådets direktiv 2010/73/EU av den 24 november 2010 om ändring av direktiv 2003/71/EG om de prospekt som ska offentliggöras när värdepapper erbjuds till allmänheten eller tas upp till handel och av direktiv 2004/109/EG om harmonisering av insynskraven angående upplysningar om emittenter vars värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad (EUT L 327, 11.12.2010, s. 1).

⁽³⁾ Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 182/2011 av den 16 februari 2011 om fastställande av allmänna regler och principer för medlemsstaternas kontroll av kommissionens utövande av sina genomförandebefogenheter (EUT L 55, 28.2.2011, s. 13).

⁽⁴⁾ Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 45/2001 av den 18 december 2000 om skydd för enskilda då gemenskapsinstitutionerna och gemenskapsorganen behandlar personuppgifter och om den fria rörligheten för sådana uppgifter (EGT L 8, 12.1.2001, s. 1).

⁽⁵⁾ EUT C 336, 6.11.2012, s. 4.

⁽⁶⁾ EUT C 369, 17.12.2011, s. 14.

HÄRIGENOM FÖRESKRIVS FÖLJANDE.

Artikel 1

Direktiv 2006/43/EG ska ändras på följande sätt:

1. I artikel 1 ska följande stycke läggas till:

”Artikel 29 i detta direktiv ska inte tillämpas på lagstadgad revision av årsredovisningar eller årsbokslut och koncernredovisning för företag av allmänt intresse, om inte annat anges i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 537/2014 (*).

(* Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 537/2014 av den 16 april 2014 om särskilda krav avseende revision av företag av allmänt intresse (EUT L 158, 27.5.2014, s. 77).”

2. Artikel 2 ska ändras på följande sätt:

a) Led 1 ska ersättas med följande:

”1. *lagstadgad revision*: revision av årsredovisning eller årsbokslut eller koncernredovisning, i den mån den

a) föreskrivs i unionsrätten,

b) föreskrivs i nationell rätt för små företag,

c) utförs frivilligt på begäran av små företag, som uppfyller nationella rättsliga krav som är likvärdiga med kraven i fråga om revision enligt led b, när sådan revision i nationell lagstiftning definieras som lagstadgad revision.”

b) Led 4 ska ersättas med följande:

”4. *revisionsföretag från ett tredjeland*: ett företag, oavsett rättslig form, som utför revision av årsredovisning eller årsbokslut eller koncernredovisning för företag som har sitt säte i ett tredjeland, med undantag för det företag som är registrerat som ett revisionsföretag i en medlemsstat till följd av ett godkännande enligt artikel 3.”

c) Led 5 ska ersättas med följande:

”5. *revisor från ett tredjeland*: en fysisk person som utför revision av årsredovisning eller årsbokslut eller koncernredovisning för ett företag som har sitt säte i ett tredjeland, med undantag för personer som är registrerade som lagstaddade revisorer i en medlemsstat till följd av ett godkännande enligt artiklarna 3 och 44.”

d) Led 10 ska ersättas med följande:

”10. *behöriga myndigheter*: genom lag utsedda myndigheter som ansvarar för reglering och/eller tillsyn av lagstaddade revisorer och revisionsföretag eller för särskilda aspekter därav. Hänvisningen till *behörig myndighet* i en viss artikel innebär en hänvisning till den myndighet som har ansvaret för de funktioner som avses i den artikeln.”

e) Led 11 ska utgå.

f) Led 13 ska ersättas med följande:

”13. *företag av allmänt intresse*:

a) företag som omfattas av lagstiftningen i en medlemsstat och vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad i någon medlemsstat enligt artikel 4.1.14 i direktiv 2004/39/EG,

b) kreditinstitut enligt definitionen i artikel 3.1.1 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/36/EU (**), med undantag för kreditinstitut som avses i artikel 2 i det direktivet,

- c) försäkringsföretag enligt artikel 2.1 i direktiv 91/674/EEG, eller
- d) företag som är utsedda av medlemsstaterna till företag av allmänt intresse, till exempel företag som är av betydande allmänt intresse på grund av arten av sin verksamhet, sin storlek eller antalet anställda.

(**) Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/36/EU av den 26 juni 2013 om behörighet att utöva verksamhet i kreditinstitut och om tillsyn av kreditinstitut och värdepappersföretag, om ändring av direktiv 2002/87/EG och om upphävande av direktiv 2006/48/EG och 2006/49/EG (EUT L 176, 27.6.2013, s. 338)."

- g) Led 15 ska ersättas med följande:

"15. *person som inte är yrkesrevisor*: en fysisk person som under sin medverkan i ledningen av systemet för offentlig tillsyn och under en period av tre år omedelbart före denna medverkan varken utfört lagstadgade revisioner, innehaft rösträtt i ett revisionsföretag eller varit medlem av ett revisionsföretags förvaltnings-, lednings- eller kontrollorgan och inte heller varit anställd av eller på annat sätt knuten till ett revisionsföretag."

- h) Följande led ska läggas till:

"17. *medelstora företag*: sådana företag som avses i artiklarna 1.1 och 3.3 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU (*).

18. *små företag*: sådana företag som avses i artiklarna 1.1 och 3.2 i direktiv 2013/34/EU.

19. *hemmedlemsstat*: en medlemsstat i vilken en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag har godkänts i enlighet med artikel 3.1.

20. *värdmedlemsstat*: en medlemsstat i vilken en lagstadgad revisor som har godkänts i sin hemmedlemsstat vill bli godkänd i enlighet med artikel 14, eller en medlemsstat i vilken ett revisionsföretag som har godkänts av sin hemmedlemsstat vill bli registrerat eller är registrerat i enlighet med artikel 3a.

(*) Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU av den 26 juni 2013 om årsbokslut, koncernredovisning och rapporter i vissa typer av företag, om ändring av Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG och om upphävande av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG (EUT L 182, 29.6.2013, s. 19)."

- 3. Artikel 3 ska ändras på följande sätt:

- a) Punkt 2 ska ändras på följande sätt:

- i) Första stycket ska ersättas med följande:

"2. Varje medlemsstat ska utse den behöriga myndighet som ska ha ansvar för att godkänna lagstadgade revisorer och revisionsföretag."

- ii) Andra stycket ska utgå.

- b) I punkt 4 ska led b i första stycket ersättas med följande:

"b) En majoritet av rösträtterna i ett företag måste innehas av revisionsföretag som godkänts i någon medlemsstat eller av fysiska personer som minst uppfyller kraven i artiklarna 4 och 6–12. Medlemsstaterna får föreskriva att sådana fysiska personer även ska ha godkänts i någon annan medlemsstat. När det gäller lagstadgad revision av kooperativ, sparbanker eller liknande företag som avses i artikel 45 i direktiv 86/635/EEG, eller ett dotterföretag eller en rättslig efterträdare till ett kooperativ, en sparbank eller ett liknande företag som avses i artikel 45 i direktiv 86/635/EEG, får medlemsstaterna fastställa andra, särskilda bestämmelser om rösträtterna."

4. Följande artikel ska införas:

"Artikel 3a

Erkännande av revisionsföretag

1. Genom undantag från artikel 3.1 ska ett revisionsföretag som har godkänts i en medlemsstat ha rätt att utföra lagstadgad revision i en annan medlemsstat, förutsatt att den nyckelrevisor som utför lagstadgad revision på ett revisionsföretags uppdrag uppfyller kraven i artikel 3.4 a i värdmedlemsstaten.

2. Ett revisionsföretag som vill utföra lagstadgad revision i en annan medlemsstat än sin hemmedlemsstat ska ansöka om registrering hos den behöriga myndigheten i värdmedlemsstaten i enlighet med artiklarna 15 och 17.

3. Värdmedlemsstatens behöriga myndighet ska registrera revisionsföretaget om den är säker på att revisionsföretaget har registrerats hos hemmedlemsstatens behöriga myndighet. Om värdmedlemsstaten avser att förlita sig på ett bevis som intygar att revisionsföretaget har registrerats i hemmedlemsstaten, får värdmedlemsstatens behöriga myndighet kräva att det bevis som har utfärdats av hemmedlemsstatens behöriga myndighet inte är mer än tre månader gammalt vid uppvisandet. Värdmedlemsstatens behöriga myndighet ska underrätta hemmedlemsstatens behöriga myndighet om att revisionsföretaget har registrerats."

5. Artikel 5.3 ska ersättas med följande:

"3. Om godkännandet av en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag av någon anledning återkallats, ska den behöriga myndigheten i den hemmedlemsstat där godkännandet återkallats meddela detta, med motivering, till de relevanta behöriga myndigheterna i de värdmedlemsstater där den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget också har registrerats i enlighet med artiklarna 3a, 16.1 c och 17.1 i."

6. I artikel 6 ska följande stycke läggas till:

"De behöriga myndigheter som avses i artikel 32 ska samarbeta med varandra för att skapa konvergens i de krav som anges i den här artikeln. När de behöriga myndigheterna deltar i sådant samarbete ska de ta hänsyn till utvecklingen inom revisionsarbetet och revisionsyrket, särskilt den konvergens som redan har uppnåtts inom yrket. De ska samarbeta med kommittén för europeiska tillsynsorgan för revisorer (*Committee of European Auditing Oversight Bodies* – CEAOB) och med de behöriga myndigheter som avses i artikel 20 i förordning (EU) nr 537/2014 i den mån konvergens berör lagstadgad revision av företag av allmänt intresse."

7. Artikel 8 ska ändras på följande sätt:

- a) Punkt 1 i ska ersättas med följande:

"i) De internationella revisionsstandarder som avses i artikel 26."

- b) Punkt 3 ska utgå.

8. Artikel 10.1 ska ersättas med följande:

"1. För att säkerställa förmågan att praktiskt tillämpa de teoretiska kunskaperna, vilken även provas vid examen, ska en minst treårig praktisk utbildning genomgås i bland annat revision av årsredovisning eller årsbokslut, koncernredovisning eller liknande finansiella rapporter. Minst två tredjedelar av denna praktiska utbildning ska fullgöras hos en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag som godkänts i en medlemsstat."

9. Artikel 13 ska ersättas med följande:

"Artikel 13

Fortbildning

Medlemsstaterna ska se till att lagstadgade revisorer är skyldiga att delta i lämpliga fortbildningsprogram för bibehållande av tillräckliga teoretiska kunskaper, yrkeskunnande och yrkesetik samt att underlåtenhet beträffande fortbildningskraven blir föremål för lämpliga sanktioner enligt artikel 30."

10. Artikel 14 ska ersättas med följande:

”Artikel 14

Godkännande av lagstadgade revisorer från andra medlemsstater

1. De behöriga myndigheterna ska införa förfaranden för godkännande av lagstadgade revisorer som godkänts i andra medlemsstater. Dessa förfaranden ska inte gå utöver kravet att genomgå en anpassningsperiod enligt definitionen i artikel 3.1 g i Europaparlamentets och rådets direktiv 2005/36/EG (*) eller att klara ett lämplighetsprov enligt led h i den bestämmelsen.

2. Värmedlemsstaten ska besluta om den sökande som ansöker om godkännande ska genomgå en anpassningsperiod enligt definitionen i artikel 3.1 g i direktiv 2005/36/EG eller ett lämplighetsprov enligt definitionen i led h i den bestämmelsen.

Anpassningsperioden ska vara högst tre år och den sökande ska bli föremål för en utvärdering.

Lämplighetsprovet ska genomföras på ett språk som är tillåtet enligt den berörda värmedlemsstatens språkregler. Det ska endast omfatta den lagstadgade revisorns kunskaper om lagar och andra författningar i den värmedlemsstaten i den mån de är relevanta för lagstadgad revision.

3. De behöriga myndigheterna ska samarbeta inom ramen för CEAOB för att skapa konvergens i fråga om kraven på anpassningsperioden och lämplighetsprovet. De ska förbättra kravens öppenhet och förutsägbarhet. De ska samarbeta med CEAOB och med de behöriga myndigheter som avses i artikel 20 i förordning (EU) nr 537/2014 i den mån konvergens avser lagstadgad revision av företag av allmänt intresse.

(*) Europaparlamentets och rådets direktiv 2005/36/EG av den 7 september 2005 om erkännande av yrkeskvalifikationer (EUT L 255, 30.9.2005, s. 22).”

11. Artikel 15.1 ska ersättas med följande:

”1. Alla medlemsstater ska se till att lagstadgade revisorer och revisionsföretag registreras i ett offentligt register i enlighet med artiklarna 16 och 17. Under särskilda omständigheter får medlemsstaterna göra undantag från kraven i denna artikel och artikel 16 med avseende på offentliggörande, dock endast i den utsträckning som är nödvändig för att minska ett överhängande och betydande hot mot en persons säkerhet.”

12. I artikel 17.1 ska följande led läggas till:

”) I tillämpliga fall, huruvida revisionsföretaget är registrerat i enlighet med artikel 3a.3.”

13. Artikel 21 ska ändras på följande sätt:

a) Rubriken ska ersättas med följande:

”Yrkesetik och professionell skepticism”

b) Punkt 2 ska ersättas med följande:

”2. Medlemsstaterna ska se till att en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag när han, hon eller det utför en lagstadgad revision agerar med professionell skepticism under revisionsuppdraget, och är medvetna om att det kan förekomma väsentliga felaktigheter beroende på fakta eller beteende som visar på oegentligheter, inklusive bedrägeri eller fel, trots den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets tidigare erfarenhet av ärligheten och integriteten hos det granskade företagets ledning och ledningsansvariga personer.

Den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget ska särskilt upprätthålla professionell skepticism i granskningen av ledningens uppskattningar av verkliga värden, nedskrivningar av tillgångar, avsättningar, samt framtida kassaflöden som är relevanta för företagets kapacitet till fortsatt drift.

I denna artikel avses med professionell skepticism en ifrågasättande inställning, att vara uppmärksam på förhållanden som eventuellt kan tyda på felaktigheter till följd av fel eller bedrägeri och att göra en kritisk bedömning av revisionsbevis.”

14. Artikel 22 ska ändras på följande sätt:

a) Punkt 1 ska ersättas med följande:

"1. Medlemsstaterna ska se till att en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag som utför lagstadgad revision, och varje fysisk person som direkt eller indirekt kan påverka resultatet av den lagstadgade revisionen, är opartisk(t) och självständig(t) i förhållande till det granskade företaget och inte medverkar i det granskade företags beslutsprocess.

Opartiskhet och självständighet ska åtminstone krävas under dels perioden för de finansiella rapporter som ska revideras, dels den period under vilken den lagstadgade revisionen utförs.

Medlemsstaterna ska se till att en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag, när de utför en lagstadgad revision, vidtar alla rimliga åtgärder för att se till att deras opartiskhet och självständighet inte påverkas av några befintliga eller potentiella intressekonflikter eller andra direkta eller indirekta förhållanden som berör den lagstadgade revisorn eller det revisionsföretag som utför den lagstadgade revisionen och, i tillämpliga fall, deras nätverk, ledning, revisorer, personal samt varje annan fysisk person vars tjänster står till förfogande för den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget eller under deras kontroll och alla personer som genom kontroll direkt eller indirekt är knutna till den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget.

Den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget ska inte utföra någon lagstadgad revision om det finns någon som helst risk för självgranskning, egenintresse, partiskhet, förtrolighet eller skrämsel som orsakats av ekonomiska, personliga, affärsmässiga, anställningsrelaterade eller andra förhållanden mellan

— den lagstadgade revisorn, revisionsföretaget, dess nätverk och varje fysisk person som kan påverka resultatet av den lagstadgade revisionen och

— det granskade företaget,

som ett resultat av en objektiv, förnuftig och informerad tredje part med, beaktande av de tillämpade skyddsåtgärderna, skulle dra slutsatsen att den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets opartiskhet och självständighet är hotad."

b) Punkt 2 ska ersättas med följande:

"2. Medlemsstaterna ska se till att en lagstadgad revisor, ett revisionsföretag, deras nyckelrevisorer samt anställda och andra fysiska personer vars tjänster ställts till förfogande för den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget eller som står under dess kontroll och som direkt medverkar i lagstadgad revision, och deras närstående i den mening som avses i artikel 1.2 i kommissionens direktiv 2004/72/EG (*), inte innehar eller har ett väsentligt och direkt vinstintresse i, eller inleder någon annan transaktion med något finansiellt instrument som emitterats, garanterats eller på annat sätt varit föremål för insatser från, något granskat företag som hör till deras område av lagstadgad revision, med undantag av intressen som ägs indirekt genom diversifierade fondprogram, inbegripet förvaldade medel såsom pensionsfonder eller livförsäkring.

(* Kommissionens direktiv 2004/72/EG av den 29 april 2004 om genomförande av Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/6/EG när det gäller godtagen marknadspraxis, definition av insiderinformation rörande råvaruderivat, upprättande av förteckningar över personer som har tillgång till insiderinformation, anmälan av transaktioner som utförs av personer i ledande ställning och rapportering av misstänkta transaktioner (EUT L 162, 30.4.2004, s. 70)."

c) Punkt 4 ska ersättas med följande:

"4. Medlemsstaterna ska se till att de personer och företag som avses i punkt 2 inte deltar i eller på annat sätt påverkar resultatet av lagstadgad revision för ett visst granskat företag om denna person eller detta företag

a) äger finansiella instrument i det granskade företaget, med undantag av intressen som ägs indirekt genom diversifierade fondprogram,

b) äger finansiella instrument i något företag som är anknutet till ett granskat företag, om detta ägande kan orsaka, eller allmänt kan uppfattas som att det orsakar en intressekonflikt, med undantag av intressen som ägs indirekt genom diversifierade fondprogram,

c) har varit anställd av eller haft någon relation, affärsmässig eller ej, med det granskade företaget under den tid som avses i punkt 1 som kan orsaka, eller allmänt kan uppfattas som att den orsakar, en intressekonflikt."

d) Följande punkter ska läggas till:

”5. De personer eller företag som avses i punkt 2 får inte begära eller ta emot ekonomisk ersättning eller annan ersättning eller förmåner från det granskade företaget eller något företag med anknytning till ett granskat företag såvida inte en objektiv, omdömesgill och initierad tredje part anser att värdet av dessa är ringa eller obetydligt.

6. Om ett granskat företag under den period som omfattas av de finansiella rapporterna förvärvas av, slås samman med eller förvärvar ett annat företag, ska den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget identifiera och utvärdera eventuella aktuella eller nyligen förekommande intressen i eller anknytningar, inklusive alla tjänster utöver revision som tillhandahållits, till detta företag vilka, med beaktande av tillgängliga skyddsåtgärder, skulle kunna äventyra revisorns eller revisionsföretagets opartiskhet och självständighet och förmåga att fortsätta med den lagstadgade revisionen efter sammanslagningens eller förvärvets ikraftträdande.

Så snart som möjligt, och under alla omständigheter inom tre månader, ska den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget vidta alla åtgärder som krävs för att avsluta eventuella aktuella intressen eller anknytningar som skulle äventyra dess opartiskhet och självständighet, och ska om möjligt vidta skyddsåtgärder för att minimera eventuella hot mot dess opartiskhet och självständighet vilka är ett resultat av tidigare eller aktuella intressen eller anknytningar.”

15. Följande artikel ska införas:

”Artikel 22a

Granskade företags anställning av före detta lagstadgade revisorer eller anställda hos lagstadgade revisorer eller revisionsföretag

1. Medlemsstaterna ska se till att en lagstadgad revisor eller nyckelrevisor som utför lagstadgad revision för ett revisionsföretags räkning innan minst ett år eller, om det gäller lagstadgad revision av företag av allmänt intresse, minst två år har förflutit sedan han eller hon upphörde att fungera som lagstadgad revisor eller nyckelrevisor inom ramen för revisionsuppdraget inte tillträder

a) en ledande befattning i det granskade företaget,

b) i tillämpliga fall, en befattning som ledamot av det granskade företagets revisionskommitté, eller om en sådan revisionskommitté inte finns, som ledamot av det organ som utför funktioner motsvarande dem som en revisionskommitté utför,

c) en befattning som icke arbetande ledamot av det granskade företagets förvaltnings- eller kontrollorgan.

2. Medlemsstaterna ska säkerställa att anställda och andra partner än nyckelrevisorerna hos en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag som utför lagstadgad revision och andra fysiska personer, vars tjänster ställts till förfogande för den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget, eller som står under dess kontroll får, när sådana anställda, partner eller fysiska personer personligen godkänts som lagstadgade revisorer, inte tillträda någon av de befattningar som avses i leden a, b och c i punkt 1 förrän minst ett år har förflutit sedan han eller hon direkt medverkade i det lagstadgade revisionsuppdraget.”

16. Följande artikel ska införas:

”Artikel 22b

Förberedelse för lagstadgad revision och bedömning av hot mot opartiskhet och självständighet

Medlemsstaterna ska se till att en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag, innan de accepterar eller fortsätter ett uppdrag som rör lagstadgad revision, bedömer och dokumenterar följande:

— Om den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget uppfyller kraven i artikel 22 i detta direktiv.

— Om det finns hot mot den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets opartiskhet och självständighet, samt mot de skyddsåtgärder som vidtagits för att minska dessa hot.

- Om den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget har kompetenta anställda samt tid och resurser som krävs för att utföra den lagstadgade revisionen på ett lämpligt sätt.
- När det gäller revisionsföretag, om nyckelrevisorn är godkänd som lagstadgad revisor i den medlemsstat där den lagstadgade revisionen ska utföras.

Medlemsstaterna får tillhandahålla förenklade krav för de revisioner som avses i artikel 2.1 b och c.”

17. Artikel 23 ska ändras på följande sätt:

a) Punkt 2 ska ersättas med följande:

”2. Regler om konfidentialitet och tystnadsplikt för lagstadgade revisorer eller revisionsföretag får inte hindra genomförandet av bestämmelserna i detta direktiv eller i förordning (EU) nr 537/2014.”

b) Punkt 3 ska ersättas med följande:

”3. Om lagstadgade revisorer eller revisionsföretag ersätts med andra lagstadgade revisorer eller revisionsföretag ska de förstnämnda lagstadgade revisorerna eller revisionsföretagen ge de senare lagstadgade revisorerna eller revisionsföretagen tillgång till all relevant information om det granskade företaget och den senaste revisionen av det företaget.”

c) Följande punkter ska läggas till:

”5. När en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag utför lagstadgad revision av ett företag som tillhör en koncern vars moderföretag är beläget i ett tredjeland, ska de bestämmelser om konfidentialitet och tystnadsplikt som avses i punkt 1 i denna artikel inte hindra den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget från att överlämna relevant dokumentation om det revisionsarbete som utförts till en koncernrevisor i ett tredjeland, om sådan dokumentation är nödvändig för utförandet av en revision av moderföretagets koncernredovisning.

En lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag som utför en lagstadgad revision av ett företag som har emitterat värdepapper i ett tredjeland, eller som ingår i en koncern som upprättar lagstadgad koncernredovisning i ett tredjeland, får endast överlämna de revisionshandlingar eller andra handlingar med anknytning till revisionen av det företaget som den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget innehar till de behöriga myndigheterna i det tredjelandet enligt de villkor som anges i artikel 47.

Överlämnandet av information till en koncernrevisor i ett tredjeland ska vara förenligt med kapitel IV i direktiv 95/46/EG samt tillämpliga nationella bestämmelser om skydd av personuppgifter.”

18. Följande artikel ska införas:

”Artikel 24a

Intern organisation av lagstadgade revisorer och revisionsföretag

1. Medlemsstaterna ska se till att lagstadgade revisorer eller revisionsföretag uppfyller följande organisatoriska krav:

- a) Varje revisionsföretag ska inrätta lämpliga riktlinjer och förfaranden för att se till att dess delägare eller aktieägare, eller ledamöter i företagets eller ett anknutet företags förvaltnings-, lednings- och kontrollorgan, inte ingriper i revisionsarbetet på ett sätt som äventyrar den lagstadgade revisorns opartiskhet och självständighet och objektivitet när denne utför lagstadgad revision för revisionsföretagets räkning.
- b) Varje lagstadgad revisor eller revisionsföretag ska tillämpa sunda förfaranden för förvaltning och redovisning och ha mekanismer för intern kvalitetskontroll och effektiva riskbedömningsmetoder samt effektiva kontroll- och skyddssystem för sina informationsbehandlingssystem.

Dessa interna kvalitetskontrollmekanismer ska vara utformade för att säkerställa efterlevnad av beslut och förfaranden på samtliga nivåer i revisionsföretaget eller i den lagstadgade revisorns arbetsstruktur.

- c) Varje lagstadgad revisor eller revisionsföretag ska inrätta lämpliga riktlinjer och förfaranden för att säkerställa att dess anställda och andra fysiska personer vars tjänster ställts till förfogande för den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget eller som står under dess kontroll, och som direkt medverkar i lagstadgad revision, har tillfredsställande kunskaper och erfarenhet för de uppgifter de tilldelas.
- d) Varje lagstadgad revisor eller revisionsföretag ska inrätta lämpliga riktlinjer och förfaranden för att se till att outsourca viktiga revisionsfunktioner inte sker på ett sådant sätt att det försämrar kvaliteten på den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets interna kvalitetskontroll och de behöriga myndigheternas möjligheter att övervaka att den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget fullgör sina skyldigheter enligt detta direktiv och, i tillämpliga fall, förordning (EU) nr 537/2014.
- e) Varje lagstadgad revisor eller revisionsföretag ska inrätta lämpliga och effektiva organisatoriska och administrativa arrangemang för att förebygga, upptäcka, undanröja eller hantera och rapportera de eventuella hot mot dess opartiskhet och självständighet som avses i artiklarna 22, 22a och 22b.
- f) Varje lagstadgad revisor eller revisionsföretag ska inrätta lämpliga riktlinjer och förfaranden för att utföra lagstadgad revision, styra, övervaka och utvärdera de anställdas arbete och utforma den revisionsdokumentation som avses i artikel 24b.5.
- g) Varje lagstadgad revisor eller revisionsföretag ska inrätta ett internt system för kvalitetskontroll för att säkerställa hög kvalitet i lagstadgade revisioner.

Systemet för kvalitetskontroll ska minst omfatta de riktlinjer och förfaranden som anges i led f. När det gäller revisionsföretag ska en person som är kvalificerad som lagstadgad revisor ha ansvaret för det interna systemet för kvalitetskontroll.

- h) Varje lagstadgad revisor eller revisionsföretag ska använda lämpliga system, resurser och förfaranden för att säkerställa kontinuitet och regelbundenhet vid utförandet av lagstadgade revisioner.
- i) Varje lagstadgad revisor eller revisionsföretag ska också inrätta lämpliga och effektiva organisatoriska och administrativa arrangemang för att hantera och registrera händelser som har, eller kan få, allvarliga konsekvenser för integriteten i den lagstadgade revisionen.
- j) Varje lagstadgad revisor eller revisionsföretag ska ha lämpliga riktlinjer för ersättningar, inbegripet riktlinjer för vinstdelning, med tillräckliga resultatincitament för att säkerställa kvalitet i revisionen. Den inkomst som den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget erhåller från tillhandahållande av icke-revisionstjänster till det granskade företaget ska inte utgöra en del av ersättningen till personer som medverkar i eller kan påverka utförandet av revisionen och inte heller en del av bedömningen av dessa personers arbetsprestationer.
- k) Varje lagstadgad revisor eller revisionsföretag ska övervaka och utvärdera lämpligheten och effektiviteten i sina system, interna system för kvalitetskontroll och övriga rutiner som inrättats i enlighet med detta direktiv och, i tillämpliga fall, förordning (EU) nr 537/2014 och vidta lämpliga åtgärder för att avhjälpa eventuella brister. Den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget ska särskilt göra en årlig utvärdering av det interna system för kvalitetskontroll som avses i led g. De ska dokumentera resultaten av dessa utvärderingar samt eventuella föreslagna åtgärder för att ändra det interna systemet för kvalitetskontroll.

De riktlinjer och förfaranden som avses i första stycket ska dokumenteras och meddelas den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets anställda.

Medlemsstaterna får tillhandahålla förenklade krav för de revisioner som avses i artikel 2.1 b och c.

Eventuell outsourcing av revisionsfunktioner enligt led d i den här punkten får inte påverka den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets ansvar gentemot det granskade företaget.

2. Den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget ska beakta den egna verksamhetens omfattning och komplexitet när det gäller uppfyllandet av de krav som anges i punkt 1 i denna artikel.

Den lagstadgade revisorn eller revisionsföretag ska för den behöriga myndigheten kunna visa att de riktlinjer och förfaranden som är utformade att uppfylla kraven är lämpliga i förhållande till omfattningen av och komplexiteten hos den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets verksamhet.”

19. Följande artikel ska införas:

”Artikel 24b

Organisation av arbetet

1. Medlemsstaterna ska se till att ett revisionsföretag som ska utföra lagstadgad revision utser minst en nyckelrevisor. Revisionsföretaget ska förse den eller de revisorer som är nyckelrevisorer med tillräckliga resurser och med personal som har den kompetens och förmåga som krävs för att utföra sina uppgifter på lämpligt sätt.

Att säkerställa revisionens kvalitet, opartiskhet och självständighet och kompetens ska vara huvudkriterierna när revisionsföretaget väljer den eller de nyckelrevisorerna.

Den eller de nyckelrevisorerna ska delta aktivt i den lagstadgade revisionen.

2. När den lagstadgade revisionen utförs ska den lagstadgade revisorn ägna tillräckligt med tid åt uppdraget och anslå tillräckliga resurser för att kunna utföra sina uppgifter på lämpligt sätt.

3. Medlemsstaterna ska se till att den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget dokumenterar alla eventuella överträdelse av bestämmelserna i detta direktiv och, i tillämpliga fall, i förordning (EU) nr 537/2014. Medlemsstaterna får undanta lagstadgade revisorer och revisionsföretag från denna skyldighet i fråga om mindre överträdelse. Lagstadgade revisorer och revisionsföretag ska även dokumentera eventuella följder av överträdelse, inklusive de åtgärder som vidtas för att hantera sådana överträdelse och för att ändra det interna systemet för kvalitetskontroll. De ska utarbeta en årlig rapport med en översikt av de åtgärder som vidtagits och vidarebefordra denna rapport internt.

Om en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag anlitar externa sakkunniga för rådgivning, ska han, hon eller det dokumentera förfrågan om rådgivning och de råd som mottagits.

4. En lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag ska föra ett klientregister. Registret ska innehålla följande uppgifter för varje revisionsklient:

a) Namn, adress och etableringsort.

b) Om det är ett revisionsföretag, nyckelrevisorns eller nyckelrevisorernas namn.

c) Arvoden för lagstadgad revision och arvoden för andra tjänster än revision under ett räkenskapsår.

5. En lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag ska upprätta revisionsdokumentation för varje lagstadgad revision.

Den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget ska åtminstone dokumentera de uppgifter som registrerats i enlighet med artikel 22b.1 i detta direktiv och, i tillämpliga fall, artiklarna 6–8 i förordning (EU) nr 537/2014.

Den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget ska behålla alla andra uppgifter och handlingar som är viktiga för att styrka den revisionsberättelse som avses i artikel 28 i detta direktiv och, i tillämpliga fall, artiklarna 10 och 11 i förordning (EU) nr 537/2014 samt för att övervaka efterlevnaden av detta direktiv och andra tillämpliga rättsliga krav.

Revisionsdokumentationen ska avslutas senast 60 dagar efter dagen för undertecknandet av den revisionsberättelse som avses i artikel 28 i detta direktiv och, i tillämpliga fall, artikel 10 i förordning (EU) nr 537/2014.

6. Den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget ska dokumentera alla klagomål som lämnats in skriftligen beträffande utförandet av lagstadgade revisioner som genomförts.

7. Medlemsstaterna får, när det gäller punkterna 3 och 6, föreskriva förenklade krav för de revisioner som avses i artikel 2.1 b och c.”

20. Följande artikel ska införas:

”Artikel 25a

Den lagstadgade revisionens omfattning

Utan att det påverkar de rapporteringskrav som avses i artikel 28 i detta direktiv och, i tillämpliga fall, artiklarna 10 och 11 i förordning (EU) nr 537/2014, ska den lagstadgade revisionen inte omfatta försäkringar om det granskade företagets framtida lönsamhet eller hur effektivt och ändamålsenligt företagets lednings- eller förvaltningsorgan har bedrivit eller kommer att bedriva företagets verksamhet.”

21. Artikel 26 ska ersättas med följande:

”Artikel 26

Revisionsstandarder

1. Medlemsstaterna ska kräva att lagstadgade revisorer och revisionsföretag genomför lagstadgade revisioner i enlighet med internationella revisionsstandarder som antagits av kommissionen i enlighet med punkt 3.

Medlemsstaterna får tillämpa nationella revisionsstandarder, -förfaranden och -krav om inte kommissionen har antagit en internationell revisionsstandard som täcker samma område.

2. Vid tillämpningen av punkt 1 avses med 'internationella revisionsstandarder' de internationella revisionsstandarderna (*International Standards on Auditing (ISA)*), internationell kvalitetskontrollstandard 1 (*International Standard on Quality Control (ISQC 1)*) och andra tillhörande standarder som utfärdats av *International Federation of Accountants (Ifac)* genom *International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)*, i den mån de är relevanta för lagstadgad revision.

3. Kommissionen ska ges befogenhet att genom delegerade akter i enlighet med artikel 48a anta de internationella revisionsstandarder som avses i punkt 1 inom området för lagstadgade revisorers och revisionsföretags revisionspraxis, opartiskhet och självständighet och intern kvalitetskontroll i syfte att dessa standarder ska tillämpas inom unionen.

Kommissionen får endast anta de internationella revisionsstandarderna om de

- a) har tagits fram i laga ordning och under vederbörlig offentlig tillsyn och öppenhet samt är allmänt accepterade internationellt,
- b) bidrar till att ge årsredovisningarna eller årsboksluten eller koncernredovisningen hög trovärdighet och kvalitet i enlighet med de principer som anges i artikel 4.3 i direktiv 2013/34/EG,
- c) bidrar till unionens gemensamma bästa och
- d) inte innebär någon ändring av kraven i detta direktiv eller något tillägg till andra krav däri än de som anges i kapitel IV och artiklarna 27 och 28.

4. Trots vad som sägs i punkt 1 andra stycket, får medlemsstaterna endast föreskriva om ytterligare revisionsförfaranden eller revisionskrav utöver de internationella revisionsstandarder som kommissionen antagit

a) om de revisionsförfarandena eller revisionskraven är nödvändiga för tillämpningen av nationella rättsliga krav som gäller omfattningen av lagstadgad revision eller

b) i den utsträckning som krävs för att öka finansiella rapporters trovärdighet och kvalitet.

Medlemsstaterna ska meddela kommissionen revisionsförfarandena eller revisionskraven minst tre månader innan de träder i kraft eller, vid krav som redan finns vid antagandet av en internationell revisionsstandard, senast tre månader efter antagandet av den aktuella internationella revisionsstandarderna.

5. När en medlemsstat kräver lagstadgad revision av små företag, får den föreskriva att tillämpningen av de revisionsstandarder som avses i punkt 1 ska stå i proportion till storleken på och komplexiteten i verksamheten hos sådana företag. Medlemsstater får vidta åtgärder för att säkerställa en proportionell tillämpning av revisionsstandarderna på lagstadgad revision av små företag.”

22. Artikel 27 ska ersättas med följande:

”Artikel 27

Lagstadgad revision av koncernredovisning

1. Medlemsstaterna ska vid lagstadgad revision av en koncerns koncernredovisning se till att
 - a) med avseende på koncernredovisningen, koncernrevisorn bär hela ansvaret för den revisionsberättelse som avses i artikel 28 i detta direktiv och, i tillämpliga fall, artikel 10 i förordning (EU) nr 537/2014, och, i tillämpliga fall, för den kompletterande rapport som ska överlämnas till revisionskommittén enligt artikel 11 i den förordningen,
 - b) koncernrevisorn utvärderar det revisionsarbete som utförts av revisorer från ett tredjeland eller lagstadgade revisorer och revisionsföretag från ett tredjeland eller revisionsföretag med avseende på koncernrevisionen och dokumenterar typen av, tidpunkten för och omfattningen av det arbete som utförts av dessa revisorer, i tillämpliga fall även koncernrevisorns granskning av relevanta delar av dessa revisorers revisionsdokumentation,
 - c) koncernrevisorn granskar det revisionsarbete som utförts av revisorer från ett tredjeland eller lagstadgade revisorer och revisionsföretag från ett tredjeland eller revisionsföretag för koncernrevisionens ändamål och dokumenterar det.

Den dokumentation som bevaras av koncernrevisorn ska vara sådan att den relevanta behöriga myndigheten kan genomföra en granskning av koncernrevisorns arbete.

Med avseende på led c i första stycket ska koncernrevisorn från de berörda revisorerna från ett tredjeland, lagstadgade revisorerna, revisionsföretagen från ett tredjeland eller revisionsföretagen begära samtycke till överlämnandet av relevant dokumentation under genomförandet av revisionen av koncernredovisningen, som ett villkor för att koncernrevisorn ska förlita sig det arbete som utförts av dessa revisorer från ett tredjeland, lagstadgade revisorer, revisionsföretag från ett tredjeland eller revisionsföretag.

2. Om koncernrevisorn inte kan uppfylla kravet i punkt 1 första stycket c ska han, hon eller det vidta lämpliga åtgärder och underrätta den berörda behöriga myndigheten om detta.

Sådana åtgärder ska, beroende på vad som är lämpligt, omfatta kompletterande revisionsarbete hos det berörda dotterföretaget, antingen direkt eller genom att outsourca.

3. Om koncernrevisorn är föremål för en kvalitetskontroll eller en utredning beträffande den lagstadgade revisionen av en koncerns koncernredovisning, ska koncernrevisorn på begäran till den behöriga myndigheten överlämna den relevanta dokumentation som han, hon eller det har bevarat rörande det revisionsarbete som utförts av respektive revisorer från ett tredjeland, lagstadgade revisorer, revisionsföretag från ett tredjeland eller revisionsföretag med avseende på koncernrevisionen, däribland alla eventuella arbetsdokument som är relevanta för koncernrevisionen.

Den behöriga myndigheten får begära kompletterande dokumentation om det revisionsarbete som utförts av lagstadgade revisorer eller revisionsföretag med avseende på koncernrevisionen från de relevanta behöriga myndigheterna i enlighet med artikel 36.

När ett moderföretag eller dotterföretag i en koncern revideras av revisorer eller revisionsföretag från ett tredjeland får den behöriga myndigheten begära kompletterande dokumentation om det revisionsarbete som utförts av revisorer eller revisionsföretag från ett tredjeland från de relevanta behöriga myndigheterna i tredjeländer enligt de samarbetsformer som avses i artikel 47.

Med avvikelse från tredje stycket ska koncernrevisorn, när ett moderföretag eller dotterföretag i en koncern revideras av revisorer eller revisionsföretag från ett tredjeland där sådana samarbetsformer som avses i artikel 47 saknas, på begäran även ansvara för att de offentliga tillsynsmyndigheterna korrekt tillställs kompletterande dokumentation om det revisionsarbete som utförts av sådana revisorer eller revisionsföretag från ett tredjeland, inbegripet arbetsdokument som är relevanta för koncernrevisionen. För att säkerställa detta överlämnande ska koncernrevisorn behålla en kopia av sådan dokumentation eller, alternativt, avtala med revisorerna eller revisionsföretagen från ett tredjeland om att han, hon eller det på begäran ska ges obegränsad åtkomst till sådan dokumentation, eller vidta andra lämpliga åtgärder. Om revisionshandlingarna på grund av rättsliga eller andra orsaker inte kan överlämnas från ett tredjeland till koncernrevisorn, ska den dokumentation som bevaras av koncernrevisorn innehålla bevis på att han eller hon har vidtagit lämpliga åtgärder för att få åtkomst till revisionsdokumentationen samt, om det föreligger andra än rättsliga hinder som följer av tredjelandets lagstiftning, bevis för att sådana hinder föreligger.”

23. Artikel 28 ska ersättas med följande:

”Artikel 28

Revisionsberättelse

1. Den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget ska redovisa resultaten av den lagstadgade revisionen i en revisionsberättelse. Revisionsberättelsen ska utarbetas i enlighet med kraven i revisionsstandarder som unionen eller den berörda medlemsstaten antagit och som avses i artikel 26.

2. Revisionsberättelsen ska vara i skriftlig form och innehålla följande:

- a) Namnet på det företag vars årsredovisning eller årsbokslut eller koncernredovisning är föremål för den lagstadgade revisionen, angivande av årsredovisningen eller årsbokslutet eller koncernredovisningen, datum samt vilken period de omfattar, den föreställningsram för den finansiella rapporteringen som följts när den eller det eller utarbetades.
- b) En beskrivning av den lagstadgade revisionens omfattning, i vilken det minst ska anges vilka revisionsstandarder som har tillämpats vid den lagstadgade revisionen.
- c) Ett revisionsuttalande, som ska lämnas utan reservation, med reservation eller med avvikande mening, i vilket klart ska anges de lagstadgade revisorernas eller revisionsföretagets uppfattning om
 - i) huruvida årsredovisningen eller årsbokslutet ger en sann och rättvisande bild i enlighet med den relevanta föreställningsramen för den finansiella rapporteringen som följts, och
 - ii) när det är tillämpligt, huruvida årsredovisningen eller årsbokslutet uppfyller de lagstadgade kraven.

Om de lagstadgade revisorerna eller revisionsföretagen inte kan lämna ett revisionsuttalande ska revisionsberättelsen innehålla ett uttalande om att revisorerna eller revisionsföretagen avstår från att yttra sig.

- d) En hänvisning till varje annat förhållande som de lagstadgade revisorerna eller revisionsföretagen fäster särskild uppmärksamhet på utan att det föranleder att revisionsberättelsen lämnas med reservation.
- e) Ett sådant uttalande och angivande som avses i artikel 34.1 andra stycket i direktiv 2013/34/EU, vilka båda ska grunda sig på det arbete som utförts under revisionen.
- f) Ett uttalande om alla eventuella väsentliga osäkerhetsfaktorer som avser händelser eller förhållanden som kan medföra betydande tvivel rörande företagets kapacitet till fortsatt drift.
- g) Uppgifter om de lagstadgade revisorernas eller revisionsföretagets etableringsort.

Medlemsstaterna får föreskriva ytterligare krav med avseende på innehållet i revisionsberättelsen.

3. När fler än en revisor eller fler än ett revisionsföretag har utfört en lagstadgad revision, ska de lagstadgade revisorerna eller revisionsföretagen enas om resultaten av den lagstadgade revisionen och överlämna en gemensam revisionsberättelse och ett gemensamt revisionsuttalande. Om de är oeniga om resultatet ska varje lagstadgad revisor eller revisionsföretag lämna ett separat revisionsuttalande i en separat punkt i revisionsberättelsen och ange skälen till oenigheten.

4. Revisionsberättelsen ska dateras och undertecknas av den lagstadgade revisorn. Om ett revisionsföretag utför den lagstadgade revisionen, ska revisionsberättelsen undertecknas åtminstone av den eller de lagstadgade revisorer som utför den lagstadgade revisionen för revisionsföretagets räkning. Om fler än en lagstadgad revisor eller fler än ett revisionsföretag har varit anlitade samtidigt, ska revisionsberättelsen undertecknas av samtliga lagstadgade revisorer eller åtminstone av de lagstadgade revisorer som utför den lagstadgade revisionen för varje enskilt revisionsföretags räkning. Medlemsstaterna får under exceptionella omständigheter föreskriva att detta undertecknande inte behöver offentliggöras om ett sådant offentliggörande skulle kunna leda till ett överhängande och betydande hot mot en persons säkerhet.

Den eller de medverkande personernas namn ska under alla omständigheter vara kända av de berörda behöriga myndigheterna.

5. Den lagstadgade revisorn eller revisionsföretagets revisionsberättelse om koncernredovisningen ska uppfylla de krav som anges i punkterna 1–4. I utlåandet om huruvida förvaltningsberättelsen är konsistent med de finansiella rapporterna i enlighet med kraven i punkt 2 e, ska den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget beakta koncernredovisningen och förvaltningsberättelsen för koncern. Om årsredovisningen eller årsbokslutet för moderföretaget bifogas koncernredovisningen, får den lagstadgade revisorn eller revisionsföretagets revisionsberättelser som krävs enligt denna artikel kombineras.”

24. Artikel 29 ska ändras på följande sätt:

a) Punkt 1 ska ändras på följande sätt:

i) Led a ska ersättas med följande:

”a) Systemet för kvalitetskontroll ska organiseras så att det är oberoende av de granskade lagstadgade revisorerna och revisionsföretagen och omfattas av offentlig tillsyn.”

ii) Led h ska ersättas med följande:

”h) Kvalitetskontroller ska utföras på grundval av en riskbedömning och, när det gäller lagstadgade revisorer och revisionsföretag som utför lagstadgade revisioner enligt definitionen i artikel 2.1 a, minst vart sjätte år.”

iii) Följande led ska läggas till:

”k) Kvalitetskontroller ska vara ändamålsenliga och proportionella mot omfattningen av och komplexiteten i den granskade lagstadgade revisorn eller det granskade revisionsföretagets verksamhet.”

b) Punkt 2 ska ersättas med följande:

”2. Vid tillämpningen av punkt 1 e ska minst följande kriterier gälla för val av personer som utför särskild kvalitetskontroll:

a) Personer som utför särskild kvalitetskontroll ska ha lämplig yrkesutbildning och relevanta erfarenheter av lagstadgad revision och finansiell rapportering kombinerat med särskild utbildning i kvalitetskontroll.

b) En person som varit partner till, anställd hos eller på annat sätt varit knuten till en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag ska inte få utföra särskild kvalitetskontroll av den lagstadgade revisorn eller det revisionsföretaget innan minst tre år har förflutit sedan detta förhållande upphörde.

c) Personer som utför särskild kvalitetskontroll ska intyga att det inte föreligger någon intressekonflikt mellan dem och den lagstadgade revisor eller det revisionsföretag som ska granskas.”

c) Följande punkt ska läggas till:

”3. Vid tillämpning av punkt 1 k ska medlemsstaterna kräva att behöriga myndigheter vid kvalitetskontroller av de lagstadgade revisionerna av årsredovisning eller årsbokslut eller koncernredovisningar för små och medelstora företag beaktar att de revisionsstandarder som antagits i enlighet med artikel 26 är avsedda att tillämpas på ett sätt som står i proportion till storleken av och komplexiteten i verksamheten hos det granskade företaget.”

25. Kapitel VII ska ersättas med följande:

"KAPITEL VII

UTREDNINGAR OCH SANKTIONER

Artikel 30

System för utredningar och sanktioner

1. Medlemsstaterna skall se till att det finns effektiva system för utredningar och sanktioner så att bristfällig lagstadgad revision kan upptäckas, rättas till och förhindras.

2. Utan att det påverkar medlemsstaternas system för civilrättsligt ansvar ska medlemsstaterna föreskriva effektiva, proportionella och avskräckande sanktioner mot lagstadgade revisorer och revisionsföretag, om lagstadgad revision inte utförs i enlighet med de bestämmelser som antas för att genomföra detta direktiv och, i tillämpliga fall, med förordning (EU) nr 537/2014.

Medlemsstaterna får besluta att inte fastställa regler för administrativa sanktioner vid överträdelse som omfattas av nationell straffrätt. I sådana fall ska medlemsstaterna informera kommissionen om de relevanta straffrättsliga bestämmelserna.

3. Medlemsstaterna ska föreskriva att åtgärder som vidtas och sanktioner som åläggs lagstadgade revisorer och revisionsföretag på lämpligt sätt offentliggörs. Bland sanktionerna ska möjligheten finnas att återkalla ett godkännande. Medlemsstaterna får besluta att ett sådant offentliggörande inte ska innehålla personuppgifter i den mening som avses i artikel 2 a i direktiv 95/46/EG.

4. Medlemsstaterna ska anmäla de regler som avses i punkt 2 till kommissionen senast den 17 juni 2016. De ska utan dröjsmål anmäla varje senare ändring av dessa till kommissionen.

Artikel 30a

Befogenhet med avseende på sanktioner

1. Medlemsstaterna ska föreskriva att behöriga myndigheter ges befogenhet att vidta och/eller ålägga minst följande administrativa åtgärder och sanktioner vid överträdelse av bestämmelserna i detta direktiv och, i tillämpliga fall, med förordning (EU) nr 537/2014:

- a) Ett åläggande för den fysiska eller juridiska person som är skyldig till överträdelsen att upphöra med sitt handlande och att inte upprepa det.
- b) Ett offentligt uttalande på de behöriga myndigheternas webbplats som anger vem som är skyldig till överträdelsen och överträdelsens art.
- c) Tillfälligt förbud under högst tre år för en den lagstadgade revisorn, revisionsföretaget eller nyckelrevisorn att utföra lagstadgad revision och/eller underteckna revisionsberättelser.
- d) En förklaring om att revisionsberättelsen inte uppfyller kraven i artikel 28 i detta direktiv eller, i tillämpliga fall, artikel 10 i förordning (EU) nr 537/2014.
- e) Tillfälligt förbud under högst tre år för en person som är en av de yrkesverksamma revisorerna i revisionsföretaget eller är ledamot av ett förvaltnings- eller ledningsorgan i ett företag av allmänt intresse att utöva uppdrag i ett revisionsföretag eller ett företag av allmänt intresse.
- f) Åläggande av administrativa sanktionsavgifter för fysiska och juridiska personer.

2. Medlemsstaterna ska se till att de behöriga myndigheterna kan utöva sina sanktionsbefogenheter i enlighet med detta direktiv och nationell rätt på något av följande sätt:

- a) Direkt.
- b) I samarbete med andra myndigheter.
- c) Genom hänvändelse till de behöriga rättsliga myndigheterna.

3. Medlemsstaterna får ge de behöriga myndigheterna andra sanktionsbefogenheter förutom dem som avses i punkt 1.

4. Med avvikelse från punkt 1 får myndigheter som utövar tillsyn över företag av allmänt intresse, när de inte har utsetts som behörig myndighet i enlighet med artikel 20.2 i förordning (EU) nr 537/2014, av medlemsstaterna ges befogenhet att ålägga sanktioner för bristande fullgörande av rapporteringsskyldigheter som föreskrivs i den förordningen.

Artikel 30b

Effektiv tillämpning av sanktioner

När medlemsstaterna fastställer regler enligt artikel 30, ska de vid fastställandet av typ och nivå av administrativa sanktioner och åtgärder beakta alla relevanta omständigheter, inklusive om lämpligt följande:

- a) Överträdelsens allvar och varaktighet.
- b) Den ansvariga personens grad av ansvar.
- c) Den ansvariga personens finansiella ställning, exempelvis indikerad genom det ansvariga företags totala omsättning eller den ansvariga personens årsinkomst, om denne är en fysisk person.
- d) Beloppen för erhållen vinst eller undvikande av förluster för den ansvariga personen, i den mån de kan fastställas.
- e) Den ansvariga personens grad av samarbetsvillighet med den behöriga myndigheten.
- f) Tidigare överträdelser som den ansvariga juridiska eller fysiska personen har gjort sig skyldig till.

De behöriga myndigheterna får beakta ytterligare faktorer under förutsättning att de anges närmare i nationell rätt.

Artikel 30c

Offentliggörande av sanktioner och åtgärder

1. De behöriga myndigheterna ska på sin officiella webbplats offentliggöra åtminstone alla administrativa sanktioner som ålagts vid överträdelse av detta direktiv eller av förordning (EU) nr 537/2014 för vilka all rätt att överklaga har uttömts eller löpt ut, så snart detta rimligen låter sig göras omedelbart efter det att den person som ålagts sanktioner har informerats om beslutet, inbegripet information om vilken typ och art av överträdelse det rör sig om och om identiteten för den fysiska eller juridiska person som har ålagts sanktionen.

Om medlemsstaterna tillåter offentliggörande av sanktioner som kan överklagas, ska de behöriga myndigheterna så snart detta rimligen låter sig göras på sin officiella webbplats även offentliggöra information om överklagandets status och om resultatet av detta.

2. De behöriga myndigheterna ska offentliggöra de sanktioner som ålagts med bevarad anonymitet, och på ett sätt som är förenligt med nationell rätt, under någon av följande omständigheter:

- a) Om sanktionen har ålagts en fysisk person, och ett offentliggörande av personuppgifter visar sig vara oproportionellt vid en obligatorisk förhandsbedömning av proportionaliteten i ett sådant offentliggörande.
- b) Om ett offentliggörande skulle äventyra de finansiella marknadernas stabilitet eller en pågående brottsutredning.
- c) Om offentliggörandet skulle orsaka oproportionell skada för de institutioner eller individer som berörs.

3. De behöriga myndigheterna ska säkerställa att varje offentliggörande i enlighet med punkt 1 har proportionell varaktighet och att det finns kvar på deras officiella webbplats under minst fem år efter det att all rätt att överklaga har uttömts eller löpt ut.

Offentliggörandet av sanktioner och åtgärder och varje offentligt utlåtande ska iaktta de grundläggande rättigheterna i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna, i synnerhet rätten till respekt för privatlivet och familjelivet och rätten till skydd av personuppgifter. Medlemsstaterna får besluta att ett sådant offentliggörande eller varje offentligt utlåtande inte ska innehålla personuppgifter i den mening som avses i artikel 2 a i direktiv 95/46/EG.

Artikel 30d

Överklagande

Medlemsstaterna ska säkerställa att beslut som fattas av en behörig myndighet i enlighet med detta direktiv och förordning (EU) nr 537/2014 kan överklagas.

Artikel 30e

Rapportering av överträdelser

1. Medlemsstaterna ska se till att effektiva mekanismer inrättas för att uppmuntra rapportering av överträdelser av detta direktiv eller av förordning (EU) nr 537/2014 till behöriga myndigheter.
2. De mekanismer som avses i punkt 1 ska minst omfatta följande:
 - a) Särskilda förfaranden för mottagande av rapporter om överträdelser och uppföljning av dessa.
 - b) Skydd av personuppgifter både för den person som rapporterar den misstänkta eller faktiska överträdelserna och den person som misstänks ha begått eller påstås ha begått den överträdelserna, i överensstämmelse med de principer som anges i direktiv 95/46/EG.
 - c) Lämpliga förfaranden för att säkerställa rätten till försvar och att bli hörd för den person mot vilken en överträdelse görs gällande innan beslut om denne fattas samt rätten att väcka talan inför domstol mot beslut eller åtgärder som rör honom eller henne.
3. Medlemsstaterna ska se till att revisionsföretag inför lämpliga förfaranden för sina anställda, så att de kan rapportera misstänkta eller faktiska överträdelser av detta direktiv eller förordning av (EU) nr 537/2014 internt via en särskild kanal.

Artikel 30f

Utbyte av information

1. De behöriga myndigheterna ska årligen ge CEAOB aggregerad information om alla administrativa åtgärder som vidtagits och alla sanktioner som har ålagts i enlighet med detta kapitel. CEAOB ska offentliggöra denna information i en årsrapport.
 2. De behöriga myndigheterna ska omedelbart meddela CEAOB alla tillfälliga förbud som avses i artikel 30a.1 c och e.”
26. Artikel 32 ska ändras på följande sätt:
- a) Punkt 1 ska ersättas med följande:

”1. Medlemsstaterna ska inrätta ett effektivt system för offentlig tillsyn av lagstadgade revisorer och revisionsföretag grundat på principerna i punkterna 2–7 och utse en behörig myndighet som ska ansvara för denna tillsyn.”
 - b) Punkt 3 ska ersättas med följande:

”3. Den behöriga myndigheten ska ledas av personer som inte är yrkesrevisorer men som har kunskaper på områden av relevans för lagstadgad revision. De ska tillsättas i enlighet med ett oberoende och öppet förfarande.

Den behöriga myndigheten får anlita yrkesrevisorer för att utföra särskilda uppgifter och får även bistås av sakkunniga, när detta är nödvändigt för ett korrekt utförande av dess uppgifter. I sådana fall ska varken yrkesrevisorn eller de sakkunniga delta i den behöriga myndighetens beslutsfattande.”

c) Punkt 4 ska ersättas med följande:

”4. Den behöriga myndigheten ska ha det yttersta ansvaret för tillsynen av

- a) godkännandet och registreringen av lagstadgade revisorer och revisionsföretag,
- b) antagandet av standarder för yrkesetik, intern kvalitetskontroll av revisionsföretag och revisioner, utom när dessa standarder antas eller godkänns av andra av medlemsstaternas myndigheter,
- c) fortbildning,
- d) systemet för kvalitetskontroll,
- e) utredande och administrativa sanktionssystem.”

d) Följande punkter ska införas:

”4a. Medlemsstaterna ska utse en eller flera behöriga myndigheter för att utföra de uppgifter som fastställs i detta direktiv. Medlemsstaterna ska utse endast en behörig myndighet, som ska ha det yttersta ansvaret för de uppgifter som avses i denna artikel, utom med avseende på lagstadgad revision av kooperativ, sparbanker eller liknande företag enligt artikel 45 i direktiv 86/635/EEG eller ett dotterföretag eller en rättslig efterträdare till ett kooperativ, en sparbank eller en liknande företag enligt artikel 45 i direktiv 86/635/EEG.

Medlemsstaterna ska informera kommissionen om vilka myndigheter som har utsetts.

De behöriga myndigheterna ska organiseras på ett sådant sätt att intressekonflikter undviks.

4b. Medlemsstaterna får delegera eller tillåta att den behöriga myndigheten delegerar vilka som helst av sina uppgifter till andra myndigheter eller organ som har utsetts eller på annat enligt lag bemyndigats att utföra sådana uppgifter.

I delegeringen ska det anges vilka uppgifter som delegeras och på vilka villkor som de ska utföras. Myndigheterna eller organen ska organiseras på ett sådant sätt att intressekonflikter undviks.

När den behöriga myndigheten delegerar uppgifter till andra myndigheter eller organ, ska den kunna återta de delegerade befogenheterna från fall till fall.”

e) Punkterna 5–7 ska ersättas med följande:

”5. Den behöriga myndigheten ska ha rätt att vid behov inleda och genomföra utredningar beträffande lagstadgade revisorer och revisionsföretag och vidta lämpliga åtgärder.

Om en behörig myndighet anlitar sakkunniga för att utföra särskilda uppdrag, ska myndigheten se till att det inte föreligger någon intressekonflikt mellan dessa sakkunniga och den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget i fråga. Sådana sakkunniga ska uppfylla samma krav som anges i artikel 29.2 a.

Den behöriga myndigheten ska ges tillräckliga befogenheter för att den ska kunna fullgöra sina uppgifter och skyldigheter enligt detta direktiv.

6. För den behöriga myndigheten ska öppenhet och insyn gälla. Detta ska även innebära offentliggörande av årliga arbetsprogram och verksamhetsrapporter.

7. Det offentliga tillsynssystemet ska få tillräcklig finansiering och ha tillräckliga resurser för att inleda och genomföra de utredningar som avses i punkt 5. Finansieringen av det offentliga tillsynssystemet ska vara säkert och fri från otillbörlig påverkan från lagstadgade revisorer eller revisionsföretag.”

27. Artikel 34 ska ändras på följande sätt:

a) I punkt 1 ska följande stycke läggas till:

”Utan att det påverkar tillämpningen av första stycket ska revisionsföretag som har godkänts i en medlemsstat och som utför revisionstjänster i en annan medlemsstat enligt artikel 3a vara föremål för en kvalitetskontroll i hemmedlemsstaten och tillsyn i värdmedlemsstaten av varje revision som utförs där.”

b) Punkterna 2 och 3 ska ersättas med följande:

”2. Vid lagstadgad revision av koncernredovisning får den medlemsstat som kräver den lagstadgade revisionen inte införa ytterligare krav på den lagstadgade revisionen när det gäller registrering, kvalitetskontroll, revisionsstandarder, yrkesetik och opartiskhet och självständighet för den lagstadgade revisor eller det revisionsföretag som utför den lagstadgade revisionen av ett dotterföretag som är etablerat i en annan medlemsstat.

3. För ett företag vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad i en annan medlemsstat än den medlemsstat där företaget har sitt säte, får den medlemsstat på vars marknad aktierna är upptagna till handel inte införa några ytterligare krav på den lagstadgade revisionen när det gäller registrering, kvalitetskontroll, revisionsstandarder, yrkesetik och opartiskhet och självständighet för den lagstadgade revisor eller det revisionsföretag som utför den lagstadgade revisionen av företagets årsredovisning eller årsbokslut eller koncernredovisning.”

c) Följande punkt ska läggas till:

”4. När en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag är registrerat i en medlemsstat till följd av ett godkännande i enlighet med artikel 3 eller 44 och den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget avger revisionsberättelser beträffande årsredovisning eller årsbokslut eller koncernredovisning enligt i artikel 45.1, ska den medlemsstat där revisorn eller revisionsföretaget är registrerat låta den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget omfattas av sina system för tillsyn, kvalitetskontroll och utredningar och sanktioner.”

28. Artikel 35 ska utgå.

29. Artikel 36 ska ändras på följande sätt:

a) Punkt 1 ska ersättas med följande:

”1. Medlemsstaternas behöriga myndigheter med ansvar för godkännande, registrering, kvalitetskontroll, kontroll och disciplin, de behöriga myndigheter som utsetts i enlighet med artikel 20 i förordning (EU) nr 537/2014 samt de relevanta europeiska tillsynsmyndigheterna ska när så är nödvändigt samarbeta för att fullgöra sina skyldigheter och uppgifter enligt detta direktiv och förordning (EU) nr 537/2014. De behöriga myndigheterna i en medlemsstat ska bistå behöriga myndigheter i andra medlemsstater och de relevanta europeiska tillsynsmyndigheterna. Behöriga myndigheter ska särskilt utbyta information och samverka vid utredningar i samband med lagstadgade revisioner.”

b) Punkt 3 ska ersättas med följande:

”3. Punkt 2 ska inte hindra de behöriga myndigheterna från att utbyta konfidentiell information. Den information som utbyts ska omfattas av den tystnadsplikt som gäller för anställda och före detta anställda vid behöriga myndigheter. Tystnadsplikten ska också gälla alla andra personer som de behöriga myndigheterna har delegerat uppgifter till i samband med de syften som anges i detta direktiv.”

c) Punkt 4 ska ändras på följande sätt:

i) I tredje stycket ska led b ersättas med följande:

”b) om rättsliga förfaranden redan har inletts vid den anmodade medlemsstatens myndigheter rörande samma handlingar och samma personer, eller”

ii) I tredje stycket ska led c ersättas med följande:

”c) om den anmodade medlemsstatens behöriga myndigheter redan har meddelat ett slutligt avgörande rörande samma handlingar och samma personer.”

iii) Fjärde stycket ska ersättas med följande:

”Utan att det påverkar deras förpliktelser i rättsliga förfaranden, får de behöriga myndigheter eller de europeiska tillsynsmyndigheter som erhåller information enligt punkt 1 använda den endast för att fullgöra sitt uppdrag enligt detta direktiv eller förordning (EU) nr 537/2014 och i samband med administrativa eller rättsliga förfaranden som specifikt avser detta uppdrag.”

d) Följande punkt ska läggas till:

”4a. Medlemsstaterna får tillåta att de behöriga myndigheterna till de behöriga myndigheter som ansvarar för tillsyn av företag av allmänt intresse, till centralbankerna, till Europeiska centralbankssystemet och till Europeiska centralbanken, i deras egenskap av monetära myndigheter, och till Europeiska systemrisknämnden överlämnar konfidentiell information som ska användas för att de ska kunna fullgöra sina uppgifter. Dessa myndigheter eller organ ska inte heller hindras från att meddela de behöriga myndigheterna de uppgifter som dessa eventuellt behöver för att utföra sina uppgifter enligt förordning (EU) nr 537/2014.”

e) I punkt 6 fjärde stycket ska led a ersättas med följande:

”a) om en sådan utredning kan inverka på den anmodade medlemsstatens suveränitet, säkerhet eller allmänna ordning eller strida mot nationella säkerhetsregler, eller”

f) Punkt 7 ska utgå.

30. I artikel 37 ska följande punkt läggas till:

”3. Alla avtalsklausuler som begränsar bolagsstämmans valfrihet eller valfriheten för ledamöter av det granskade företaget i enlighet med punkt 1 till vissa kategorier eller förteckningar över lagstadgade revisorer eller revisionsföretag när det gäller utnämning av en viss lagstadgad revisor eller ett visst revisionsföretag för att utföra den lagstadgade revisionen av företaget ska vara förbjudna. Alla sådana befintliga klausuler ska vara ogiltiga.”

31. I artikel 38 ska följande punkt läggas till:

”3. Vid en lagstadgad revision av ett företag av allmänt intresse ska medlemsstaterna se till att det är möjligt för

a) aktieägare som representerar 5 % eller mer av rösterna eller aktiekapitalet,

b) andra organ inom de granskade företagen definierade i nationell lagstiftning, eller

c) de behöriga myndigheter som avses i artikel 32 i detta direktiv eller som utsetts i enlighet med artikel 20.1 i förordning (EU) nr 537/2014 eller som, när så föreskrivs i nationell rätt, med artikel 35.2 i den förordningen

att inleda förfaranden för entledigande av den eller de berörda lagstadgade revisorerna eller revisionsföretagen vid en nationell domstol, om det finns skäligen grunder för detta.”

32. Kapitel X ska ersättas med följande:

”KAPITEL X

REVISIONSKOMMITTE

Artikel 39

Revisionskommitté

1. Medlemsstaterna ska säkerställa att alla företag av allmänt intresse har en revisionskommitté. Revisionskommittén ska antingen vara en fristående kommitté eller en kommitté inom det granskade företagens förvaltningsorgan eller kontrollorgan. Den ska bestå av icke arbetande ledamöter av det granskade företagens förvaltningsorgan och/eller ledamöter av dess kontrollorgan och/eller av ledamöter utsedda av det granskade företagens bolagsstämma eller, för företag som inte har aktieägare, av ett likvärdigt organ.

Minst en ledamot av revisionskommittén ska ha redovisnings- och/eller revisionskompetens.

Samtliga ledamöter ska ha kompetens som är relevant för den sektor där det granskade företaget är verksamt.

En majoritet av ledamöterna av revisionskommittén ska vara oberoende i förhållande till det granskade företaget. Revisionskommitténs ordförande ska utses av kommitténs ledamöter eller det granskade företagens kontrollorgan och vara oberoende i förhållande till det granskade företaget. Medlemsstaterna får kräva att revisionskommitténs ordförande ska väljas varje år av det granskade företagens bolagsstämma.

2. Med avvikelse från punkt 1 får medlemsstaterna besluta att de uppgifter som tilldelas revisionskommittén i ett företag av allmänt intresse som uppfyller de kriterier som anges i artikel 2.1 f och t i Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/71/EG (*) får utföras av förvaltnings- eller kontrollorganet i dess helhet, förutsatt att ordföranden för ett sådant organ, om han eller hon tillhör företagsledningen, inte ska fungera som ordförande när ett sådant organ utför revisionskommitténs uppgifter.

Om en revisionskommitté utgör en del av det granskade företagens förvaltningsorgan eller kontrollorgan i enlighet med punkt 1, får medlemsstaterna tillåta eller kräva att förvaltningsorganet eller kontrollorganet efter behov utför revisionskommitténs uppgifter vad gäller de skyldigheter som anges i detta direktiv och i förordning (EU) nr 537/2014.

3. Genom undantag från punkt 1 får medlemsstaterna besluta att följande typer av företag av allmänt intresse inte behöver ha en revisionskommitté:

- a) Varje företag av allmänt intresse som enligt artikel 2.10 i direktiv 2013/34/EU är ett dotterföretag, om det företaget uppfyller kraven i punkterna 1, 2 och 5 i den här artikeln, artikel 11.1 och 11.2 och artikel 16.5 i förordning (EU) nr 537/2014 på koncernnivå.
- b) Varje företag av allmänt intresse som är ett fondföretag enligt definitionen i artikel 1.2 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2009/65/EG (**) eller en alternativ investeringsfond enligt definitionen i artikel 4.1 a i Europaparlamentets och rådets direktiv 2011/61/EU (***).
- c) Varje företag av allmänt intresse vars enda uppgift är att utfärda värdepapper med bakomliggande tillgångar som säkerhet enligt definitionen i artikel 2.5 i kommissionens förordning (EG) nr 809/2004 (****).
- d) Varje kreditinstitut i den mening som avses i artikel 3.1.1 i direktiv 2013/36/EU vars aktier inte är upptagna till handel på en reglerad marknad i någon medlemsstat i den mening som avses i artikel 4.1.14 i direktiv 2004/39/EG och som fortlöpande eller vid upprepade tillfällen endast har gett ut skuldinstrument som är upptagna till handel på en reglerad marknad, förutsatt att det sammanlagda nominella beloppet för alla dessa skuldinstrument ligger under 100 000 000 EUR och att det inte har offentliggjort något prospekt i enlighet med direktiv 2003/71/EG.

De företag av allmänt intresse som avses i led c ska offentligt förklara orsakerna till att de anser att det inte är lämpligt för dem att ge antingen en revisionskommitté eller ett förvaltnings- eller kontrollorgan i uppgift att utföra en revisionskommittés uppgifter.

4. Med avvikelse från punkt 1 får medlemsstaterna kräva eller tillåta att ett företag av allmänt intresse inte ska ha en revisionskommitté, förutsatt att det har ett eller flera organ med motsvarande uppgifter som en revisionskommitté, som har inrättats och fungerar i enlighet med bestämmelser i den medlemsstat där det företag som ska granskas är registrerat. I sådana fall ska företaget lämna uppgifter om vilket organ som utför dessa uppgifter och hur det är sammansatt.

5. Om alla ledamöter av revisionskommittén är ledamöter i det granskade företagens förvaltnings- eller kontrollorgan, får medlemsstaten föreskriva att revisionskommittén ska undantas från kraven på oberoende som anges i punkt 1 fjärde stycket.

6. Utan att det påverkar ansvaret för ledamöterna i förvaltnings-, lednings- eller kontrollorganet eller för andra ledamöter utsedda av det granskade företags bolagsstämma ska revisionskommittén bland annat
- a) informera det granskade företags förvaltnings- eller kontrollorgan om resultatet av den lagstadgade revisionen och förklara på vilket sätt den lagstadgade revisionen bidrog till den finansiella rapporteringens tillförlitlighet och vilken roll revisionskommittén spelade i den processen,
 - b) övervaka den finansiella rapporteringen och lämna rekommendationer eller förslag för att säkerställa dess integritet,
 - c) övervaka effektiviteten i företags interna kvalitetskontroll- och riskhanteringssystem och i tillämpliga fall dess internrevision när det gäller det granskade företags finansiella rapportering, utan att åsidosätta företags oberoende,
 - d) övervaka den lagstadgade revisionen av årsredovisning eller årsbokslut och koncernredovisning, i synnerhet dess utförande, med beaktande av den behöriga myndighetens resultat och slutsatser i enlighet med artikel 26.6 i förordning (EU) nr 537/2014,
 - e) granska och övervaka den lagstadgade revisorns eller revisionsföretags opartiskhet och självständighet i enlighet med artiklarna 22, 22a, 22b, 24a och 24b i detta direktiv samt artikel 6 i förordning (EU) nr 537/2014, särskilt om det är lämpligt att tillhandahålla icke-revisionstjänster till det granskade företaget i enlighet med artikel 5 i den förordningen, och
 - f) ansvara för urvalsförfarandet vid val av en eller flera lagstadgade revisorer eller revisionsföretag och utfärda rekommendationer om vilken eller vilka lagstadgade revisorer eller revisionsföretag som ska utses i enlighet med artikel 16 i förordning (EU) nr 537/2014, utom när artikel 16.8 i den förordningen tillämpas.

(*) Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/71/EG av den 4 november 2003 om de prospekt som ska offentliggöras när värdepapper erbjuds till allmänheten eller tas upp till handel och om ändring av direktiv 2001/34/EG (EUT L 345, 31.12.2003, s. 64).

(**) Europaparlamentets och rådets direktiv 2009/65/EG av den 13 juli 2009 om samordning av lagar och andra författningar som avser företag för kollektiva investeringar i överlåtbara värdepapper (fondföretag) (EUT L 302, 17.11.2009, s. 32).

(***) Europaparlamentets och rådets direktiv 2011/61/EU av den 8 juni 2011 om förvaltare av alternativa investeringsfonder samt om ändring av direktiv 2003/41/EG och 2009/65/EG och förordningarna (EG) nr 1060/2009 och (EU) nr 1095/2010 (EUT L 174, 1.7.2011, s. 1).

(****) Kommissionens förordning (EG) nr 809/2004 av den 29 april 2004 om genomförande av Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/71/EG i fråga om informationen i prospekt, dessas format, införlivande genom hänvisning samt offentliggörande av prospekt och annonsering (EUT L 149, 30.4.2004, s. 1)."

33. Artikel 45 ska ändras på följande sätt:

- a) Punkt 1 ska ersättas med följande:

"1. De behöriga myndigheterna i en medlemsstat ska i enlighet med artiklarna 15, 16 och 17 registrera varje revisor och revisionsföretag från ett tredjeland, om denna revisor eller detta revisionsföretag från ett tredjeland avger en revisionsberättelse beträffande årsredovisning eller årsbokslut eller koncernredovisning för ett företag som har sitt säte utanför unionen och vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad i den medlemsstaten i den mening avses i artikel 4.1.14 i direktiv 2004/39/EG, utom när företaget enbart emitterar utestående skuldförbindelser för vilka något av följande gäller:

- a) De har varit upptagna till handel på en reglerad marknad i en medlemsstat i den mening som avses i artikel 2.1 c i Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/109/EG (*) före den 31 december 2010 och deras nominella värde per företag är minst 50 000 EUR på emitteringsdagen eller, i fråga om skuldförbindelser i annan valuta, motsvarande minst 50 000 EUR på emitteringsdagen.

- b) De är upptagna till handel på en reglerad marknad i en medlemsstat i den mening som avses i artikel 2.1 c i direktiv 2004/109/EG från och med den 31 december 2010 och deras nominella värde per företag är minst 100 000 EUR på emitteringsdagen, eller, i fråga om skuldförbindelser i annan valuta, motsvarande minst 100 000 EUR på emitteringsdagen.

(*) Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/109/EG av den 15 december 2004 om harmonisering av insynskraven angående upplysningar om emittenter vars värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad och om ändring av direktiv 2001/34/EG (EUT L 390, 31.12.2004, s. 38)."

- b) Punkt 5 ska ändras på följande sätt:

i) Led a ska utgå.

ii) Led d ska ersättas med följande:

"d) revision av årsredovisning eller årsbokslut eller koncernredovisning enligt punkt 1 utförs i enlighet med de internationella revisionsstandarder som avses i artikel 26 och i enlighet med kraven i artiklarna 22, 22b och 25 eller med likvärdiga standarder och krav,"

iii) Led e ska ersättas med följande:

"e) det på sin webbplats offentliggör en årlig rapport om öppenhet och insyn, som innehåller den information som avses i artikel 13 i förordning (EU) nr 537/2014 eller uppfyller likvärdiga krav på offentliggörande."

- c) Följande punkt ska införas:

"5a. En medlemsstat får registrera en revisor från ett tredjeland endast om denne uppfyller kraven i punkt 5 c, d och e i denna artikel."

- d) Punkt 6 ska ersättas med följande:

"6. För att säkerställa enhetliga villkor för tillämpningen av punkt 5 d i denna artikel ska kommissionen ges befogenhet att genom genomförandeakter besluta om den likvärdighet som avses i den punkten. Dessa genomförandeakter ska antas i enlighet med det granskningsförfarande som avses i artikel 48.2. Medlemsstaterna får bedöma den likvärdighet som avses i punkt 5 d i denna artikel så länge kommissionen inte har fattat något sådant beslut.

Kommissionen ska ges befogenhet att anta delegerade akter i enlighet med artikel 48a för att fastställa de allmänna kriterier för likvärdighet som ska användas vid bedömningen av huruvida de revisioner av räkenskaper som avses i punkt 1 i denna artikel utförs i enlighet med de internationella revisionsstandarder som avses i artikel 26 och de krav som fastställs i artiklarna 22, 24 och 25. När medlemsstaterna bedömer likvärdighet på nationell nivå ska de tillämpa sådana kriterier, som är tillämpliga på alla tredjeländer."

34. Artikel 46.2 ska ersättas med följande:

"2. För att säkerställa enhetliga villkor för tillämpningen av punkt 1 i denna artikel ska kommissionen ges befogenhet att genom genomförandeakter besluta om den likvärdighet som avses i den punkten. Dessa genomförandeakter ska antas i enlighet med det granskningsförfarande som avses i artikel 48.2. När kommissionen har erkänt den likvärdighet som avses i punkt 1 i denna artikel, får medlemsstaterna besluta att helt eller delvis förlita sig på denna likvärdighet och därmed att helt eller delvis upphöra att tillämpa eller ändra kraven i artikel 45.1 och 45.3. Medlemsstaterna får bedöma den likvärdighet som avses i punkt 1 i denna artikel eller förlita sig på andra medlemsstaters bedömningar, så länge kommissionen inte har fattat något sådant beslut. Om kommissionen beslutar att kravet på likvärdighet enligt punkt 1 i denna artikel inte är uppfyllt, får den tillåta de berörda revisorerna från ett tredjeland och revisionsföretagen från ett tredjeland att under en lämplig övergångsperiod fortsätta sin revisionsverksamhet i enlighet med den berörda medlemsstatens krav.

Kommissionen ska ges befogenhet att anta delegerade akter i enlighet med artikel 48a för att med utgångspunkt i de krav som fastställs i artiklarna 29, 30 och 32 fastställa de allmänna kriterier för likvärdighet som ska användas vid bedömningen av huruvida systemen för offentlig tillsyn, kvalitetssäkring, utredning och sanktioner i ett tredjeland är likvärdiga med dem som tillämpas i unionen. Dessa allmänna kriterier ska användas av medlemsstaterna när de bedömer likvärdighet på nationell nivå, om kommissionen inte har fattat något beslut om det berörda tredjelandet.”

35. Artikel 47 ska ändras på följande sätt:

a) Punkt 1 ska ändras på följande sätt:

i) Inledningsfrasen ska ersättas med följande:

”1. Medlemsstaterna kan tillåta att revisionshandlingar eller andra handlingar hos lagstadgade revisorer eller revisionsföretag som de har godkänt och utrednings- och kontrollrapporter som avser revisionerna i fråga överlämnas till behöriga myndigheter i ett tredjeland, på villkor”

ii) Led a ska ersättas med följande:

”a) att dessa revisionshandlingar eller andra handlingar är relaterade till revision av bolag som har emitterat värdepapper i det tredjelandet eller ingår i en koncern som utfärdar lagstadgade koncernredovisningar i det tredjelandet,”

b) I punkt 2 ska följande led införas:

”ba) att skyddet för det granskade företags affärsintressen, däribland dess industriella och immateriella rättigheter, inte skadas,”

c) I punkt 2 ska andra strecksatsen i led d ersättas med följande:

”— rättsliga förfaranden redan har inletts vid den anmodade medlemsstatens myndigheter rörande samma handlingar och mot samma personer, eller

— den anmodade medlemsstatens behöriga myndigheter redan har meddelat ett slutligt avgörande rörande samma handlingar och mot samma lagstadgade revisorer eller revisionsföretag,”

d) Punkt 3 ska ersättas med följande:

”3. För att underlätta samarbete ska kommissionen ges befogenhet att genom genomförandeakter besluta om tillräcklighet i enlighet med punkt 1 c i denna artikel. Dessa genomförandeakter ska antas i enlighet med det granskningsförfarande som avses i artikel 48.2. Medlemsstaterna ska vidta de åtgärder som är nödvändiga för att följa kommissionens beslut.

Kommissionen ska ges befogenhet att anta delegerade akter i enlighet med artikel 48a för att fastställa de allmänna kriterier för tillräcklighet som kommissionen ska använda för att bedöma huruvida behöriga myndigheter i tredjeländer kan erkännas som tillräckliga för att samarbeta med medlemsstaternas behöriga myndigheter i fråga om utbyte av revisionshandlingar eller andra handlingar hos lagstadgade revisorer och revisionsföretag. De allmänna kriterierna för tillräcklighet ska grundas på kraven i artikel 36 eller i huvudsak likvärdiga funktionella resultat av ett direkt utbyte av revisionshandlingar eller andra handlingar hos lagstadgade revisorer eller revisionsföretag.”

e) Punkt 5 ska utgå.

36. I artikel 48 ska punkterna 1 och 2 ersättas med följande:

”1. Kommissionen ska biträdas av en kommitté (nedan kallad *kommittén*). Den kommittén ska vara en kommitté i den mening som avses i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 182/2011 (*).

(*) Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 182/2011 av den 16 februari 2011 om fastställande av allmänna regler och principer för medlemsstaternas kontroll av kommissionens utövande av sina befogenheter (EUT L 55, 28.2.2011, s. 13).”

2. När det hänvisas till denna punkt ska artikel 5 i förordning (EU) nr 182/2011 tillämpas.

37. Följande artikel ska införas:

”Artikel 48a

Utövande av delegeringen

1. Befogenheten att anta delegerade akter ges till kommissionen med förbehåll för de villkor som anges i denna artikel.
2. Den befogenhet att anta delegerade akter som avses i artiklarna 26.3, 45.6, 46.2 och 47.3 ska ges till kommissionen för en period av fem år från och med den 16 juni 2014. Kommissionen ska utarbeta en rapport om delegeringen av befogenhet senast nio månader före utgången av perioden av fem år. Delegeringen av befogenhet ska genom tyst medgivande förlängas med perioder av samma längd, såvida inte Europaparlamentet eller rådet motsätter sig en sådan förlängning senast tre månader före utgången av perioden i fråga.
3. Den delegering av befogenhet som avses i artiklarna 26.3, 45.6, 46.2 och 47.3 får när som helst återkallas av Europaparlamentet eller rådet. Ett beslut om återkallelse innebär att delegeringen av den befogenhet som anges i beslutet upphör att gälla. Beslutet får verkan dagen efter det att det offentliggörs i *Europeiska unionens officiella tidning*, eller vid ett senare i beslutet angivet datum. Det påverkar inte giltigheten av delegerade akter som redan har trätt i kraft.
4. Så snart kommissionen antar en delegerad akt ska den samtidigt delge Europaparlamentet och rådet denna.
5. En delegerad akt som antas enligt artiklarna 26.3, 45.6, 46.2 och 47.3 ska träda i kraft endast om varken Europaparlamentet eller rådet har gjort invändningar mot den delegerade akten inom en period av fyra månader från den dag då akten delgavs Europaparlamentet och rådet, eller om både Europaparlamentet och rådet, före utgången av den perioden, har underrättat kommissionen om att de inte kommer att invända. Denna period ska förlängas med två månader på Europaparlamentets eller rådets initiativ.”

38. Artikel 49 ska utgå.

Artikel 2

Införlivande

1. Senast den 17 juni 2016 ska medlemsstaterna anta och offentliggöra de bestämmelser som är nödvändiga för att följa detta direktiv. De ska genast underrätta kommissionen om detta. Medlemsstaterna ska tillämpa de bestämmelserna från och med den 17 juni 2016.
2. När medlemsstaterna antar dessa bestämmelser ska de innehålla en hänvisning till detta direktiv eller åtföljas av en sådan hänvisning när de offentliggörs. Närmare föreskrifter om hur hänvisningen ska göras ska varje medlemsstat själv utfärda.
3. Medlemsstaterna ska till kommissionen överlämna texten till de centrala bestämmelser i nationell rätt som de antar inom det område som omfattas av detta direktiv.

*Artikel 3***Ikraftträdande**

Detta direktiv träder i kraft den tjugonde dagen efter det att det har offentliggjorts i *Europeiska unionens officiella tidning*.

*Artikel 4***Adressater**

Detta direktiv riktar sig till medlemsstaterna.

Utfärdat i Strasbourg den 16 april 2014.

På Europaparlamentets vägnar

M. SCHULZ

Ordförande

På rådets vägnar

D. KOURKOULAS

Ordförande

Detta dokument är endast avsett som dokumentationshjälpmedel och institutionerna ansvarar inte för innehållet

► **B** **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

(Text av betydelse för EES)

(EUT L 157, 9.6.2006, s. 87)

Ändrad genom:

Officiella tidningen

		nr	sida	datum
► <u>M1</u>	Europaparlamentets och rådets direktiv 2008/30/EG av den 11 mars 2008	L 81	53	20.3.2008
► <u>M2</u>	Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU av den 26 juni 2013	L 182	19	29.6.2013
► <u>M3</u>	Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/56/EU av den 16 april 2014	L 158	196	27.5.2014



**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**

(Text av betydelse för EES)

EUROPAPARLAMENTET OCH EUROPEISKA UNIONENS RÅD HAR ANTAGIT DETTA DIREKTIV

med beaktande av fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen, särskilt artikel 44.2 g,

med beaktande av kommissionens förslag,

med beaktande av Europeiska ekonomiska och sociala kommitténs yttrande ⁽¹⁾,

i enlighet med förfarandet i artikel 251 i fördraget ⁽²⁾, och

av följande skäl:

- (1) Enligt rådets fjärde direktiv 78/660/EEG av den 25 juli 1978 om årsbokslut i vissa typer av bolag ⁽³⁾, rådets sjunde direktiv 83/349/EEG av den 13 juni 1983 om sammanställd redovisning ⁽⁴⁾, rådets direktiv 86/635/EEG av den 8 december 1986 om årsbokslut och sammanställd redovisning för banker och andra finansiella institut ⁽⁵⁾ och rådets direktiv 91/674/EEG av den 19 december 1991 om årsbokslut och sammanställd redovisning för försäkringsföretag ⁽⁶⁾ krävs att årsbokslut och sammanställd redovisning skall revideras av en eller flera personer som är behöriga att utföra sådan revision.
- (2) Villkoren för godkännande av personer som har ansvar för att genomföra den lagstadgade revisionen har fastställts i rådets åttonde direktiv 84/253/EEG av den 10 april 1984 om godkännande av personer som har ansvar för lagstadgad revision av räkenskaper ⁽⁷⁾.

⁽¹⁾ EUT C 157, 28.6.2005, s. 115.

⁽²⁾ Europaparlamentets yttrande av den 28 september 2005 (ännu ej offentliggjort i EUT) och rådets beslut av den 25 april 2006.

⁽³⁾ EGT L 222, 14.8.1978, s. 11. Direktivet senast ändrat genom Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/51/EG (EUT L 178, 17.7.2003, s. 16).

⁽⁴⁾ EGT L 193, 18.7.1983, s. 1. Direktivet senast ändrat genom direktiv 2003/51/EG.

⁽⁵⁾ EGT L 372, 31.12.1986, s. 1. Direktivet senast ändrat genom direktiv 2003/51/EG.

⁽⁶⁾ EGT L 374, 31.12.1991, s. 7. Direktivet ändrat genom direktiv 2003/51/EG.

⁽⁷⁾ EGT L 126, 12.5.1984, s. 20.

▼B

- (3) Avsaknaden av en harmoniserad syn på lagstadgad revision i gemenskapen var skälet till att kommissionen i sitt meddelande från 1998 ”Lagstadgad revision i Europeiska unionen: vägen framåt”⁽¹⁾ föreslog inrättandet av en revisionskommitté som skulle kunna utarbeta ytterligare åtgärder i nära samarbete med revisorskåren och medlemsstaterna.
- (4) På grundval av arbetet i denna kommitté utfärdade kommissionen den 15 november 2000 en rekommendation om kvalitetssäkring av lagstadgad revision i Europeiska unionen: minimikrav⁽²⁾ samt den 16 maj 2002 en rekommendation om revisorers oberoende i EU: grundläggande principer⁽³⁾.
- (5) Detta direktiv syftar till en långtgående – om än inte fullständig – harmonisering av kraven på lagstadgad revision. En medlemsstat som föreskriver lagstadgad revision får införa strängare krav om inget annat anges i detta direktiv.
- (6) Revisionskvalifikationer som lagstadbade revisorer skaffat sig på grundval av detta direktiv bör betraktas som likvärdiga. En medlemsstat bör därför inte längre ha möjlighet att kräva att en majoritet av röstetalet i ett revisionsföretag skall innehas av lokalt godkända revisorer eller att en majoritet av medlemmarna i ett revisionsföretags styrelse eller ledningsorgan skall vara godkända lokalt.
- (7) Den lagstadbade revisionen kräver tillräckliga kunskaper inom sådana ämnesområden som bolagsrätt, skattelagstiftning samt sociallagstiftning. Sådana kunskaper bör prövas innan en lagstadbade revisor från en annan medlemsstat kan godkännas.
- (8) För att skydda tredje man bör alla godkända revisorer och revisionsföretag upptas i ett offentligt register som skall innehålla grundläggande uppgifter om lagstadbade revisorer och revisionsföretag.
- (9) Lagstadbade revisorer bör iaktta striktast möjliga etiska normer. De bör därför omfattas av yrkesetiska regler som minst omfattar deras funktion när det gäller allmänintresset, deras integritet och objektivitet samt deras yrkeskompetens och vederbörliga omsorg. Lagstadbade revisorers funktion när det gäller allmänintresset innebär att en större grupp människor och institutioner är beroende av kvaliteten på de lagstadbade revisorernas arbete. God revisionskvalitet bidrar till god ordning på marknaderna, eftersom den förbättrar årsredovisningarnas integritet och effektivitet. Kommissionen kan som miniminormer anta genomförandebestämmelser för yrkesetiska regler. Den kan i detta avseende beakta de principer som fastställs i de etiska reglerna från Ifac (Internationella revisorsförbundet).

⁽¹⁾ EGT C 143, 8.5.1998, s. 12.

⁽²⁾ EGT L 91, 31.3.2001, s. 91.

⁽³⁾ EGT L 191, 19.7.2002, s. 22.

▼B

- (10) Det är viktigt att lagstadgade revisorer och revisionsföretag respekterar sina kunders integritet. De bör därför underställas strikta regler om konfidentialitet och tystnadsplikt, vilka dock inte får hindra ett korrekt genomförande av detta direktiv. Dessa bestämmelser om konfidentialitet bör även gälla lagstadgade revisorer eller revisionsföretag som inte längre deltar i ett särskilt revisionsuppdrag.
- (11) Lagstadgade revisorer och revisionsföretag bör vara oberoende när de utför lagstadgade revisioner. De får informera den granskade enheten om frågor som har sitt ursprung i revisionen men bör avstå från att delta i den granskade enhetens interna beslutsprocess. Om de befinner sig i en situation som innebär alltför stort hot mot deras oberoende, trots att säkerhetsåtgärder för att minska hotet har vidtagits, bör de avsäga sig eller avstå från revisionsuppdraget. Slutsatsen att det finns ett förhållande som äventyrar revisorns oberoende kan vara olika för förhållandet mellan revisorn och den granskade enheten respektive mellan nätverket och den granskade enheten. Om ett kooperativ i den mening som avses i artikel 2.14, eller ett liknande företag i enlighet med artikel 45 i direktiv 86/635/EG, enligt nationella bestämmelser måste eller tillåts vara medlem av en icke vinstdrivande revisionsenhet skulle en objektiv, omdömesgill och insatt part inte dra slutsatsen att det medlemsskapsbaserade förhållandet äventyrar den lagstadgade revisorns oberoende under förutsättning att, när en sådan revisionsenhet utför en lagstadgad revision av en av sina medlemmar, principerna om oberoende tillämpas på de revisorer som utför granskningen och på de personer som har en ställning där de kan utöva inflytande på den lagstadgade revisionen. Exempel på hot mot en lagstadgad revisors eller ett revisionsföretags oberoende är ett direkt eller indirekt ekonomiskt intresse i den granskade enheten och tillhandahållandet av andra tjänster än revisionstjänster. Även storleken på de arvoden som erhålls från den granskade enheten och/eller arvodenas struktur kan hota en lagstadgad revisors eller ett revisionsföretags oberoende. Bland de typer av skydd som kan användas för att minska eller eliminera hoten återfinns förbud, restriktioner, andra strategier och förfaranden och offentlighet. Lagstadgade revisorer och revisionsföretag bör vägra att utföra varje annan tjänst än revisionstjänster som kan äventyra deras oberoende. Kommissionen kan som miniminormer anta genomförandebestämmelser för oberoende. I detta avseende skulle kommissionen kunna beakta principerna i den ovannämnda rekommendationen av den 16 maj 2002. För att fastställa revisorernas oberoende måste begreppet ”nätverk”, inom vilka revisorerna är verksamma, klargöras. I detta avseende måste olika omständigheter beaktas, till exempel fall då en struktur skulle kunna definieras som ett nätverk på grund av sitt vinst- eller kostnadsdelningssyfte. Kriterierna för att visa att det finns ett nätverk bör bedömas och värderas på grundval av alla kända omständigheter, till exempel om det finns gemensamma regelbundna kunder.
- (12) Vid självgranskning eller egenintresse, när det är lämpligt att skydda den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets oberoende, bör det ankomma på medlemsstaten och inte på den

▼B

lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget att besluta om den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget bör avsäga sig eller avstå från att utföra revisionsuppdraget från sina revisionskunder. Detta bör dock inte leda till att medlemsstaterna blir allmänt skyldiga att förhindra lagstadgade revisorer eller revisionsföretag från att utföra andra tjänster än revisionstjänster åt sina revisionskunder. För att avgöra om det är lämpligt att en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag inte utför lagstadgade revisioner vid egenintresse eller självgranskning, i syfte att skydda den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets oberoende, bör de faktorer som beaktas inbegripa frågan huruvida det granskade företaget av allmänt intresse har emitterat överlåtbara värdepapper som är upptagna till handel på en reglerad marknad i den mening som avses i artikel 4.1.14 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/39/EG av den 21 april 2004 om marknader för finansiella instrument ⁽¹⁾.

- (13) Det är viktigt att säkerställa konsekvent hög kvalitet i alla lagstadgade revisioner som krävs enligt gemenskapslagstiftningen. Alla lagstadgade revisioner bör därför utföras på grundval av internationella revisionsstandarder. Åtgärder för att genomföra dessa standarder i gemenskapen bör antas i enlighet med rådets beslut 1999/468/EG av den 28 juni 1999 om de förfaranden som skall tillämpas vid utövandet av kommissionens genomförandebefogenheter ⁽²⁾. En teknisk kommitté eller revisionsgrupp bör bistå kommissionen vid bedömningar av alla internationella revisionsstandarders tekniska hållbarhet, där även systemet med offentliga tillsynsorgan i medlemsstaterna bör ingå. För att kunna uppnå bästa möjliga harmonisering bör medlemsstaterna tillåtas att införa ytterligare nationella revisionsförfaranden eller revisionskrav endast om dessa härrör från särskilda nationella rättsliga krav som hänför sig till omfattningen av den lagstadgade revisionen av årsbokslut och sammanställd redovisning, vilket betyder att dessa krav inte omfattas av de antagna internationella revisionsstandarderna. Medlemsstaterna skulle kunna behålla dessa extra revisionsförfaranden till dess att revisionsförfarandena eller revisionskraven har omfattats av senare antagna internationella revisionsstandarder. Om de antagna internationella revisionsstandarderna emellertid består av revisionsförfaranden som vid utförande ger upphov till en specifik rättslig konflikt med nationell lagstiftning som härrör från specifika nationella krav på den lagstadgade revisionens omfattning, kan medlemsstaterna dock bortse från den motstridiga delen av de internationella revisionsstandarderna så länge konflikten existerar, under förutsättning att de åtgärder som avses i artikel 26.3 tillämpas. Varje tillägg eller bortseende som medlemsstaterna gör bör bidra till att företagens årsbokslut får hög trovärdighet och främja det allmänna bästa. Ovanstående innebär att medlemsstaterna till exempel kan kräva ytterligare en revisionsberättelse till kontrollorganet eller föreskriva andra rapporterings- och revisionskrav grundade på nationella regler för företagsstyrning.

⁽¹⁾ EUT L 145, 30.4.2004, s. 1.

⁽²⁾ EGT L 184, 17.7.1999, s. 23.

▼B

- (14) För att kommissionen skall kunna anta en internationell revisionsstandard som skall tillämpas i gemenskapen måste den vara allmänt accepterad internationellt och ha utvecklats med fullt deltagande av alla berörda parter enligt ett förfarande med öppenhet och insyn, öka årsbokslutets eller den sammanställda redovisningens trovärdighet och kvalitet och bidra till det europeiska gemensamma bästa. Behovet av att anta ett uttalande om internationell revisionsstandard (International Auditing Practice Statement) som del av en standard bör bedömas från fall till fall i enlighet med beslut 1999/468/EG. Kommissionen bör se till att det görs en översyn innan antagandeprocessen inleds för att se om dessa krav har uppfyllts och rapportera resultatet av översynen till medlemmarna i den kommitté som inrättats i enlighet med detta direktiv.
- (15) I fråga om sammanställd redovisning är det viktigt att det finns en tydlig definition av ansvarsfördelningen mellan de lagstadgade revisorer som reviderar delar av koncernen. I detta syfte bör koncernrevisorerna bära det fulla ansvaret för revisionsberättelsen.
- (16) För att öka jämförbarheten mellan bolag som tillämpar samma redovisningsstandarder och för att höja allmänhetens förtroende för revisionsfunktionen, får kommissionen anta en gemensam revisionsberättelse för revision av årsbokslut och sammanställd redovisning som upprättats på grundval av godkända internationella redovisningsstandarder såvida inte en tillämplig standard för en sådan revisionsberättelse har antagits på gemenskapsnivå.
- (17) Regelbundna kontroller är ett bra sätt att uppnå en konsekvent hög kvalitet på lagstadgade revisioner. Lagstadgade revisorer och revisionsföretag bör därför omfattas av ett system för kvalitetssäkring som är organiserat på ett sådant sätt att det är oberoende i förhållande till de granskade lagstadgade revisorerna och revisionsföretagen. För tillämpning av bestämmelserna i artikel 29 om system för kvalitetssäkring kan medlemsstaterna kräva att om enskilda revisorer har ett gemensamt system för kvalitetssäkring behöver endast kraven på revisionsföretagen beaktas. Medlemsstaterna kan anordna kvalitetssäkringssystemet på ett sådant sätt att varje enskild revisor blir föremål för en kvalitetssäkringskontroll vart sjätte år. Finansieringen av kvalitetssäkringssystemet får inte utsättas för otillbörlig påverkan i detta avseende. Kommissionen bör vara behörig att anta genomförandebestämmelser i ärenden som rör anordnandet av kvalitetssäkringssystemet och dess finansiering för det fall allmänhetens förtroende för kvalitetssäkringssystemet är allvarligt komprometterat. Medlemsstaternas offentliga tillsynssystem bör uppmuntras att ta fram en samordnad strategi när det gäller genomförandet av kvalitetssäkringskontroller i syfte att undvika onödiga bördor för de berörda parterna.
- (18) Utredningar och lämpliga påföljder bidrar till att förhindra och korrigera ett bristfälligt utförande av lagstadgad revision.

▼B

- (19) Lagstadgade revisorer och revisionsföretag ansvarar för att utföra sitt arbete med vederbörlig omsorg och bör därför vara ansvariga för ekonomisk skada som uppstår till följd av brister i den tillbörliga omsorgen. Revisorernas och revisionsföretagens möjlighet att erhålla ett yrkesanknutet försäkringsskydd för skadeståndsansvar kan dock påverkas av huruvida de har obegränsat ekonomiskt ansvar. Kommissionen avser att undersöka dessa frågor och därvid ta hänsyn till att ansvarssystemen i de olika medlemsstaterna kan skilja sig väsentligt åt.
- (20) Medlemsstaterna bör lägga upp ett lämpligt system för offentlig tillsyn av lagstadgade revisorer och revisionsföretag grundat på hemlandskontroll. Regleringslösningarna för den offentliga tillsynen bör möjliggöra effektivt samarbete på gemenskapsnivå i fråga om medlemsstaternas tillsynsverksamheter. Systemet för offentlig tillsyn bör ledas av personer som inte är yrkesrevisorer men som har kunskaper på områden av relevans för lagstadgad revision. Dessa personer som inte är yrkesrevisorer kan vara specialister som aldrig befattat sig med revisionsyrket eller f.d. revisorer som lämnat yrket. Medlemsstaterna får dock tillåta att en minoritet yrkesrevisorer deltar i ledningen av det offentliga tillsynssystemet. Medlemsstaternas behöriga myndigheter bör samarbeta med varandra närhelst så krävs för att de skall kunna utföra sina skyldigheter att utöva tillsyn över lagstadgade revisorer eller revisionsföretag som godkänts av dem. Ett sådant samarbete kan väsentligt bidra till att säkerställa konsekvent hög kvalitet på den lagstadgade revisionen i gemenskapen. Eftersom det är nödvändigt att säkerställa effektivt samarbete och effektiv samordning på europeisk nivå mellan de behöriga myndigheter som medlemsstaterna utsett, bör utseende av en enhet som ansvarar för att säkerställa samarbetet inte förhindra varje enskild myndighet att samarbeta direkt med övriga behöriga myndigheter i medlemsstaterna.
- (21) För att säkerställa att principerna för offentlig tillsyn i artikel 32.3 följs skall en person som inte är yrkesrevisor anses ha kunskaper på områden av relevans för lagstadgad revision antingen på grund av tidigare yrkeserfarenheter eller genom att ha kunskaper på åtminstone ett av de områden som anges i artikel 8.
- (22) Den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget bör utses av aktieägarna eller delägarna på den granskade enhetens bolagsstämma. För att skydda revisorns oberoende är det viktigt att det endast bör vara möjligt att skilja en revisor från uppdraget när det föreligger sakliga skäl och om dessa skäl meddelas den eller de myndigheter som ansvarar för den offentliga tillsynen.
- (23) Företag av allmänt intresse har en mer framträdande plats och större ekonomisk vikt, varför striktare krav bör gälla för lagstadgad revision av deras årsbokslut eller sammanställda redovisning.

▼B

- (24) Revisionskommittéer och ett effektivt internt kontrollsystem bidrar till att minimera finansiella och driftsmässiga risker samt risker till följd av bristande regelefterlevnad och till att höja den ekonomiska rapporteringens kvalitet. Medlemsstaterna kan beakta kommissionens rekommendation av den 15 februari 2005 om uppgifter för företagsexterna styrelseledamöter eller styrelseledamöter med tillsynsfunktion i börsnoterade bolag och om styrelsekommittéer⁽¹⁾ i vilken det anges hur revisionskommittéerna bör inrättas och fungera. Medlemsstaterna får besluta att de uppgifter som tilldelas revisionskommittén eller ett organ med liknande uppgifter kan utföras av förvaltnings- eller tillsynsorganet som helhet. Lagstadgade revisorer eller revisionsföretag bör med avseende på revisionskommitténs skyldigheter enligt artikel 41 på intet sätt vara underordnade kommittén.
- (25) Medlemsstaterna får även besluta att från kravet på att ha en revisionskommitté undanta sådana företag av allmänt intresse som är företag för kollektiva investeringar och vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad. Genom detta alternativ tas det hänsyn till att i de fall där verksamheten i företaget för kollektiva investeringar endast går ut på att sammanföra tillgångar, är inte alltid inrättande av en revisionskommitté lämpligt. Den ekonomiska rapporteringen och tillhörande risker är inte jämförbara med dem för andra företag av allmänt intresse. Dessutom är företag för kollektiva investeringar i överlåtbara värdepapper (fondföretag) och deras förvaltningsföretag verksamma inom ramen för en klart avgränsad lagstiftning och de är underställda särskilda styrmekanismer, till exempel kontroller som utförs av deras förvaringsinstitut. Medlemsstaterna bör i detta särskilda fall kunna få föreskriva att företag för kollektiva investeringar som inte harmoniserats genom direktiv 85/611/EEG⁽²⁾, men som har likvärdigt skydd som det som ges enligt det direktivet, behandlas på ett sätt som motsvarar behandlingen av de företag för kollektiva investeringar som harmoniserats inom gemenskapen.
- (26) För att förstärka oberoendet för revisorerna för företag av allmänt intresse bör den huvudansvariga revisorn/de huvudansvariga revisorerna för dessa företag bytas ut med jämna mellanrum. För att organisera detta byte bör medlemsstaterna kräva att den huvudansvariga revisorn/de huvudansvariga revisorerna för en granskad enhet byts ut, samtidigt som de gör det möjligt för det revisionsföretag dit den huvudansvariga revisorn/de huvudansvariga revisorerna är knutna att fortsätta vara den lagstadgade revisorn för denna enhet. Om en medlemsstat anser det lämpligt för att uppnå de uppställda målen kan denna medlemsstat alternativt kräva att revisionsföretaget byts ut, utan att detta påverkar tillämpningen av artikel 42.2 i detta direktiv.

⁽¹⁾ EUT L 52, 25.2.2005, s. 51.

⁽²⁾ 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 (fondföretag) (EGT L 375, 31.12.1985, s. 3). Direktivet senast ändrat genom Europaparlamentets och rådets direktiv 2005/1/EG (EUT L 79, 24.3.2005, s. 9).

▼B

- (27) Sammanlänkningsen av kapitalmarknaderna understryker behovet att också säkerställa hög kvalitet på det arbete som utförs av revisorer från ett tredjeland i förbindelse med gemenskapens kapitalmarknad. De berörda revisorerna bör därför registreras för att se till att de omfattas av kvalitetssäkringskontroller och utrednings- och påföljdssystemet. Det bör vara möjligt att bevilja undantag på grundval av ömsesidighet på villkor att en likvärdighetsbedömning utförs av kommissionen i samarbete med medlemsstaterna. I alla händelser bör en enhet som har emitterat överförbara värdepapper på en reglerad marknad i den mening som avses i artikel 4.1.14 i direktiv 2004/39/EG alltid granskas av en revisor som antingen är registrerad i en medlemsstat eller omfattas av tillsyn av behöriga myndigheter i det tredjeland varifrån revisorn kommer, om detta tredjeland av kommissionen eller en medlemsstat erkänns uppfylla krav som är likvärdiga med gemenskapens krav när det gäller tillsynsprinciper samt system för kvalitetssäkring och utredningar och påföljder, och på grundval av ömsesidighet. Även om en medlemsstat betraktar ett tredje-lands kvalitetssäkringssystem som likvärdigt bör andra medlemsstater inte vara bundna att godta den bedömningen och den bör inte heller föregripa kommissionens beslut.
- (28) Komplexiteten i internationella koncernrevisioner kräver ett väl fungerande samarbete mellan medlemsstaternas behöriga myndigheter och motsvarande myndigheter i ett tredjeland. Medlemsstaterna bör därför säkerställa att behöriga myndigheter i tredjelandet ges tillgång till revisionshandlingar och andra handlingar genom de nationella behöriga myndigheternas försorg. För att skydda de berörda parternas rättigheter och samtidigt underlätta tillgången till dessa revisionshandlingar och andra handlingar, bör medlemsstaterna tillåtas att bevilja de behöriga myndigheterna i tredjelandet direkt tillgång, med förbehåll för den nationella behöriga myndighetens samtycke. Ett relevant kriterium för att ge tillgång är huruvida den behöriga myndigheten i ett tredjeland uppfyller de krav som kommissionen har förklarat vara tillräckliga. I avvaktan på ett sådant beslut från kommissionen, och utan att det påverkar detta beslut, får medlemsstaterna bedöma huruvida kraven är tillräckliga.
- (29) Det utlämnande av information som föreskrivs i artiklarna 36 och 47 bör ske i enlighet med de bestämmelser för överföring av personuppgifter till ett tredjeland som fastställs i Europaparlamentets och rådets direktiv 95/46/EG av den 24 oktober 1995 om skydd för enskilda personer med avseende på behandling av personuppgifter och om det fria flödet av sådana uppgifter⁽¹⁾.
- (30) De åtgärder som krävs för genomförandet av detta direktiv bör antas i enlighet med beslut 1999/468/EG och med vederbörlig hänsyn till kommissionens uttalande i Europaparlamentet den 5 februari 2002 om genomförandet av lagstiftningen om finansiella tjänster.

⁽¹⁾ EGT L 281, 23.11.1995, s. 31. Direktivet ändrat genom förordning (EG) nr 1882/2003 (EUT L 284, 31.10.2003, s. 1).

▼B

- (31) Europaparlamentet bör få en tidsfrist om tre månader från och med den dag då förslag till ändringar och genomförandeåtgärder första gången läggs fram för att göra det möjligt för parlamentet att behandla dessa och avge ett yttrande. Det bör emellertid vara möjligt att korta denna tidsfrist i brådskande och vederbörligen motiverade fall. Om Europaparlamentet inom denna tidsfrist antar en resolution bör kommissionen på nytt behandla förslagen till ändringar eller åtgärder.
- (32) Eftersom målen med detta direktiv, nämligen krav på tillämpningen av en enda uppsättning internationella revisionsstandarder, på uppdatering av utbildningskrav, på en definition av yrkesetik, samt på det tekniska genomförandet av samarbetet mellan medlemsstaternas behöriga myndigheter och mellan dessa myndigheter och myndigheterna i ett tredjeland, i syfte att ytterligare stärka och harmonisera den lagstadgade revisionens kvalitet i gemenskapen och underlätta samarbetet mellan medlemsstaterna och tredjeländer för att stärka förtroendet för den lagstadgade revisionen, inte i tillräcklig utsträckning kan uppnås av medlemsstaterna och de därför, på grund av detta direktivs omfattning och verkningar, bättre kan uppnås på gemenskapsnivå, kan gemenskapen vidta åtgärder i enlighet med subsidiaritetsprincipen i artikel 5 i fördraget. I enlighet med proportionalitetsprincipen i samma artikel går detta direktiv inte utöver vad som är nödvändigt för att uppnå dessa mål.
- (33) I syfte att skapa ökad öppenhet och insyn i förhållandet mellan den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget och den granskade enheten bör direktiven 78/660/EEG och 83/349/EEG ändras så att det i noterna till årsbokslutet och den sammanställda redovisningen krävs särredovisning av revisionsarvodet och det arvode som erlagts för andra tjänster än revisionstjänster.
- (34) Direktiv 84/253/EEG bör upphävas eftersom det däri saknas en heltäckande uppsättning regler för att säkerställa en lämplig revisionsinfrastruktur, såsom offentlig tillsyn, system för disciplinära åtgärder och system för kvalitetssäkring och eftersom det inte innehåller några specifika regler om samarbete på regleringsområdet mellan medlemsstaterna och tredjeländer. För att säkerställa rättslig säkerhet finns det ett klart behov av att ange att lagstadgade revisorer och revisionsföretag som godkänts i enlighet med direktiv 84/253/EEG skall anses godkända i enlighet med detta direktiv.

HÄRIGENOM FÖRESKRIVS FÖLJANDE.

KAPITEL I
SYFTE OCH DEFINITIONER

Artikel 1

Syfte

I detta direktiv fastställs regler för lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning.

▼M3

Artikel 29 i detta direktiv ska inte tillämpas på lagstadgad revision av årsredovisningar eller årsbokslut och koncernredovisning för företag av allmänt intresse, om inte annat anges i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 537/2014 ⁽¹⁾.

▼B*Artikel 2***Definitioner**

I detta direktiv gäller följande definitioner:

▼M3

- 1) *lagstadgad revision*: revision av årsredovisning eller årsbokslut eller koncernredovisning, i den mån den
 - a) föreskrivs i unionsrätten,
 - b) föreskrivs i nationell rätt för små företag,
 - c) utförs frivilligt på begäran av små företag, som uppfyller nationella rättsliga krav som är likvärdiga med kraven i fråga om revision enligt led b, när sådan revision i nationell lagstiftning definieras som lagstadgad revision.

▼B

- 2) *lagstadgad revisor*: en fysisk person som en medlemsstats behöriga myndigheter har godkänt enligt bestämmelserna i detta direktiv för att utföra lagstadgad revision.
- 3) *revisionsföretag*: en juridisk person eller annan enhet, oberoende av rättslig form, som enligt bestämmelserna i detta direktiv har godkänts av en medlemsstats behöriga myndigheter för att utföra lagstadgad revision.

▼M3

- 4) *revisionsföretag från ett tredjeland*: ett företag, oavsett rättslig form, som utför revision av årsredovisning eller årsbokslut eller koncernredovisning för företag som har sitt säte i ett tredjeland, med undantag för det företag som är registrerat som ett revisionsföretag i en medlemsstat till följd av ett godkännande enligt artikel 3.
- 5) *revisor från ett tredjeland*: en fysisk person som utför revision av årsredovisning eller årsbokslut eller koncernredovisning för ett företag som har sitt säte i ett tredjeland, med undantag för personer som är registrerade som lagstadgade revisorer i en medlemsstat till följd av ett godkännande enligt artiklarna 3 och 44.

▼B

- 6) *koncernrevisor*: lagstadgad(e) revisor(er) eller revisionsföretag som utför lagstadgad revision av sammanställd redovisning.

- 7) *nätverk*: den större enhet

— för samarbete som en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag ingår i, och

⁽¹⁾ Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 537/2014 av den 16 april 2014 om särskilda krav avseende revision av företag av allmänt intresse (EUT L 158, 27.5.2014, s. 77).

▼B

— som klart syftar till vinst- eller kostnadsdelning eller har gemensamt ägande, gemensam kontroll eller ledning, gemensamma strategier och förfaranden för kvalitetskontroll, gemensam affärsstrategi, använder ett gemensamt namn eller har en betydande del av gemensamma personalresurser.

8) *anknutet företag till revisionsföretag*: varje företag som, oberoende av rättslig form, är knutet till ett revisionsföretag genom gemensamt ägande, gemensam kontroll eller ledning.

9) *revisionsberättelse*: den revisionsberättelse som avses i artikel 51a i direktiv 78/660/EEG och artikel 37 i direktiv 83/349/EEG och som utfärdats av lagstadgad revisor eller revisionsföretag.

▼M3

10) *behöriga myndigheter*: genom lag utsedda myndigheter som ansvarar för reglering och/eller tillsyn av lagstadgade revisorer och revisionsföretag eller för särskilda aspekter därav. Hänvisningen till *behörig myndighet* i en viss artikel innebär en hänvisning till den myndighet som har ansvaret för de funktioner som avses i den artikeln.

▼B

12) *internationella redovisningsstandarder*: International Accounting Standards (IAS), International Financial Reporting Standards (IFRS) och tillhörande tolkningar (SIC/IFRIC-tolkningar), efterföljande ändringar av dessa standarder och tillhörande tolkningar samt framtida standarder och tillhörande tolkningar som utfärdats eller antagits av International Accounting Standards Board (IASB).

▼M3

13) *företag av allmänt intresse*:

a) företag som omfattas av lagstiftningen i en medlemsstat och vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad i någon medlemsstat enligt artikel 4.1.14 i direktiv 2004/39/EG,

b) kreditinstitut enligt definitionen i artikel 3.1.1 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/36/EU ⁽¹⁾, med undantag för kreditinstitut som avses i artikel 2 i det direktivet,

c) försäkringsföretag enligt artikel 2.1 i direktiv 91/674/EEG, eller

d) företag som är utsedda av medlemsstaterna till företag av allmänt intresse, till exempel företag som är av betydande allmänt intresse på grund av arten av sin verksamhet, sin storlek eller antalet anställda.

⁽¹⁾ Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/36/EU av den 26 juni 2013 om behörighet att utöva verksamhet i kreditinstitut och om tillsyn av kreditinstitut och värdepappersföretag, om ändring av direktiv 2002/87/EG och om upphävande av direktiv 2006/48/EG och 2006/49/EG (EUT L 176, 27.6.2013, s. 338).

▼B

14) *kooperativ*: en europeisk kooperativ förening enligt definitionen i artikel 1 i rådets förordning (EG) nr 1435/2003 av den 22 juli 2003 om stadga för europeiska kooperativa föreningar (SCE-föreningar)⁽¹⁾, eller något annat kooperativ för vilket det enligt gemenskapsrätten krävs lagstadgad revision, såsom kreditinstitut enligt definitionen i artikel 1.1 i direktiv 2000/12/EG och försäkringsföretag enligt artikel 2.1 i direktiv 91/674/EEG.

▼M3

15) *person som inte är yrkesrevisor*: en fysisk person som under sin medverkan i ledningen av systemet för offentlig tillsyn och under en period av tre år omedelbart före denna medverkan varken utfört lagstadgade revisioner, innehaft rösträtt i ett revisionsföretag eller varit medlem av ett revisionsföretags förvaltnings-, lednings- eller kontrollorgan och inte heller varit anställd av eller på annat sätt knuten till ett revisionsföretag.

▼B

16) *huvudansvarig revisor*:

- a) den eller de lagstadgade revisorer som för ett särskilt revisionsuppdrag har utsetts av ett revisionsföretag till huvudansvarig för att utföra en lagstadgad revision för revisionsföretagets räkning, eller
- b) när det gäller koncernrevision, åtminstone den eller de lagstadgade revisorer som har utsetts av ett revisionsföretag till huvudansvarig för att utföra en lagstadgad revision inom koncernen och den eller de lagstadgade revisorer som har utsetts till huvudansvarig för större dotterbolag, eller
- c) den eller de lagstadgade revisorer som undertecknar revisionsberättelsen.

▼M3

17) *medelstora företag*: sådana företag som avses i artiklarna 1.1 och 3.3 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU⁽²⁾.

18) *små företag*: sådana företag som avses i artiklarna 1.1 och 3.2 i direktiv 2013/34/EU.

19) *hemmedlemsstat*: en medlemsstat i vilken en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag har godkänts i enlighet med artikel 3.1.

20) *värmedlemsstat*: en medlemsstat i vilken en lagstadgad revisor som har godkänts i sin hemmedlemsstat vill bli godkänd i enlighet med artikel 14, eller en medlemsstat i vilken ett revisionsföretag som har godkänts av sin hemmedlemsstat vill bli registrerat eller är registrerat i enlighet med artikel 3a.

⁽¹⁾ EUT L 207, 18.8.2003, s. 1.

⁽²⁾ Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU av den 26 juni 2013 om årsbokslut, koncernredovisning och rapporter i vissa typer av företag, om ändring av Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG och om upphävande av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG (EUT L 182, 29.6.2013, s. 19).

▼B

KAPITEL II
**GODKÄNNANDE, FORTBILDNING OCH ÖMSESIDIGT
 ERKÄNNANDE**

*Artikel 3***Godkännande av lagstadgade revisorer och revisionsföretag**

1. Lagstadgad revision skall endast utföras av lagstadgade revisorer eller revisionsföretag som godkänts av den medlemsstat som kräver den lagstadgade revisionen.

▼M3

2. Varje medlemsstat ska utse den behöriga myndighet som ska ha ansvar för att godkänna lagstadgade revisorer och revisionsföretag.

▼B

3. Utan att det påverkar tillämpningen av artikel 11 får medlemsstaternas behöriga myndigheter som lagstadgade revisorer endast godkänna fysiska personer som minst uppfyller villkoren i artikel 4 och artiklarna 6–10.

4. Medlemsstaternas behöriga myndigheter får som revisionsföretag endast godkänna enheter som uppfyller följande villkor:

a) Fysiska personer som utför lagstadgad revision för ett revisionsföretags räkning skall minst uppfylla villkoren i artikel 4 och artiklarna 6–12 och ha godkänts som lagstadgade revisorer i den berörda medlemsstaten.

▼M3

b) En majoritet av rösträtterna i ett företag måste innehas av revisionsföretag som godkänts i någon medlemsstat eller av fysiska personer som minst uppfyller kraven i artiklarna 4 och 6–12. Medlemsstaterna får föreskriva att sådana fysiska personer även ska ha godkänts i någon annan medlemsstat. När det gäller lagstadgad revision av kooperativ, sparbanks eller liknande företag som avses i artikel 45 i direktiv 86/635/EEG, eller ett dotterföretag eller en rättslig efterträdare till ett kooperativ, en sparbanks eller ett liknande företag som avses i artikel 45 i direktiv 86/635/EEG, får medlemsstaterna fastställa andra, särskilda bestämmelser om rösträtterna.

▼B

c) I enhetens förvaltnings- eller ledningsorgan skall en majoritet på högst 75 % utgöras av revisionsföretag som godkänts i någon medlemsstat eller av fysiska personer som minst uppfyller kraven i artiklarna 4 och 6–12. Medlemsstaterna får föreskriva att sådana fysiska personer även skall ha godkänts i någon annan medlemsstat. Om ett sådant organ endast har två ledamöter skall en av dessa minst uppfylla villkoren i denna punkt.

d) Företaget skall uppfylla villkoren i artikel 4.

▼B

Medlemsstaterna får ange ytterligare villkor endast i samband med led c. Sådana villkor skall stå i proportion till de mål som eftersträvas och får inte gå utöver vad som är absolut nödvändigt.

▼M3*Artikel 3a***Erkännande av revisionsföretag**

1. Genom undantag från artikel 3.1 ska ett revisionsföretag som har godkänts i en medlemsstat ha rätt att utföra lagstadgad revision i en annan medlemsstat, förutsatt att den nyckelrevisor som utför lagstadgad revision på ett revisionsföretags uppdrag uppfyller kraven i artikel 3.4 a i värdmedlemsstaten.
2. Ett revisionsföretag som vill utföra lagstadgad revision i en annan medlemsstat än sin hemmedlemsstat ska ansöka om registrering hos den behöriga myndigheten i värdmedlemsstaten i enlighet med artiklarna 15 och 17.
3. Värdmedlemsstatens behöriga myndighet ska registrera revisionsföretaget om den är säker på att revisionsföretaget har registrerats hos hemmedlemsstatens behöriga myndighet. Om värdmedlemsstaten avser att förlita sig på ett bevis som intygar att revisionsföretaget har registrerats i hemmedlemsstaten, får värdmedlemsstatens behöriga myndighet kräva att det bevis som har utfärdats av hemmedlemsstatens behöriga myndighet inte är mer än tre månader gammalt vid uppvisandet. Värdmedlemsstatens behöriga myndighet ska underrätta hemmedlemsstatens behöriga myndighet om att revisionsföretaget har registrerats.

▼B*Artikel 4***Gott anseende**

En medlemsstats behöriga myndigheter får endast godkänna fysiska personer eller företag med gott anseende.

*Artikel 5***Återkallande av godkännande**

1. En lagstadgad revisors eller ett revisionsföretags godkännande skall återkallas, om personens eller företagets goda anseende allvarligt har skadats. För uppfyllande av kravet på gott anseende får medlemsstaterna dock föreskriva en rimlig tidsfrist.
2. Ett revisionsföretags godkännande skall återkallas om något av villkoren i artikel 3.4 b och c inte längre uppfylls. För uppfyllande av kraven i fråga får medlemsstaterna dock föreskriva en rimlig tidsfrist.

▼M3

3. Om godkännandet av en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag av någon anledning återkallats, ska den behöriga myndigheten i den hemmedlemsstat där godkännandet återkallats meddela detta, med motivering, till de relevanta behöriga myndigheterna i de värdmedlemsstater där den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget också har registrerats i enlighet med artiklarna 3a, 16.1 c och 17.1 i.

▼B*Artikel 6***Utbildningskrav**

Utan att det påverkar tillämpningen av artikel 11 får en fysisk person godkännas att utföra lagstadgad revision först efter att ha uppnått behörighet för universitetsstudier eller motsvarande och därefter genomgått teoretisk och praktisk utbildning samt avlagt en yrkesexamen som den berörda medlemstaten organiserat eller erkänt och som är jämförbar med slutexamen eller motsvarande från ett universitet.

▼M3

De behöriga myndigheter som avses i artikel 32 ska samarbeta med varandra för att skapa konvergens i de krav som anges i den här artikeln. När de behöriga myndigheterna deltar i sådant samarbete ska de ta hänsyn till utvecklingen inom revisionsarbetet och revisionsyrket, särskilt den konvergens som redan har uppnåtts inom yrket. De ska samarbeta med kommittén för europeiska tillsynsorgan för revisorer (*Committee of European Auditing Oversight Bodies* – CEAOB) och med de behöriga myndigheter som avses i artikel 20 i förordning (EU) nr 537/2014 i den mån konvergensen berör lagstadgad revision av företag av allmänt intresse.

▼B*Artikel 7***Yrkesexamen**

Yrkesexamen enligt artikel 6 skall garantera tillräckliga teoretiska kunskaper i ämnen som är relevanta för lagstadgad revision samt en förmåga att tillämpa sådana kunskaper i praktiken. Examen skall åtminstone delvis vara skriftlig.

*Artikel 8***Teoretiskt kunskapsprov**

1. Examens teoretiska kunskapsprov skall särskilt omfatta följande ämnesområden:

- a) Allmän redovisningsteori och redovisningsprinciper.
- b) Rättsliga krav och standarder rörande upprättande av årsbokslut och sammanställd redovisning.
- c) Internationella redovisningsstandarder.
- d) Räkenskapsanalys.
- e) Kostnadsbokföring och internredovisning.
- f) Riskhantering och intern kontroll.
- g) Räkenskapsrevision och yrkeskunnande.
- h) Rättsliga krav och yrkesregler rörande lagstadgad revision och lagstadgade revisorer.

▼M3

i) De internationella revisionsstandarder som avses i artikel 26.

▼B

j) Yrkesetik och oberoende.

▼B

2. Det skall även omfatta minst följande ämnesområden i den mån de är relevanta för revision:

- a) Associationsrätt och företagsstyrning.
- b) Lagstiftning om konkurs och liknande förfaranden.
- c) Beskattningsrätt.
- d) Civil- och handelsrätt.
- e) Arbetsrätt och lagstiftning om social trygghet.
- f) Informationsteknik och datorsystem.
- g) Företagsekonomi, allmän ekonomi och finansiering.
- h) Matematik och statistik.
- i) Grundprinciper för ekonomisk förvaltning av företag.

▼M3

▼B*Artikel 9***Undantag**

1. Den som har avlagt universitets- eller motsvarande examen, eller har en akademisk grad eller motsvarande kompetens, i ett eller flera av de i artikel 8 nämnda ämnena får en medlemsstat med avvikelse från artiklarna 7 och 8 befria från teoretiska kunskapsprov i de ämnen som denna examen eller grad avser.

2. Den som har en akademisk grad eller motsvarande kompetens i ett eller flera av de i artikel 8 nämnda ämnena får en medlemsstat med avvikelse från artikel 7 befria från att avlägga prov som avser förmåga att praktiskt tillämpa de teoretiska kunskaperna i dessa ämnen, om personen i fråga har fått en praktisk utbildning i dessa som kan styrkas med en statligt erkänd examen eller utbildningsbevis.

*Artikel 10***Praktisk utbildning****▼M3**

1. För att säkerställa förmågan att praktiskt tillämpa de teoretiska kunskaperna, vilken även prövas vid examen, ska en minst treårig praktisk utbildning genomgå i bland annat revision av årsredovisning eller årsbokslut, koncernredovisning eller liknande finansiella rapporter. Minst två tredjedelar av denna praktiska utbildning ska fullgöras hos en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag som godkänts i en medlemsstat.

▼B

2. Medlemsstaterna skall se till att all utbildning genomförs av personer som erbjuder tillräckliga garantier med avseende på deras förmåga att tillhandahålla den praktiska utbildningen.

▼B*Artikel 11***Kvalifikationer genom lång praktisk erfarenhet**

En medlemsstat får som lagstadgade revisorer godkänna personer som inte uppfyller villkoren enligt artikel 6, under förutsättning att de kan styrka

- a) att de under 15 år har utövat yrkesmässig verksamhet som har gett dem möjligheter att förvärva tillräcklig erfarenhet på ekonomi-, juridik- och redovisningsområdena samt har godkänts vid en sådan yrkesexamen som avses i artikel 7, eller
- b) att de under sju år har utövat yrkesmässig verksamhet på de angivna områdena och dessutom har erhållit praktisk utbildning enligt artikel 10 samt har godkänts vid en sådan yrkesexamen som avses i artikel 7.

*Artikel 12***Kombination av praktisk och teoretisk utbildning**

1. Medlemsstaterna får från de i artikel 11 angivna åren av yrkesmässig verksamhet räkna av tid för teoretisk utbildning på de områden som anges i artikel 8, förutsatt att utbildningen har avslutats med en statligt erkänd examen. Utbildningen får inte understiga ett år och får inte heller med mer än fyra år räknas av från tiden för yrkesmässig verksamhet.

2. Tiden för den yrkesmässiga verksamheten och praktiska utbildningen får inte understiga tiden för den teoretiska utbildningen tillsammans med den praktiska utbildning som krävs enligt artikel 10.

▼M3*Artikel 13***Fortbildning**

Medlemsstaterna ska se till att lagstadgade revisorer är skyldiga att delta i lämpliga fortbildningsprogram för bibehållande av tillräckliga teoretiska kunskaper, yrkeskunskaper och yrkesetik samt att underlåtenhet beträffande fortbildningskraven blir föremål för lämpliga sanktioner enligt artikel 30.

*Artikel 14***Godkännande av lagstadgade revisorer från andra medlemsstater**

1. De behöriga myndigheterna ska införa förfaranden för godkännande av lagstadgade revisorer som godkänts i andra medlemsstater. Dessa förfaranden ska inte gå utöver kravet att genomgå en anpassningsperiod enligt definitionen i artikel 3.1 g i Europaparlamentets och rådets direktiv 2005/36/EG ⁽¹⁾ eller att klara ett lämplighetsprov enligt led h i den bestämmelsen.

⁽¹⁾ Europaparlamentets och rådets direktiv 2005/36/EG av den 7 september 2005 om erkännande av yrkeskvalifikationer (EUT L 255, 30.9.2005, s. 22).

▼M3

2. Vårdmedlemsstaten ska besluta om den sökande som ansöker om godkännande ska genomgå en anpassningsperiod enligt definitionen i artikel 3.1 g i direktiv 2005/36/EG eller ett lämplighetsprov enligt definitionen i led h i den bestämmelsen.

Anpassningsperioden ska vara högst tre år och den sökande ska bli föremål för en utvärdering.

Lämplighetsprovet ska genomföras på ett språk som är tillåtet enligt den berörda vårdmedlemsstatens språkregler. Det ska endast omfatta den lagstadgade revisorns kunskaper om lagar och andra författningar i den vårdmedlemsstaten i den mån de är relevanta för lagstadgad revision.

3. De behöriga myndigheterna ska samarbeta inom ramen för CEAOB för att skapa konvergens i fråga om kraven på anpassningsperioden och lämplighetsprovet. De ska förbättra kravens öppenhet och förutsägbarhet. De ska samarbeta med CEAOB och med de behöriga myndigheter som avses i artikel 20 i förordning (EU) nr 537/2014 i den mån konvergens avser lagstadgad revision av företag av allmänt intresse.

▼B

KAPITEL III
REGISTRERING

Artikel 15

Offentligt register

▼M3

1. Alla medlemsstater ska se till att lagstadgade revisorer och revisionsföretag registreras i ett offentligt register i enlighet med artiklarna 16 och 17. Under särskilda omständigheter får medlemsstaterna göra undantag från kraven i denna artikel och artikel 16 med avseende på offentliggörande, dock endast i den utsträckning som är nödvändig för att minska ett överhängande och betydande hot mot en persons säkerhet.

▼B

2. Medlemsstaterna skall se till att varje lagstadgad revisor och revisionsföretag unikt kan identifieras med ett nummer i det offentliga registret. I registret skall registeruppgifter lagras i elektronisk form och vara tillgängliga för allmänheten på elektronisk väg.

3. Det offentliga registret skall också innehålla namn på och adress till de behöriga myndigheter som svarar för godkännande enligt artikel 3, för kvalitetssäkring enligt artikel 29, för utredningar och påföljder rörande lagstadgade revisorer och revisionsföretag enligt artikel 30 samt för offentlig tillsyn enligt artikel 32.

▼B

4. Medlemsstaterna skall se till att det offentliga registret är i drift senast den 29 juni 2009.

*Artikel 16***Registrering av lagstadgade revisorer**

1. För lagstadgade revisorer skall det offentliga registret minst innehålla följande uppgifter:
 - a) Namn, postadress och registernummer.
 - b) I förekommande fall namn, postadress, webbadress samt registernummer för det eller de revisionsföretag där den lagstadgade revisorn är anställd eller delägare eller motsvarande.
 - c) Alla andra registreringar som lagstadgad revisor vid andra medlemsstaters behöriga myndigheter och som revisor i tredjeländer, med namn på de registrerande myndigheterna och i förekommande fall registernummer.
2. Revisorer från tredjeländer som registrerats i enlighet med artikel 45 skall i registret tydligt anges som sådana och inte som lagstadgade revisorer.

*Artikel 17***Registrering av revisionsföretag**

1. För revisionsföretag skall det offentliga registret minst innehålla följande uppgifter:
 - a) Namn, postadress och registernummer.
 - b) Associationsform.
 - c) Kontaktuppgifter, kontaktperson och i förekommande fall webbadress.
 - d) Postadress till alla kontor i medlemsstaten.
 - e) Namn och registernummer för alla lagstadgade revisorer som är anställda eller delägare eller motsvarande i revisionsföretaget.
 - f) Namn och kontorsadress för alla ägare och aktieägare.
 - g) Namn och kontorsadress för alla ledamöter i förvaltnings- eller ledningsorganet.
 - h) I tillämpliga fall även medlemskap i ett nätverk och en förteckning över namn och adresser till medlemsföretag och anknutna företag eller uppgift om var sådan information finns allmänt tillgänglig.
 - i) Alla andra registreringar som revisionsföretag vid andra medlemsstaters behöriga myndigheter samt som revisionsföretag i tredjeländer, med namn på de registrerande myndigheterna och i förekommande fall registernummer.
- j) I tillämpliga fall, huruvida revisionsföretaget är registrerat i enlighet med artikel 3a.3.

▼M3

▼B

2. Revisionsföretag från tredjeländer som registrerats i enlighet med artikel 45 skall i registret tydligt anges som sådana och inte som revisionsföretag.

*Artikel 18***Uppdatering av registeruppgifter**

Medlemsstaterna skall se till att lagstadgade revisorer och revisionsföretag till de registerförande behöriga myndigheterna utan onödigt dröjsmål anmäler varje förändring av uppgifterna i det offentliga registret. Efter anmälan skall registret uppdateras utan onödigt dröjsmål.

*Artikel 19***Ansvar för registeruppgifter**

Uppgifter som lämnas till de relevanta behöriga myndigheterna enligt artiklarna 16, 17 och 18 skall ha undertecknats av den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget. Om den behöriga myndigheten medger att uppgifterna tillhandahålls elektroniskt kan detta till exempel ske genom elektronisk signatur enligt artikel 2.1 i Europaparlamentets och rådets direktiv 1999/93/EG av den 13 december 1999 om ett gemenskapsramverk för elektroniska signaturer ⁽¹⁾.

*Artikel 20***Språk**

1. Uppgifter som lagras i det offentliga registret skall vara utformade på ett språk som är tillåtet enligt den berörda medlemsstatens språkregler.

2. Medlemsstaterna får dessutom tillåta att det offentliga registrets uppgifter lagras på andra officiella EU-språk. Medlemsstaterna får kräva att översättningen av uppgifterna skall vara bestyrkt.

Den berörda medlemsstaten skall se till att det i registret anges om översättningen är bestyrkt eller ej.

KAPITEL IV

**YRKESETIK, OBEROENDE, OBJEKTIVITET, KONFIDENTIALITET
OCH TYSTNADSPLIKT***Artikel 21***▼M3****Yrkesetik och professionell skepticism****▼B**

1. Medlemsstaterna skall se till att alla lagstadgade revisorer och revisionsföretag omfattas av yrkesetiska principer. Dessa skall minst omfatta deras funktion när det gäller allmänintresset, deras integritet och objektivitet samt deras yrkeskompetens och vederbörliga omsorg.

⁽¹⁾ EGT L 13, 19.1.2000, s. 12.

▼M3

2. Medlemsstaterna ska se till att en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag när han, hon eller det utför en lagstadgad revision agerar med professionell skepticism under revisionsuppdraget, och är medvetna om att det kan förekomma väsentliga felaktigheter beroende på fakta eller beteende som visar på oegentligheter, inklusive bedrägeri eller fel, trots den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets tidigare erfarenhet av ärligheten och integriteten hos det granskade företagets ledning och ledningsansvariga personer.

Den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget ska särskilt upprätthålla professionell skepticism i granskningen av ledningens uppskattningar av verkliga värden, nedskrivningar av tillgångar, avsättningar, samt framtida kassaflöden som är relevanta för företagets kapacitet till fortsatt drift.

I denna artikel avses med professionell skepticism en ifrågasättande inställning, att vara uppmärksam på förhållanden som eventuellt kan tyda på felaktigheter till följd av fel eller bedrägeri och att göra en kritisk bedömning av revisionsbevis.

▼B*Artikel 22***Oberoende och objektivitet****▼M3**

1. Medlemsstaterna ska se till att en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag som utför lagstadgad revision, och varje fysisk person som direkt eller indirekt kan påverka resultatet av den lagstadgade revisionen, är opartisk(t) och självständig(t) i förhållande till det granskade företaget och inte medverkar i det granskade företagets beslutsprocess.

Opartiskhet och självständighet ska åtminstone krävas under dels perioden för de finansiella rapporter som ska revideras, dels den period under vilken den lagstadgade revisionen utförs.

Medlemsstaterna ska se till att en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag, när de utför en lagstadgad revision, vidtar alla rimliga åtgärder för att se till att deras opartiskhet och självständighet inte påverkas av några befintliga eller potentiella intressekonflikter eller andra direkta eller indirekta förhållanden som berör den lagstadgade revisor eller det revisionsföretag som utför den lagstadgade revisionen och, i tillämpliga fall, deras nätverk, ledning, revisorer, personal samt varje annan fysisk person vars tjänster står till förfogande för den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget eller under deras kontroll och alla personer som genom kontroll direkt eller indirekt är knutna till den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget.

Den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget ska inte utföra någon lagstadgad revision om det finns någon som helst risk för självgranskning, egenintresse, partiskhet, förtrolighet eller skrämsel som orsakats av ekonomiska, personliga, affärsmässiga, anställningsrelaterade eller andra förhållanden mellan

— den lagstadgade revisorn, revisionsföretaget, dess nätverk och varje fysisk person som kan påverka resultatet av den lagstadgade revisionen och

▼M3

— det granskade företaget,

som ett resultat av en objektiv, förnuftig och informerad tredje part med, beaktande av de tillämpade skyddsåtgärderna, skulle dra slutsatsen att den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets opartiskhet och självständighet är hotad.

2. Medlemsstaterna ska se till att en lagstadgad revisor, ett revisionsföretag, deras nyckelrevisorer samt anställda och andra fysiska personer vars tjänster ställts till förfogande för den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget eller som står under dess kontroll och som direkt medverkar i lagstadgad revision, och deras närstående i den mening som avses i artikel 1.2 i kommissionens direktiv 2004/72/EG ⁽¹⁾, inte innehar eller har ett väsentligt och direkt vinstintresse i, eller inleder någon annan transaktion med något finansiellt instrument som emitterats, garanterats eller på annat sätt varit föremål för insatser från, något granskat företag som hör till deras område av lagstadgad revision, med undantag av intressen som ägs indirekt genom diversifierade fondprogram, inbegripet förvaltade medel såsom pensionsfonder eller livförsäkring.

▼B

3. Medlemsstaterna skall se till att en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag i revisionshandlingarna dokumenterar alla betydelsefulla hot mot revisorns eller revisionsföretagets oberoende samt de skyddsåtgärder som vidtagits för att minska dessa hot.

▼M3

4. Medlemsstaterna ska se till att de personer och företag som avses i punkt 2 inte deltar i eller på annat sätt påverkar resultatet av lagstadgad revision för ett visst granskat företag om denna person eller detta företag

a) äger finansiella instrument i det granskade företaget, med undantag av intressen som ägs indirekt genom diversifierade fondprogram,

b) äger finansiella instrument i något företag som är anknutet till ett granskat företag, om detta ägande kan orsaka, eller allmänt kan uppfattas som att det orsakar en intressekonflikt, med undantag av intressen som ägs indirekt genom diversifierade fondprogram,

c) har varit anställd av eller haft någon relation, affärsmässig eller ej, med det granskade företaget under den tid som avses i punkt 1 som kan orsaka, eller allmänt kan uppfattas som att den orsakar, en intressekonflikt.

5. De personer eller företag som avses i punkt 2 får inte begära eller ta emot ekonomisk ersättning eller annan ersättning eller förmåner från det granskade företaget eller något företag med anknytning till ett granskat företag såvida inte en objektiv, omdömesgill och initierad tredje part anser att värdet av dessa är ringa eller obetydligt.

⁽¹⁾ Kommissionens direktiv 2004/72/EG av den 29 april 2004 om genomförande av Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/6/EG när det gäller godtagen marknadspraxis, definition av insiderinformation rörande råvaruderivat, upprättande av förteckningar över personer som har tillgång till insiderinformation, anmälan av transaktioner som utförs av personer i ledande ställning och rapportering av misstänkta transaktioner (EUT L 162, 30.4.2004, s. 70).

▼M3

6. Om ett granskat företag under den period som omfattas av de finansiella rapporterna förvärvas av, slås samman med eller förvärvar ett annat företag, ska den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget identifiera och utvärdera eventuella aktuella eller nyligen förekommande intressen i eller anknytningar, inklusive alla tjänster utöver revision som tillhandahållits, till detta företag vilka, med beaktande av tillgängliga skyddsåtgärder, skulle kunna äventyra revisorns eller revisionsföretagets opartiskhet och självständighet och förmåga att fortsätta med den lagstadgade revisionen efter sammanslagningens eller förvärvets ikraftträdande.

Så snart som möjligt, och under alla omständigheter inom tre månader, ska den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget vidta alla åtgärder som krävs för att avsluta eventuella aktuella intressen eller anknytningar som skulle äventyra dess opartiskhet och självständighet, och ska om möjligt vidta skyddsåtgärder för att minimera eventuella hot mot dess opartiskhet och självständighet vilka är ett resultat av tidigare eller aktuella intressen eller anknytningar.

*Artikel 22a***Granskade företags anställning av före detta lagstadgade revisorer eller anställda hos lagstadgade revisorer eller revisionsföretag**

1. Medlemsstaterna ska se till att en lagstadgad revisor eller nyckelrevisor som utför lagstadgad revision för ett revisionsföretags räkning innan minst ett år eller, om det gäller lagstadgad revision av företag av allmänt intresse, minst två år har förflutit sedan han eller hon upphörde att fungera som lagstadgad revisor eller nyckelrevisor inom ramen för revisionsuppdraget inte tillträder

- a) en ledande befattning i det granskade företaget,
- b) i tillämpliga fall, en befattning som ledamot av det granskade företags revisionskommitté, eller om en sådan revisionskommitté inte finns, som ledamot av det organ som utför funktioner motsvarande dem som en revisionskommitté utför,
- c) en befattning som icke arbetande ledamot av det granskade företags förvaltnings- eller kontrollorgan.

2. Medlemsstaterna ska säkerställa att anställda och andra partner än nyckelrevisorerna hos en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag som utför lagstadgad revision och andra fysiska personer, vars tjänster ställts till förfogande för den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget, eller som står under dess kontroll får, när sådana anställda, partner eller fysiska personer personligen godkänts som lagstadgade revisorer, inte tillträda någon av de befattningar som avses i leden a, b och c i punkt 1 förrän minst ett år har förflutit sedan han eller hon direkt medverkade i det lagstadgade revisionsuppdraget.

*Artikel 22b***Förberedelse för lagstadgad revision och bedömning av hot mot opartiskhet och självständighet**

Medlemsstaterna ska se till att en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag, innan de accepterar eller fortsätter ett uppdrag som rör lagstadgad revision, bedömer och dokumenterar följande:

- Om den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget uppfyller kraven i artikel 22 i detta direktiv.

▼M3

- Om det finns hot mot den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets opartiskhet och självständighet, samt mot de skyddsåtgärder som vidtagits för att minska dessa hot.
- Om den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget har kompetenta anställda samt tid och resurser som krävs för att utföra den lagstadgade revisionen på ett lämpligt sätt.
- När det gäller revisionsföretag, om nyckelrevisorn är godkänd som lagstadgad revisor i den medlemsstat där den lagstadgade revisionen ska utföras.

Medlemsstaterna får tillhandahålla förenklade krav för de revisioner som avses i artikel 2.1 b och c.

▼B*Artikel 23***Konfidentialitet och tystnadsplikt**

1. Medlemsstaterna skall se till att alla uppgifter och handlingar som den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget har tillgång till när de utför lagstadgad revision skyddas av lämpliga regler om konfidentialitet och tystnadsplikt.

▼M3

2. Regler om konfidentialitet och tystnadsplikt för lagstadgade revisorer eller revisionsföretag får inte hindra genomförandet av bestämmelserna i detta direktiv eller i förordning (EU) nr 537/2014.

3. Om lagstadgade revisorer eller revisionsföretag ersätts med andra lagstadgade revisorer eller revisionsföretag ska de förstnämnda lagstadgade revisorerna eller revisionsföretagen ge de senare lagstadgade revisorerna eller revisionsföretagen tillgång till all relevant information om det granskade företaget och den senaste revisionen av det företaget.

▼B

4. Lagstadgade revisorer eller revisionsföretag som har upphört att medverka i ett särskilt revisionsuppdrag och tidigare lagstadgade revisorer eller revisionsföretag skall fortsätta att omfattas av bestämmelserna i punkterna 1 och 2 när det gäller det revisionsuppdraget.

▼M3

5. När en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag utför lagstadgad revision av ett företag som tillhör en koncern vars moderföretag är beläget i ett tredjeland, ska de bestämmelser om konfidentialitet och tystnadsplikt som avses i punkt 1 i denna artikel inte hindra den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget från att överlämna relevant dokumentation om det revisionsarbete som utförts till en koncernrevisor i ett tredjeland, om sådan dokumentation är nödvändig för utförandet av en revision av moderföretagets koncernredovisning.

En lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag som utför en lagstadgad revision av ett företag som har emitterat värdepapper i ett tredjeland, eller som ingår i en koncern som upprättar lagstadgad koncernredovisning i ett tredjeland, får endast överlämna de revisionshandlingar eller andra handlingar med anknytning till revisionen av det företaget som den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget innehar till de behöriga myndigheterna i det tredjelandet enligt de villkor som anges i artikel 47.

▼M3

Överlämnandet av information till en koncernrevisor i ett tredjeland ska vara förenligt med kapitel IV i direktiv 95/46/EG samt tillämpliga nationella bestämmelser om skydd av personuppgifter.

▼B*Artikel 24***Lagstadgade revisorers oberoende och objektivitet vid lagstadgad revision för revisionsföretags räkning**

Medlemsstaterna skall se till att ett revisionsföretags delägare eller aktieägare, eller ledamöter i företags eller ett anknutet företags förvaltnings-, lednings- och kontrollorgan, inte ingriper i revisionsarbetet på sätt som äventyrar den lagstadgade revisorns oberoende och objektivitet när denne utför lagstadgad revision för revisionsföretags räkning.

▼M3*Artikel 24a***Intern organisation av lagstadgade revisorer och revisionsföretag**

1. Medlemsstaterna ska se till att lagstadgade revisorer eller revisionsföretag uppfyller följande organisatoriska krav:

- a) Varje revisionsföretag ska inrätta lämpliga riktlinjer och förfaranden för att se till att dess delägare eller aktieägare, eller ledamöter i företags eller ett anknutet företags förvaltnings-, lednings- och kontrollorgan, inte ingriper i revisionsarbetet på ett sätt som äventyrar den lagstadgade revisorns opartiskhet och självständighet och objektivitet när denne utför lagstadgad revision för revisionsföretags räkning.
- b) Varje lagstadgad revisor eller revisionsföretag ska tillämpa sunda förfaranden för förvaltning och redovisning och ha mekanismer för intern kvalitetskontroll och effektiva riskbedömningsmetoder samt effektiva kontroll- och skyddssystem för sina informationsbehandlingssystem.

Dessa interna kvalitetskontrollmekanismer ska vara utformade för att säkerställa efterlevnad av beslut och förfaranden på samtliga nivåer i revisionsföretaget eller i den lagstadgade revisorns arbetsstruktur.

- c) Varje lagstadgad revisor eller revisionsföretag ska inrätta lämpliga riktlinjer och förfaranden för att säkerställa att dess anställda och andra fysiska personer vars tjänster ställts till förfogande för den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget eller som står under dess kontroll, och som direkt medverkar i lagstadgad revision, har tillfredsställande kunskaper och erfarenhet för de uppgifter de tilldelas.
- d) Varje lagstadgad revisor eller revisionsföretag ska inrätta lämpliga riktlinjer och förfaranden för att se till att outsourca viktiga revisionsfunktioner inte sker på ett sådant sätt att det försämrar kvaliteten på den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets interna kvalitetskontroll och de behöriga myndigheternas möjligheter att övervaka att den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget fullgör sina skyldigheter enligt detta direktiv och, i tillämpliga fall, förordning (EU) nr 537/2014.

▼ M3

- e) Varje lagstadgad revisor eller revisionsföretag ska inrätta lämpliga och effektiva organisatoriska och administrativa arrangemang för att förebygga, upptäcka, undanröja eller hantera och rapportera de eventuella hot mot dess opartiskhet och självständighet som avses i artiklarna 22, 22a och 22b.
- f) Varje lagstadgad revisor eller revisionsföretag ska inrätta lämpliga riktlinjer och förfaranden för att utföra lagstadgad revision, styra, övervaka och utvärdera de anställdas arbete och utforma den revisionsdokumentation som avses i artikel 24b.5.
- g) Varje lagstadgad revisor eller revisionsföretag ska inrätta ett internt system för kvalitetskontroll för att säkerställa hög kvalitet i lagstadgade revisioner.

Systemet för kvalitetskontroll ska minst omfatta de riktlinjer och förfaranden som anges i led f. När det gäller revisionsföretag ska en person som är kvalificerad som lagstadgad revisor ha ansvaret för det interna systemet för kvalitetskontroll.

- h) Varje lagstadgad revisor eller revisionsföretag ska använda lämpliga system, resurser och förfaranden för att säkerställa kontinuitet och regelbundenhet vid utförandet av lagstadgade revisioner.
- i) Varje lagstadgad revisor eller revisionsföretag ska också inrätta lämpliga och effektiva organisatoriska och administrativa arrangemang för att hantera och registrera händelser som har, eller kan få, allvarliga konsekvenser för integriteten i den lagstadgade revisionen.
- j) Varje lagstadgad revisor eller revisionsföretag ska ha lämpliga riktlinjer för ersättningar, inbegripet riktlinjer för vinstdelning, med tillräckliga resultatincitament för att säkerställa kvalitet i revisionen. Den inkomst som den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget erhåller från tillhandahållande av icke-revisionstjänster till det granskade företaget ska inte utgöra en del av ersättningen till personer som medverkar i eller kan påverka utförandet av revisionen och inte heller en del av bedömningen av dessa personers arbetsprestationer.
- k) Varje lagstadgad revisor eller revisionsföretag ska övervaka och utvärdera lämpligheten och effektiviteten i sina system, interna system för kvalitetskontroll och övriga rutiner som inrättats i enlighet med detta direktiv och, i tillämpliga fall, förordning (EU) nr 537/2014 och vidta lämpliga åtgärder för att avhjälpa eventuella brister. Den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget ska särskilt göra en årlig utvärdering av det interna system för kvalitetskontroll som avses i led g. De ska dokumentera resultaten av dessa utvärderingar samt eventuella föreslagna åtgärder för att ändra det interna systemet för kvalitetskontroll.

De riktlinjer och förfaranden som avses i första stycket ska dokumenteras och meddelas den lagstadgade revisorn eller revisionsföretagets anställda.

Medlemsstaterna får tillhandahålla förenklade krav för de revisioner som avses i artikel 2.1 b och c.

▼ **M3**

Eventuell outsourcing av revisionsfunktioner enligt led d i den här punkten får inte påverka den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets ansvar gentemot det granskade företaget.

2. Den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget ska beakta den egna verksamhetens omfattning och komplexitet när det gäller uppfyllandet av de krav som anges i punkt 1 i denna artikel.

Den lagstadgade revisorn eller revisionsföretag ska för den behöriga myndigheten kunna visa att de riktlinjer och förfaranden som är utformade att uppfylla kraven är lämpliga i förhållande till omfattningen av och komplexiteten hos den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets verksamhet.

*Artikel 24b***Organisation av arbetet**

1. Medlemsstaterna ska se till att ett revisionsföretag som ska utföra lagstadgad revision utser minst en nyckelrevisor. Revisionsföretaget ska förse den eller de revisorer som är nyckelrevisorer med tillräckliga resurser och med personal som har den kompetens och förmåga som krävs för att utföra sina uppgifter på lämpligt sätt.

Att säkerställa revisionens kvalitet, opartiskhet och självständighet och kompetens ska vara huvudkriterierna när revisionsföretaget väljer den eller de nyckelrevisorerna.

Den eller de nyckelrevisorerna ska delta aktivt i den lagstadgade revisionen.

2. När den lagstadgade revisionen utförs ska den lagstadgade revisorn ägna tillräckligt med tid åt uppdraget och anslå tillräckliga resurser för att kunna utföra sina uppgifter på lämpligt sätt.

3. Medlemsstaterna ska se till att den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget dokumenterar alla eventuella överträdelse av bestämmelserna i detta direktiv och, i tillämpliga fall, i förordning (EU) nr 537/2014. Medlemsstaterna får undanta lagstadgade revisorer och revisionsföretag från denna skyldighet i fråga om mindre överträdelse. Lagstadgade revisorer och revisionsföretag ska även dokumentera eventuella följder av överträdelse, inklusive de åtgärder som vidtas för att hantera sådana överträdelse och för att ändra det interna systemet för kvalitetskontroll. De ska utarbeta en årlig rapport med en översikt av de åtgärder som vidtagits och vidarebefordra denna rapport internt.

Om en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag anlitar externa sakkunniga för rådgivning, ska han, hon eller det dokumentera förfrågan om rådgivning och de råd som mottagits.

4. En lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag ska föra ett klientregister. Registret ska innehålla följande uppgifter för varje revisionsklient:

a) Namn, adress och etableringsort.

b) Om det är ett revisionsföretag, nyckelrevisorns eller nyckelrevisorernas namn.

▼ M3

c) Arvoden för lagstadgad revision och arvoden för andra tjänster än revision under ett räkenskapsår.

5. En lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag ska upprätta revisionsdokumentation för varje lagstadgad revision.

Den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget ska åtminstone dokumentera de uppgifter som registrerats i enlighet med artikel 22b.1 i detta direktiv och, i tillämpliga fall, artiklarna 6–8 i förordning (EU) nr 537/2014.

Den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget ska behålla alla andra uppgifter och handlingar som är viktiga för att styrka den revisionsberättelse som avses i artikel 28 i detta direktiv och, i tillämpliga fall, artiklarna 10 och 11 i förordning (EU) nr 537/2014 samt för att övervaka efterlevnaden av detta direktiv och andra tillämpliga rättsliga krav.

Revisionsdokumentationen ska avslutas senast 60 dagar efter dagen för undertecknandet av den revisionsberättelse som avses i artikel 28 i detta direktiv och, i tillämpliga fall, artikel 10 i förordning (EU) nr 537/2014.

6. Den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget ska dokumentera alla klagomål som lämnats in skriftligen beträffande utförandet av lagstadgade revisioner som genomförts.

7. Medlemsstaterna får, när det gäller punkterna 3 och 6, föreskriva förenklade krav för de revisioner som avses i artikel 2.1 b och c.

▼ B*Artikel 25***Revisionsarvoden**

Medlemsstaterna skall se till att det finns lämpliga bestämmelser om att arvodena för lagstadgad revision

a) inte får påverkas eller styras av att ytterligare tjänster erbjuds den granskade enheten, och

b) inte får baseras på någon form av villkorlighet.

▼ M3*Artikel 25a***Den lagstadgade revisionens omfattning**

Utan att det påverkar de rapporteringskrav som avses i artikel 28 i detta direktiv och, i tillämpliga fall, artiklarna 10 och 11 i förordning (EU) nr 537/2014, ska den lagstadgade revisionen inte omfatta försäkringar om det granskade företagets framtida lönsamhet eller hur effektivt och ändamålsenligt företagets lednings- eller förvaltningsorgan har bedrivit eller kommer att bedriva företagets verksamhet.

▼ **B**

KAPITEL V

REVISIONSSTANDARDER OCH REVISIONSRAPPORTERING

▼ **M3**

Artikel 26

Revisionsstandarder

1. Medlemsstaterna ska kräva att lagstadgade revisorer och revisionsföretag genomför lagstadgade revisioner i enlighet med internationella revisionsstandarder som antagits av kommissionen i enlighet med punkt 3.

Medlemsstaterna får tillämpa nationella revisionsstandarder, -förfaranden och -krav om inte kommissionen har antagit en internationell revisionsstandard som täcker samma område.

2. Vid tillämpningen av punkt 1 avses med ”internationella revisionsstandarder” de internationella revisionsstandarderna (*International Standards on Auditing* (ISA)), internationell kvalitetskontrollstandard 1 (*International Standard on Quality Control* (ISQC 1)) och andra tillhörande standarder som utfärdats av *International Federation of Accountants* (Ifac) genom *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB), i den mån de är relevanta för lagstadgad revision.

3. Kommissionen ska ges befogenhet att genom delegerade akter i enlighet med artikel 48a anta de internationella revisionsstandarder som avses i punkt 1 inom området för lagstadgade revisorers och revisionsföretags revisionspraxis, opartiskhet och självständighet och intern kvalitetskontroll i syfte att dessa standarder ska tillämpas inom unionen.

Kommissionen får endast anta de internationella revisionsstandarderna om de

- a) har tagits fram i laga ordning och under vederbörlig offentlig tillsyn och öppenhet samt är allmänt accepterade internationellt,
- b) bidrar till att ge årsredovisningarna eller årsboksluten eller koncernredovisningen hög trovärdighet och kvalitet i enlighet med de principer som anges i artikel 4.3 i direktiv 2013/34/EG,
- c) bidrar till unionens gemensamma bästa och
- d) inte innebär någon ändring av kraven i detta direktiv eller något tillägg till andra krav däri än de som anges i kapitel IV och artiklarna 27 och 28.

4. Trots vad som sägs i punkt 1 andra stycket, får medlemsstaterna endast föreskriva om ytterligare revisionsförfaranden eller revisionskrav utöver de internationella revisionsstandarder som kommissionen antagit

- a) om de revisionsförfarandena eller revisionskraven är nödvändiga för tillämpningen av nationella rättsliga krav som gäller omfattningen av lagstadgad revision eller
- b) i den utsträckning som krävs för att öka finansiella rapporters trovärdighet och kvalitet.

Medlemsstaterna ska meddela kommissionen revisionsförfarandena eller revisionskraven minst tre månader innan de träder i kraft eller, vid krav som redan finns vid antagandet av en internationell revisionsstandard, senast tre månader efter antagandet av den aktuella internationella revisionsstandardens.

▼ **M3**

5. När en medlemsstat kräver lagstadgad revision av små företag, får den föreskriva att tillämpningen av de revisionsstandarder som avses i punkt 1 ska stå i proportion till storleken på och komplexiteten i verksamheten hos sådana företag. Medlemsstater får vidta åtgärder för att säkerställa en proportionell tillämpning av revisionsstandarderna på lagstadgad revision av små företag.

*Artikel 27***Lagstadgad revision av koncernredovisning**

1. Medlemsstaterna ska vid lagstadgad revision av en koncerns koncernredovisning se till att

- a) med avseende på koncernredovisningen, koncernrevisorn bär hela ansvaret för den revisionsberättelse som avses i artikel 28 i detta direktiv och, i tillämpliga fall, artikel 10 i förordning (EU) nr 537/2014, och, i tillämpliga fall, för den kompletterande rapport som ska överlämnas till revisionskommittén enligt artikel 11 i den förordningen,
- b) koncernrevisorn utvärderar det revisionsarbete som utförts av revisorer från ett tredjeland eller lagstadgade revisorer och revisionsföretag från ett tredjeland eller revisionsföretag med avseende på koncernrevisionen och dokumenterar typen av, tidpunkten för och omfattningen av det arbete som utförts av dessa revisorer, i tillämpliga fall även koncernrevisorns granskning av relevanta delar av dessa revisorers revisionsdokumentation,
- c) koncernrevisorn granskar det revisionsarbete som utförts av revisorer från ett tredjeland eller lagstadgade revisorer och revisionsföretag från ett tredjeland eller revisionsföretag för koncernrevisionens ändamål och dokumenterar det.

Den dokumentation som bevaras av koncernrevisorn ska vara sådan att den relevanta behöriga myndigheten kan genomföra en granskning av koncernrevisorns arbete.

Med avseende på led c i första stycket ska koncernrevisorn från de berörda revisorerna från ett tredjeland, lagstadgade revisorerna, revisionsföretagen från ett tredjeland eller revisionsföretagen begära samtycke till överlämnandet av relevant dokumentation under genomförandet av revisionen av koncernredovisningen, som ett villkor för att koncernrevisorn ska förlita sig det arbete som utförts av dessa revisorer från ett tredjeland, lagstadgade revisorer, revisionsföretag från ett tredjeland eller revisionsföretag.

2. Om koncernrevisorn inte kan uppfylla kravet i punkt 1 första stycket c ska han, hon eller det vidta lämpliga åtgärder och underrätta den berörda behöriga myndigheten om detta.

Sådana åtgärder ska, beroende på vad som är lämpligt, omfatta kompletterande revisionsarbete hos det berörda dotterföretaget, antingen direkt eller genom att outsource.

▼M3

3. Om koncernrevisorn är föremål för en kvalitetskontroll eller en utredning beträffande den lagstadgade revisionen av en koncerns koncernredovisning, ska koncernrevisorn på begäran till den behöriga myndigheten överlämna den relevanta dokumentation som han, hon eller det har bevarat rörande det revisionsarbete som utförts av respektive revisorer från ett tredjeland, lagstadgade revisorer, revisionsföretag från ett tredjeland eller revisionsföretag med avseende på koncernrevisionen, däribland alla eventuella arbetsdokument som är relevanta för koncernrevisionen.

Den behöriga myndigheten får begära kompletterande dokumentation om det revisionsarbete som utförts av lagstadgade revisorer eller revisionsföretag med avseende på koncernrevisionen från de relevanta behöriga myndigheterna i enlighet med artikel 36.

När ett moderföretag eller dotterföretag i en koncern revideras av revisorer eller revisionsföretag från ett tredjeland får den behöriga myndigheten begära kompletterande dokumentation om det revisionsarbete som utförts av revisorer eller revisionsföretag från ett tredjeland från de relevanta behöriga myndigheterna i tredjeländer enligt de samarbetsformer som avses i artikel 47.

Med avvikelse från tredje stycket ska koncernrevisorn, när ett moderföretag eller dotterföretag i en koncern revideras av revisorer eller revisionsföretag från ett tredjeland där sådana samarbetsformer som avses i artikel 47 saknas, på begäran även ansvara för att de offentliga tillsynsmyndigheterna korrekt tillställs kompletterande dokumentation om det revisionsarbete som utförts av sådana revisorer eller revisionsföretag från ett tredjeland, inbegripet arbetsdokument som är relevanta för koncernrevisionen. För att säkerställa detta överlämnande ska koncernrevisorn behålla en kopia av sådan dokumentation eller, alternativt, avtala med revisorerna eller revisionsföretagen från ett tredjeland om att han, hon eller det på begäran ska ges obegränsad åtkomst till sådan dokumentation, eller vidta andra lämpliga åtgärder. Om revisionshandlingarna på grund av rättsliga eller andra orsaker inte kan överlämnas från ett tredjeland till koncernrevisorn, ska den dokumentation som bevaras av koncernrevisorn innehålla bevis på att han eller hon har vidtagit lämpliga åtgärder för att få åtkomst till revisionsdokumentationen samt, om det föreligger andra än rättsliga hinder som följer av tredjelandets lagstiftning, bevis för att sådana hinder föreligger.

*Artikel 28***Revisionsberättelse**

1. Den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget ska redovisa resultatet av den lagstadgade revisionen i en revisionsberättelse. Revisionsberättelsen ska utarbetas i enlighet med kraven i revisionsstandarder som unionen eller den berörda medlemsstaten antagit och som avses i artikel 26.

2. Revisionsberättelsen ska vara i skriftlig form och innehålla följande:

a) Namnet på det företag vars årsredovisning eller årsbokslut eller koncernredovisning är föremål för den lagstadgade revisionen, angivande av årsredovisningen eller årsbokslutet eller koncernredovisningen, datum samt vilken period de omfattar, den föreställningsram för den finansiella rapporteringen som följts när den eller det eller utarbetades.

▼M3

- b) En beskrivning av den lagstadgade revisionens omfattning, i vilken det minst ska anges vilka revisionsstandarder som har tillämpats vid den lagstadgade revisionen.
- c) Ett revisionsuttalande, som ska lämnas utan reservation, med reservation eller med avvikande mening, i vilket klart ska anges de lagstadgade revisorernas eller revisionsföretagens uppfattning om
 - i) huruvida årsredovisningen eller årsbokslutet ger en sann och rättvisande bild i enlighet med den relevanta föreställningsramen för den finansiella rapporteringen som följts, och
 - ii) när det är tillämpligt, huruvida årsredovisningen eller årsbokslutet uppfyller de lagstadgade kraven.

Om de lagstadgade revisorerna eller revisionsföretagen inte kan lämna ett revisionsutlåtande ska revisionsberättelsen innehålla ett uttalande om att revisorerna eller revisionsföretagen avstår från att yttra sig.
- d) En hänvisning till varje annat förhållande som de lagstadgade revisorerna eller revisionsföretagen fäster särskild uppmärksamhet på utan att det föranleder att revisionsberättelsen lämnas med reservation.
- e) Ett sådant uttalande och angivande som avses i artikel 34.1 andra stycket i direktiv 2013/34/EU, vilka båda ska grunda sig på det arbete som utförts under revisionen.
- f) Ett uttalande om alla eventuella väsentliga osäkerhetsfaktorer som avser händelser eller förhållanden som kan medföra betydande tvivel rörande företagets kapacitet till fortsatt drift.
- g) Uppgifter om de lagstadgade revisorernas eller revisionsföretagens etableringsort.

Medlemsstaterna får föreskriva ytterligare krav med avseende på innehållet i revisionsberättelsen.

3. När fler än en revisor eller fler än ett revisionsföretag har utfört en lagstadgad revision, ska de lagstadgade revisorerna eller revisionsföretagen enas om resultatet av den lagstadgade revisionen och överlämna en gemensam revisionsberättelse och ett gemensamt revisionsutlåtande. Om de är oeniga om resultatet ska varje lagstadgad revisor eller revisionsföretag lämna ett separat revisionsutlåtande i en separat punkt i revisionsberättelsen och ange skälen till oenigheten.

4. Revisionsberättelsen ska dateras och undertecknas av den lagstadgade revisorn. Om ett revisionsföretag utför den lagstadgade revisionen, ska revisionsberättelsen undertecknas åtminstone av den eller de lagstadgade revisorer som utför den lagstadgade revisionen för revisionsföretagets räkning. Om fler än en lagstadgad revisor eller fler än ett revisionsföretag har varit anlitade samtidigt, ska revisionsberättelsen undertecknas av samtliga lagstadgade revisorer eller åtminstone av de lagstadgade revisorer som utför den lagstadgade revisionen för varje enskilt revisionsföretags räkning. Medlemsstaterna får under exceptionella omständigheter föreskriva att detta undertecknande inte behöver offentliggöras om ett sådant offentliggörande skulle kunna leda till ett överhängande och betydande hot mot en persons säkerhet.

Den eller de medverkande personernas namn ska under alla omständigheter vara kända av de berörda behöriga myndigheterna.

▼M3

5. Den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets revisionsberättelse om koncernredovisningen ska uppfylla de krav som anges i punkterna 1–4. I utlåtandet om huruvida förvaltningsberättelsen är konsistent med de finansiella rapporterna i enlighet med kraven i punkt 2 e, ska den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget beakta koncernredovisningen och förvaltningsberättelsen för koncern. Om årsredovisningen eller årsbokslutet för moderföretaget bifogas koncernredovisningen, får den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets revisionsberättelser som krävs enligt denna artikel kombineras.

▼B

KAPITEL VI
KVALITETSSÄKRING

Artikel 29

System för kvalitetssäkring

1. Alla medlemsstater skall se till att alla lagstadgade revisorer och revisionsföretag omfattas av ett system för kvalitetssäkring som minst uppfyller följande kriterier:

▼M3

a) Systemet för kvalitetskontroll ska organiseras så att det är oberoende av de granskade lagstadgade revisorerna och revisionsföretagen och omfattas av offentlig tillsyn.

▼B

b) Systemet för kvalitetssäkring skall finansieras så att det är säkert och fritt från eventuell otillbörlig påverkan från lagstadgade revisorer eller revisionsföretag.

c) Systemet för kvalitetssäkring skall ha tillräckliga resurser.

d) De personer som utför kvalitetssäkringskontrollen skall ha lämplig yrkesutbildning och relevanta erfarenheter av lagstadgad revision och ekonomisk rapportering samt särskild utbildning i kvalitetssäkringskontroll.

e) De personer som utför särskild kvalitetssäkringskontroll skall väljas ut i enlighet med ett objektiva förfarande som utformats så att det inte finns någon intressekonflikt mellan dem och den granskade lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget.

f) Kvalitetssäkringskontrollen, med stöd av lämplig kontroll av valda revisionshandlingar, skall omfatta bedömning av efterlevnaden av tillämpliga revisionsstandarder och krav på oberoende, kvantiteten och kvaliteten av de resurser som lagts ned, revisionsarvoden och revisionsföretagets interna system för kvalitetskontroll.

g) Kvalitetssäkringskontrollen skall presenteras i en rapport som skall innehålla de huvudsakliga slutsatserna från kvalitetssäkringskontrollen.

▼M3

h) Kvalitetskontroller ska utföras på grundval av en riskbedömning och, när det gäller lagstadgade revisorer och revisionsföretag som utför lagstadgade revisioner enligt definitionen i artikel 2.1 a, minst vart sjätte år.

▼B

- i) De övergripande resultaten av systemet för kvalitetssäkring skall offentliggöras varje år.
- j) Rekommendationer från kvalitetskontroller skall inom rimlig tid följas upp av den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget.

▼M3

- k) Kvalitetskontroller ska vara ändamålsenliga och proportionella mot omfattningen av och komplexiteten i den granskade lagstadgade revisorns eller det granskade revisionsföretagets verksamhet.

▼B

Om rekommendationerna enligt punkt 1 j inte följs upp, skall den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget i förekommande fall bli föremål för disciplinära åtgärder eller påföljder enligt artikel 30.

▼M3

2. Vid tillämpningen av punkt 1 e ska minst följande kriterier gälla för val av personer som utför särskild kvalitetskontroll:

- a) Personer som utför särskild kvalitetskontroll ska ha lämplig yrkesutbildning och relevanta erfarenheter av lagstadgad revision och finansiell rapportering kombinerat med särskild utbildning i kvalitetskontroll.
- b) En person som varit partner till, anställd hos eller på annat sätt varit knuten till en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag ska inte få utföra särskild kvalitetskontroll av den lagstadgade revisorn eller det revisionsföretaget innan minst tre år har förflutit sedan detta förhållande upphörde.
- c) Personer som utför särskild kvalitetskontroll ska intyga att det inte föreligger någon intressekonflikt mellan dem och den lagstadgade revisor eller det revisionsföretag som ska granskas.

3. Vid tillämpning av punkt 1 k ska medlemsstaterna kräva att behöriga myndigheter vid kvalitetskontroller av de lagstadgade revisionerna av årsredovisning eller årsbokslut eller koncernredovisningar för små och medelstora företag beaktar att de revisionsstandarder som antagits i enlighet med artikel 26 är avsedda att tillämpas på ett sätt som står i proportion till storleken av och komplexiteten i verksamheten hos det granskade företaget.

KAPITEL VII

UTREDNINGAR OCH SANKTIONER

*Artikel 30***System för utredningar och sanktioner**

1. Medlemsstaterna skall se till att det finns effektiva system för utredningar och sanktioner så att bristfällig lagstadgad revision kan upptäckas, rättas till och förhindras.

2. Utan att det påverkar medlemsstaternas system för civilrättsligt ansvar ska medlemsstaterna föreskriva effektiva, proportionella och avskräckande sanktioner mot lagstadgade revisorer och revisionsföretag, om lagstadgad revision inte utförs i enlighet med de bestämmelser som antas för att genomföra detta direktiv och, i tillämpliga fall, med förordning (EU) nr 537/2014.

▼M3

Medlemsstaterna får besluta att inte fastställa regler för administrativa sanktioner vid överträdelse som omfattas av nationell straffrätt. I sådana fall ska medlemsstaterna informera kommissionen om de relevanta straffrättsliga bestämmelserna.

3. Medlemsstaterna ska föreskriva att åtgärder som vidtas och sanktioner som åläggs lagstadgade revisorer och revisionsföretag på lämpligt sätt offentliggörs. Bland sanktionerna ska möjligheten finnas att återkalla ett godkännande. Medlemsstaterna får besluta att ett sådant offentliggörande inte ska innehålla personuppgifter i den mening som avses i artikel 2 a i direktiv 95/46/EG.

4. Medlemsstaterna ska anmäla de regler som avses i punkt 2 till kommissionen senast den 17 juni 2016. De ska utan dröjsmål anmäla varje senare ändring av dessa till kommissionen.

*Artikel 30a***Befogenhet med avseende på sanktioner**

1. Medlemsstaterna ska föreskriva att behöriga myndigheter ges befogenhet att vidta och/eller ålägga minst följande administrativa åtgärder och sanktioner vid överträdelse av bestämmelserna i detta direktiv och, i tillämpliga fall, med förordning (EU) nr 537/2014:

- a) Ett åläggande för den fysiska eller juridiska person som är skyldig till överträdelsen att upphöra med sitt handlande och att inte upprepa det.
- b) Ett offentligt uttalande på de behöriga myndigheternas webbplats som anger vem som är skyldig till överträdelsen och överträdelsens art.
- c) Tillfälligt förbud under högst tre år för en den lagstadgade revisorn, revisionsföretaget eller nyckelrevisorn att utföra lagstadgad revision och/eller underteckna revisionsberättelser.
- d) En förklaring om att revisionsberättelsen inte uppfyller kraven i artikel 28 i detta direktiv eller, i tillämpliga fall, artikel 10 i förordning (EU) nr 537/2014.
- e) Tillfälligt förbud under högst tre år för en person som är en av de yrkesverksamma revisorerna i revisionsföretaget eller är ledamot av ett förvaltnings- eller ledningsorgan i ett företag av allmänt intresse att utöva uppdrag i ett revisionsföretag eller ett företag av allmänt intresse.
- f) Åläggande av administrativa sanktionsavgifter för fysiska och juridiska personer.

2. Medlemsstaterna ska se till att de behöriga myndigheterna kan utöva sina sanktionsbefogenheter i enlighet med detta direktiv och nationell rätt på något av följande sätt:

- a) Direkt.
- b) I samarbete med andra myndigheter.
- c) Genom hänvändelse till de behöriga rättsliga myndigheterna.

▼ **M3**

3. Medlemsstaterna får ge de behöriga myndigheterna andra sanktionsbefogenheter förutom dem som avses i punkt 1.

4. Med avvikelse från punkt 1 får myndigheter som utövar tillsyn över företag av allmänt intresse, när de inte har utsetts som behörig myndighet i enlighet med artikel 20.2 i förordning (EU) nr 537/2014, av medlemsstaterna ges befogenhet att ålägga sanktioner för bristande fullgörande av rapporteringsskyldigheter som föreskrivs i den förordningen.

*Artikel 30b***Effektiv tillämpning av sanktioner**

När medlemsstaterna fastställer regler enligt artikel 30, ska de vid fastställandet av typ och nivå av administrativa sanktioner och åtgärder beakta alla relevanta omständigheter, inklusive om lämpligt följande:

- a) Överträdelsens allvar och varaktighet.
- b) Den ansvariga personens grad av ansvar.
- c) Den ansvariga personens finansiella ställning, exempelvis indikerad genom det ansvariga företags totala omsättning eller den ansvariga personens årsinkomst, om denne är en fysisk person.
- d) Beloppen för erhållen vinst eller undvikande av förluster för den ansvariga personen, i den mån de kan fastställas.
- e) Den ansvariga personens grad av samarbetsvillighet med den behöriga myndigheten.
- f) Tidigare överträdelser som den ansvariga juridiska eller fysiska personen har gjort sig skyldig till.

De behöriga myndigheterna får beakta ytterligare faktorer under förutsättning att de anges närmare i nationell rätt.

*Artikel 30c***Offentliggörande av sanktioner och åtgärder**

1. De behöriga myndigheterna ska på sin officiella webbplats offentliggöra åtminstone alla administrativa sanktioner som ålagts vid överträdelse av detta direktiv eller av förordning (EU) nr 537/2014 för vilka all rätt att överklaga har uttömts eller löpt ut, så snart detta rimligen låter sig göras omedelbart efter det att den person som ålagts sanktioner har informerats om beslutet, inbegripet information om vilken typ och art av överträdelse det rör sig om och om identiteten för den fysiska eller juridiska person som har ålagts sanktionen.

Om medlemsstaterna tillåter offentliggörande av sanktioner som kan överklagas, ska de behöriga myndigheterna så snart detta rimligen låter sig göras på sin officiella webbplats även offentliggöra information om överklagandets status och om resultatet av detta.

▼M3

2. De behöriga myndigheterna ska offentliggöra de sanktioner som ålagts med bevarad anonymitet, och på ett sätt som är förenligt med nationell rätt, under någon av följande omständigheter:

- a) Om sanktionen har ålagts en fysisk person, och ett offentliggörande av personuppgifter visar sig vara oproportionellt vid en obligatorisk förhållningsbedömning av proportionaliteten i ett sådant offentliggörande.
- b) Om ett offentliggörande skulle äventyra de finansiella marknadernas stabilitet eller en pågående brottsutredning.
- c) Om offentliggörandet skulle orsaka oproportionell skada för de institutioner eller individer som berörs.

3. De behöriga myndigheterna ska säkerställa att varje offentliggörande i enlighet med punkt 1 har proportionell varaktighet och att det finns kvar på deras officiella webbplats under minst fem år efter det att all rätt att överklaga har uttömts eller löpt ut.

Offentliggörandet av sanktioner och åtgärder och varje offentligt utlåtande ska iaktta de grundläggande rättigheterna i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna, i synnerhet rätten till respekt för privatlivet och familjelivet och rätten till skydd av personuppgifter. Medlemsstaterna får besluta att ett sådant offentliggörande eller varje offentligt utlåtande inte ska innehålla personuppgifter i den mening som avses i artikel 2 a i direktiv 95/46/EG.

*Artikel 30d***Överklagande**

Medlemsstaterna ska säkerställa att beslut som fattas av en behörig myndighet i enlighet med detta direktiv och förordning (EU) nr 537/2014 kan överklagas.

*Artikel 30e***Rapportering av överträdelser**

1. Medlemsstaterna ska se till att effektiva mekanismer inrättas för att uppmuntra rapportering av överträdelser av detta direktiv eller av förordning (EU) nr 537/2014 till behöriga myndigheter.

2. De mekanismer som avses i punkt 1 ska minst omfatta följande:

- a) Särskilda förfaranden för mottagande av rapporter om överträdelser och uppföljning av dessa.
- b) Skydd av personuppgifter både för den person som rapporterar den misstänkta eller faktiska överträdelserna och den person som misstänks ha begått eller påstås ha begått den överträdelserna, i överensstämmelse med de principer som anges i direktiv 95/46/EG.
- c) Lämpliga förfaranden för att säkerställa rätten till försvar och att bli hörd för den person mot vilken en överträdelse görs gällande innan beslut om denne fattas samt rätten att väcka talan inför domstol mot beslut eller åtgärder som rör honom eller henne.

▼M3

3. Medlemsstaterna ska se till att revisionsföretag inför lämpliga förfaranden för sina anställda, så att de kan rapportera misstänkta eller faktiska överträdelser av detta direktiv eller förordning av (EU) nr 537/2014 internt via en särskild kanal.

*Artikel 30f***Utbyte av information**

1. De behöriga myndigheterna ska årligen ge CEAOB aggregerad information om alla administrativa åtgärder som vidtagits och alla sanktioner som har ålagts i enlighet med detta kapitel. CEAOB ska offentliggöra denna information i en årsrapport.

2. De behöriga myndigheterna ska omedelbart meddela CEAOB alla tillfälliga förbud som avses i artikel 30a.1 c och e.

▼B

KAPITEL VIII

OFFENTLIG TILLSYN OCH REGLERING MEDLEMSSTATERNA EMELLAN*Artikel 32***Principer för offentlig tillsyn****▼M3**

1. Medlemsstaterna ska inrätta ett effektivt system för offentlig tillsyn av lagstadgade revisorer och revisionsföretag grundat på principerna i punkterna 2–7 och utse en behörig myndighet som ska ansvara för denna tillsyn.

▼B

2. Alla lagstadgade revisorer och revisionsföretag skall underställas offentlig tillsyn.

▼M3

3. Den behöriga myndigheten ska ledas av personer som inte är yrkesrevisorer men som har kunskaper på områden av relevans för lagstadgad revision. De ska tillsättas i enlighet med ett oberoende och öppet förfarande.

Den behöriga myndigheten får anlita yrkesrevisorer för att utföra särskilda uppgifter och får även bistås av sakkunniga, när detta är nödvändigt för ett korrekt utförande av dess uppgifter. I sådana fall ska varken yrkesrevisorn eller de sakkunniga delta i den behöriga myndighetens beslutsfattande.

4. Den behöriga myndigheten ska ha det yttersta ansvaret för tillsynen av

- a) godkännandet och registreringen av lagstadgade revisorer och revisionsföretag,
- b) antagandet av standarder för yrkesetik, intern kvalitetskontroll av revisionsföretag och revisioner, utom när dessa standarder antas eller godkänns av andra av medlemsstaternas myndigheter,

▼M3

- c) fortbildning,
- d) systemet för kvalitetskontroll,
- e) utredande och administrativa sanktionssystem.

4a. Medlemsstaterna ska utse en eller flera behöriga myndigheter för att utföra de uppgifter som fastställs i detta direktiv. Medlemsstaterna ska utse endast en behörig myndighet, som ska ha det yttersta ansvaret för de uppgifter som avses i denna artikel, utom med avseende på lagstadgad revision av kooperativ, sparbanker eller liknande företag enligt artikel 45 i direktiv 86/635/EEG eller ett dotterföretag eller en rättslig efterträdare till ett kooperativ, en sparbank eller en liknande företag enligt artikel 45 i direktiv 86/635/EEG.

Medlemsstaterna ska informera kommissionen om vilka myndigheter som har utsetts.

De behöriga myndigheterna ska organiseras på ett sådant sätt att intressekonflikter undviks.

4b. Medlemsstaterna får delegera eller tillåta att den behöriga myndigheten delegerar vilka som helst av sina uppgifter till andra myndigheter eller organ som har utsetts eller på annat enligt lag bemyndigats att utföra sådana uppgifter.

I delegeringen ska det anges vilka uppgifter som delegeras och på vilka villkor som de ska utföras. Myndigheterna eller organen ska organiseras på ett sådant sätt att intressekonflikter undviks.

När den behöriga myndigheten delegerar uppgifter till andra myndigheter eller organ, ska den kunna återta de delegerade befogenheterna från fall till fall.

5. Den behöriga myndigheten ska ha rätt att vid behov inleda och genomföra utredningar beträffande lagstadgade revisorer och revisionsföretag och vidta lämpliga åtgärder.

Om en behörig myndighet anlitar sakkunniga för att utföra särskilda uppdrag, ska myndigheten se till att det inte föreligger någon intressekonflikt mellan dessa sakkunniga och den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget i fråga. Sådana sakkunniga ska uppfylla samma krav som anges i artikel 29.2 a.

Den behöriga myndigheten ska ges tillräckliga befogenheter för att den ska kunna fullgöra sina uppgifter och skyldigheter enligt detta direktiv.

6. För den behöriga myndigheten ska öppenhet och insyn gälla. Detta ska även inbegripa offentliggörande av årliga arbetsprogram och verksamhetsrapporter.

7. Det offentliga tillsynssystemet ska få tillräcklig finansiering och ha tillräckliga resurser för att inleda och genomföra de utredningar som avses i punkt 5. Finansieringen av det offentliga tillsynssystemet ska vara säkert och fri från otillbörlig påverkan från lagstadgade revisorer eller revisionsföretag.

▼B*Artikel 33***Samarbete mellan offentliga tillsynssystem på gemenskapsnivå**

Medlemsstaterna skall se till att de offentliga tillsynssystemen regleras på ett sätt som möjliggör effektivt samarbete på gemenskapsnivå i fråga om medlemsstaternas tillsynsverksamheter. I detta syfte skall varje medlemsstat ge ett organ särskilt ansvar för samarbetet.

*Artikel 34***Medlemsstaternas ömsesidiga erkännande av regleringar**

1. Medlemsstaternas regleringar skall följa principen om hemlandskontroll och att tillsynen skall utövas av den medlemsstat där den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget godkännts och den granskade enheten har sitt säte.

▼M3

Utan att det påverkar tillämpningen av första stycket ska revisionsföretag som har godkänts i en medlemsstat och som utför revisionstjänster i en annan medlemsstat enligt artikel 3a vara föremål för en kvalitetskontroll i hemmedlemsstaten och tillsyn i värdmedlemsstaten av varje revision som utförs där.

2. Vid lagstadgad revision av koncernredovisning får den medlemsstat som kräver den lagstadgade revisionen inte införa ytterligare krav på den lagstadgade revisionen när det gäller registrering, kvalitetskontroll, revisionsstandarder, yrkesetik och opartiskhet och självständighet för den lagstadgade revisor eller det revisionsföretag som utför den lagstadgade revisionen av ett dotterföretag som är etablerat i en annan medlemsstat.

3. För ett företag vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad i en annan medlemsstat än den medlemsstat där företaget har sitt säte, får den medlemsstat på vars marknad aktierna är upptagna till handel inte införa några ytterligare krav på den lagstadgade revisionen när det gäller registrering, kvalitetskontroll, revisionsstandarder, yrkesetik och opartiskhet och självständighet för den lagstadgade revisor eller det revisionsföretag som utför den lagstadgade revisionen av företagets årsredovisning eller årsbokslut eller koncernredovisning.

4. När en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag är registrerat i en medlemsstat till följd av ett godkännande i enlighet med artikel 3 eller 44 och den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget avger revisionsberättelser beträffande årsredovisning eller årsbokslut eller koncernredovisning enligt i artikel 45.1, ska den medlemsstat där revisorn eller revisionsföretaget är registrerat låta den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget omfattas av sina system för tillsyn, kvalitetskontroll och utredningar och sanktioner.

▼ M3▼ B*Artikel 36***Tystnadsplikt och regleringssamarbete mellan medlemsstaterna**▼ M3

1. Medlemsstaternas behöriga myndigheter med ansvar för godkännande, registrering, kvalitetskontroll, kontroll och disciplin, de behöriga myndigheter som utsetts i enlighet med artikel 20 i förordning (EU) nr 537/2014 samt de relevanta europeiska tillsynsmyndigheterna ska när så är nödvändigt samarbeta för att fullgöra sina skyldigheter och uppgifter enligt detta direktiv och förordning (EU) nr 537/2014. De behöriga myndigheterna i en medlemsstat ska bistå behöriga myndigheter i andra medlemsstater och de relevanta europeiska tillsynsmyndigheterna. Behöriga myndigheter ska särskilt utbyta information och samverka vid utredningar i samband med lagstadgade revisioner.

▼ B

2. Tystnadsplikt skall gälla för alla personer som är anställda eller före detta anställda vid behöriga myndigheter. Information som omfattas av tystnadsplikt får inte lämnas till andra personer eller myndigheter utom när det föreskrivs i lag eller annan författning i en medlemsstat.

▼ M3

3. Punkt 2 ska inte hindra de behöriga myndigheterna från att utbyta konfidentiell information. Den information som utbyts ska omfattas av den tystnadsplikt som gäller för anställda och före detta anställda vid behöriga myndigheter. Tystnadsplikten ska också gälla alla andra personer som de behöriga myndigheterna har delegerat uppgifter till i samband med de syften som anges i detta direktiv.

▼ B

4. Behöriga myndigheter skall på begäran och utan onödigt dröjsmål lämna uppgifter för det syfte som anges i punkt 1. När så är nödvändigt skall de behöriga myndigheter som får en sådan begäran utan onödigt dröjsmål vidta nödvändiga åtgärder för att ta fram de begärda uppgifterna. Sålunda lämnade uppgifter skall omfattas av den tystnadsplikt som gäller för anställda och före detta anställda vid de behöriga myndigheter som erhållit uppgifterna.

Om den anmodade behöriga myndigheten inte kan lämna de begärda uppgifterna inom rimlig tid skall den underrätta den begärande behöriga myndigheten om orsaken.

De behöriga myndigheterna får vägra att tillmötesgå sådan begäran om uppgifter

- a) om uppgiftslämnandet kan inverka på den anmodade medlemsstatens suveränitet, säkerhet eller allmänna ordning eller strida mot nationella säkerhetsregler, eller

▼M3

- b) om rättsliga förfaranden redan har inletts vid den anmodade medlemsstatens myndigheter rörande samma handlingar och samma personer, eller
- c) om den anmodade medlemsstatens behöriga myndigheter redan har meddelat ett slutligt avgörande rörande samma handlingar och samma personer.

Utan att det påverkar deras förpliktelser i rättsliga förfaranden, får de behöriga myndigheter eller de europeiska tillsynsmyndigheter som erhåller information enligt punkt 1 använda den endast för att fullgöra sitt uppdrag enligt detta direktiv eller förordning (EU) nr 537/2014 och i samband med administrativa eller rättsliga förfaranden som specifikt avser detta uppdrag.

4a. Medlemsstaterna får tillåta att de behöriga myndigheterna till de behöriga myndigheter som ansvarar för tillsyn av företag av allmänt intresse, till centralbankerna, till Europeiska centralbankssystemet och till Europeiska centralbanken, i deras egenskap av monetära myndigheter, och till Europeiska systemrisknämnden överlämnar konfidentiell information som ska användas för att de ska kunna fullgöra sina uppgifter. Dessa myndigheter eller organ ska inte heller hindras från att meddela de behöriga myndigheterna de uppgifter som dessa eventuellt behöver för att utföra sina uppgifter enligt förordning (EU) nr 537/2014.

▼B

5. När en behörig myndighet finner att verksamhet som strider mot bestämmelserna i detta direktiv pågår eller har pågått på en annan medlemsstats territorium, skall den på ett så specifikt sätt som möjligt underrätta den behöriga myndigheten i den medlemsstaten om detta. Den behöriga myndigheten i den senare medlemsstaten skall vidta lämpliga åtgärder. Den skall meddela den underrättande behöriga myndigheten resultatet och så långt det är möjligt också viktiga händelser under ärendets gång.

6. Den behöriga myndigheten i en medlemsstat får också begära att en utredning görs av den behöriga myndigheten i en annan medlemsstat och på dennas territorium.

Den får också begära att tjänstemän från den egna myndigheten tillåts att under utredningen åtfölja tjänstemännen från den andra medlemsstatens behöriga myndighet.

Det övergripande ansvaret för utredningen skall dock hela tiden ligga på den medlemsstat på vars territorium den äger rum.

Den behöriga myndigheten får vägra att efterkomma en begäran om utredning enligt första stycket, eller en begäran om att tjänstemän från en behörig myndighet i en annan medlemsstat skall tillåtas följa med de egna tjänstemännen enligt andra stycket,

▼M3

- a) om en sådan utredning kan inverka på den anmodade medlemsstatens suveränitet, säkerhet eller allmänna ordning eller strida mot nationella säkerhetsregler, eller

▼B

- b) om rättsliga förfaranden redan har inletts vid den anmodade medlemsstatens myndigheter rörande samma handlingar och mot samma lagstadgade revisorer eller revisionsföretag, eller
- c) om den anmodade medlemsstatens behöriga myndigheter redan har meddelat ett slutligt avgörande rörande samma handlingar och mot samma lagstadgade revisorer eller revisionsföretag.

▼M3

▼B

KAPITEL IX

VAL OCH ENTLEDIGANDE

*Artikel 37***Val av lagstadgade revisorer eller revisionsföretag**

1. Lagstadgad revisor eller revisionsföretag skall utses av aktieägarna, delägarna eller medlemmarna på den granskade enhetens stämma.
2. Medlemsstaterna får tillåta alternativa system eller förfaranden för att utse lagstadgad revisor eller revisionsföretag under förutsättning att dessa system eller förfaranden är utformade så att den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets oberoende ställning i förhållande till den granskade enhetens företagsledning eller förvaltningsorgan garanteras.

▼M3

3. Alla avtalsklausuler som begränsar bolagsstämmans valfrihet eller valfriheten för ledamöter av det granskade företaget i enlighet med punkt 1 till vissa kategorier eller förteckningar över lagstadgade revisorer eller revisionsföretag när det gäller utnämning av en viss lagstadgad revisor eller ett visst revisionsföretag för att utföra den lagstadgade revisionen av företaget ska vara förbjudna. Alla sådana befintliga klausuler ska vara ogiltiga.

▼B*Artikel 38***Lagstadgade revisorers eller revisionsföretags entledigande och avgång**

1. Medlemsstaterna skall se till att lagstadgade revisorer eller revisionsföretag får entledigas enbart på saklig grund. Skilda åsikter om redovisning eller revisionsförfaranden skall inte anses vara skäligen grund för entledigande.
2. Medlemsstaterna skall se till att den granskade enheten och den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget underrättar den eller de offentliga tillsynsmyndigheterna om den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets entledigande eller avgång under mandatperioden och att en tillfredsställande förklaring till orsakerna lämnas.

▼M3

3. Vid en lagstadgad revision av ett företag av allmänt intresse ska medlemsstaterna se till att det är möjligt för
 - a) aktieägare som representerar 5 % eller mer av rösträtterna eller aktiekapitalet,

▼ **M3**

- b) andra organ inom de granskade företagen definierade i nationell lagstiftning, eller
- c) de behöriga myndigheter som avses i artikel 32 i detta direktiv eller som utsetts i enlighet med artikel 20.1 i förordning (EU) nr 537/2014 eller som, när så föreskrivs i nationell rätt, med artikel 35.2 i den förordningen

att inleda förfaranden för entledigande av den eller de berörda lagstadgade revisorerna eller revisionsföretagen vid en nationell domstol, om det finns skäligen grunder för detta.

KAPITEL X

REVISIONSKOMMITTE*Artikel 39***Revisionskommitté**

1. Medlemsstaterna ska säkerställa att alla företag av allmänt intresse har en revisionskommitté. Revisionskommittén ska antingen vara en fristående kommitté eller en kommitté inom det granskade företagets förvaltningsorgan eller kontrollorgan. Den ska bestå av icke arbetande ledamöter av det granskade företagets förvaltningsorgan och/eller ledamöter av dess kontrollorgan och/eller av ledamöter utsedda av det granskade företagets bolagsstämma eller, för företag som inte har aktieägare, av ett likvärdigt organ.

Minst en ledamot av revisionskommittén ska ha redovisnings- och/eller revisionskompetens.

Samtliga ledamöter ska ha kompetens som är relevant för den sektor där det granskade företaget är verksamt.

En majoritet av ledamöterna av revisionskommittén ska vara oberoende i förhållande till det granskade företaget. Revisionskommitténs ordförande ska utses av kommitténs ledamöter eller det granskade företagets kontrollorgan och vara oberoende i förhållande till det granskade företaget. Medlemsstaterna får kräva att revisionskommitténs ordförande ska väljas varje år av det granskade företagets bolagsstämma.

2. Med avvikelse från punkt 1 får medlemsstaterna besluta att de uppgifter som tilldelas revisionskommittén i ett företag av allmänt intresse som uppfyller de kriterier som anges i artikel 2.1 f och t i Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/71/EG ⁽¹⁾ får utföras av förvaltnings- eller kontrollorganet i dess helhet, förutsatt att ordföranden för ett sådant organ, om han eller hon tillhör företagsledningen, inte ska fungera som ordförande när ett sådant organ utför revisionskommitténs uppgifter.

⁽¹⁾ Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/71/EG av den 4 november 2003 om de prospekt som ska offentliggöras när värdepapper erbjuds till allmänheten eller tas upp till handel och om ändring av direktiv 2001/34/EG (EUT L 345, 31.12.2003, s. 64).

▼M3

Om en revisionskommitté utgör en del av det granskade företags förvaltningsorgan eller kontrollorgan i enlighet med punkt 1, får medlemsstaterna tillåta eller kräva att förvaltningsorganet eller kontrollorganet efter behov utför revisionskommitténs uppgifter vad gäller de skyldigheter som anges i detta direktiv och i förordning (EU) nr 537/2014.

3. Genom undantag från punkt 1 får medlemsstaterna besluta att följande typer av företag av allmänt intresse inte behöver ha en revisionskommitté:

- a) Varje företag av allmänt intresse som enligt artikel 2.10 i direktiv 2013/34/EU är ett dotterföretag, om det företaget uppfyller kraven i punkterna 1, 2 och 5 i den här artikeln, artikel 11.1 och 11.2 och artikel 16.5 i förordning (EU) nr 537/2014 på koncernnivå.
- b) Varje företag av allmänt intresse som är ett fondföretag enligt definitionen i artikel 1.2 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2009/65/EG ⁽¹⁾ eller en alternativ investeringsfond enligt definitionen i artikel 4.1 a i Europaparlamentets och rådets direktiv 2011/61/EU ⁽²⁾.
- c) Varje företag av allmänt intresse vars enda uppgift är att utfärda värdepapper med bakomliggande tillgångar som säkerhet enligt definitionen i artikel 2.5 i kommissionens förordning (EG) nr 809/2004 ⁽³⁾.
- d) Varje kreditinstitut i den mening som avses i artikel 3.1.1 i direktiv 2013/36/EU vars aktier inte är upptagna till handel på en reglerad marknad i någon medlemsstat i den mening som avses i artikel 4.1.14 i direktiv 2004/39/EG och som fortlöpande eller vid upprepade tillfällen endast har gett ut skuldinstrument som är upptagna till handel på en reglerad marknad, förutsatt att det sammanlagda nominella beloppet för alla dessa skuldinstrument ligger under 100 000 000 EUR och att det inte har offentliggjort något prospekt i enlighet med direktiv 2003/71/EG.

De företag av allmänt intresse som avses i led c ska offentligt förklara orsakerna till att de anser att det inte är lämpligt för dem att ge antingen en revisionskommitté eller ett förvaltnings- eller kontrollorgan i uppgift att utföra en revisionskommittés uppgifter.

⁽¹⁾ Europaparlamentets och rådets direktiv 2009/65/EG av den 13 juli 2009 om samordning av lagar och andra författningar som avser företag för kollektiva investeringar i överlåtbara värdepapper (fondföretag) (EUT L 302, 17.11.2009, s. 32).

⁽²⁾ Europaparlamentets och rådets direktiv 2011/61/EU av den 8 juni 2011 om förvaltare av alternativa investeringsfonder samt om ändring av direktiv 2003/41/EG och 2009/65/EG och förordningarna (EG) nr 1060/2009 och (EU) nr 1095/2010 (EUT L 174, 1.7.2011, s. 1).

⁽³⁾ Kommissionens förordning (EG) nr 809/2004 av den 29 april 2004 om genomförande av Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/71/EG i fråga om informationen i prospekt, dessas format, införlivande genom hänvisning samt offentliggörande av prospekt och annonsering (EUT L 149, 30.4.2004, s. 1).

▼M3

4. Med avvikelse från punkt 1 får medlemsstaterna kräva eller tillåta att ett företag av allmänt intresse inte ska ha en revisionskommitté, förutsatt att det har ett eller flera organ med motsvarande uppgifter som en revisionskommitté, som har inrättats och fungerar i enlighet med bestämmelser i den medlemsstat där det företag som ska granskas är registrerat. I sådana fall ska företaget lämna uppgifter om vilket organ som utför dessa uppgifter och hur det är sammansatt.
5. Om alla ledamöter av revisionskommittén är ledamöter i det granskade företagets förvaltnings- eller kontrollorgan, får medlemsstaten föreskriva att revisionskommittén ska undantas från kraven på oberoende som anges i punkt 1 fjärde stycket.
6. Utan att det påverkar ansvaret för ledamöterna i förvaltnings-, lednings- eller kontrollorganet eller för andra ledamöter utsedda av det granskade företagets bolagsstämma ska revisionskommittén bland annat
- a) informera det granskade företagets förvaltnings- eller kontrollorgan om resultatet av den lagstadgade revisionen och förklara på vilket sätt den lagstadgade revisionen bidrog till den finansiella rapporteringens tillförlitlighet och vilken roll revisionskommittén spelade i den processen,
 - b) övervaka den finansiella rapporteringen och lämna rekommendationer eller förslag för att säkerställa dess integritet,
 - c) övervaka effektiviteten i företagets interna kvalitetskontroll- och riskhanteringssystem och i tillämpliga fall dess internrevision när det gäller det granskade företagets finansiella rapportering, utan att åsidosätta företagets oberoende,
 - d) övervaka den lagstadgade revisionen av årsredovisning eller årsbokslut och koncernredovisning, i synnerhet dess utförande, med beaktande av den behöriga myndighetens resultat och slutsatser i enlighet med artikel 26.6 i förordning (EU) nr 537/2014,
 - e) granska och övervaka den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets opartiskhet och självständighet i enlighet med artiklarna 22, 22a, 22b, 24a och 24b i detta direktiv samt artikel 6 i förordning (EU) nr 537/2014, särskilt om det är lämpligt att tillhandahålla icke-revisionstjänster till det granskade företaget i enlighet med artikel 5 i den förordningen, och
 - f) ansvara för urvalsförfarandet vid val av en eller flera lagstadgade revisorer eller revisionsföretag och utfärda rekommendationer om vilken eller vilka lagstadgade revisorer eller revisionsföretag som ska utses i enlighet med artikel 16 i förordning (EU) nr 537/2014, utom när artikel 16.8 i den förordningen tillämpas.

▼B

KAPITEL XI

INTERNATIONELLA ASPEKTER

*Artikel 44***Godkännande av revisorer från tredjeländer**

1. Under förutsättning att ömsesidighet föreligger får en medlemsstats behöriga myndigheter godkänna en revisor från ett tredjeland som lagstadgad revisor, om denne kan styrka att han eller hon uppfyller krav motsvarande de föreskrivna kraven enligt artikel 4 och artiklarna 6-13.

▼B

2. Medlemsstaternas behöriga myndigheter skall, innan de godkänner en revisor från ett tredjeland som uppfyller kraven i punkt 1, tillämpa de krav som fastställs i artikel 14.

*Artikel 45***Registrering och tillsyn av revisorer och revisionsföretag från tredjeländer****▼M3**

1. De behöriga myndigheterna i en medlemsstat ska i enlighet med artiklarna 15, 16 och 17 registrera varje revisor och revisionsföretag från ett tredjeland, om denna revisor eller detta revisionsföretag från ett tredjeland avger en revisionsberättelse beträffande årsredovisning eller årsbokslut eller koncernredovisning för ett företag som har sitt säte utanför unionen och vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad i den medlemsstaten i den mening avses i artikel 4.1.14 i direktiv 2004/39/EG, utom när företaget enbart emitterar utestående skuldförbindelser för vilka något av följande gäller:

- a) De har varit upptagna till handel på en reglerad marknad i en medlemsstat i den mening som avses i artikel 2.1 c i Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/109/EG ⁽¹⁾ före den 31 december 2010 och deras nominella värde per företag är minst 50 000 EUR på emitteringsdagen eller, i fråga om skuldförbindelser i annan valuta, motsvarande minst 50 000 EUR på emitteringsdagen.
- b) De är upptagna till handel på en reglerad marknad i en medlemsstat i den mening som avses i artikel 2.1 c i direktiv 2004/109/EG från och med den 31 december 2010 och deras nominella värde per företag är minst 100 000 EUR på emitteringsdagen, eller, i fråga om skuldförbindelser i annan valuta, motsvarande minst 100 000 EUR på emitteringsdagen.

▼B

2. Artiklarna 18 och 19 skall tillämpas.

3. Registrerade revisorer och revisionsföretag från tredjeländer skall omfattas av medlemsstaternas tillsynssystem, system för kvalitetssäkring samt utrednings- och påföljdssystem. En medlemsstat får undanta registrerade revisorer eller revisionsföretag från tredjeländer från sitt system för kvalitetssäkring om en annan medlemsstat eller ett tredjelands system för kvalitetssäkring, som bedömts vara likvärdigt enligt artikel 46, under de föregående tre åren redan genomfört en kvalitetssäkringskontroll av de berörda revisorerna eller revisionsföretagen från tredjeländerna.

4. Utan att det påverkar tillämpningen av artikel 46 skall sådana revisionsberättelser beträffande årsbokslut eller sammanställd redovisning enligt punkt 1 i den här artikeln som avges av revisorer eller revisionsföretag från tredjeländer som inte är registrerade i en viss medlemsstat inte ha rättslig verkan i den medlemsstaten.

⁽¹⁾ Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/109/EG av den 15 december 2004 om harmonisering av insynskraven angående upplysningar om emitterar vars värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad och om ändring av direktiv 2001/34/EG (EUT L 390, 31.12.2004, s. 38).

▼B

5. En medlemsstat får registrera ett revisionsföretag från ett tredjeland endast om

▼M3

▼B

b) majoriteten av ledamöterna i förvaltnings- eller ledningsorganet för revisionsföretaget från tredjelandet uppfyller krav som är likvärdiga med kraven i artiklarna 4–10,

c) revisorn från ett tredjeland som reviderar på uppdrag av revisionsföretaget från tredjelandet uppfyller krav som är likvärdiga med kraven i artiklarna 4–10,

▼M3

d) revision av årsredovisning eller årsbokslut eller koncernredovisning enligt punkt 1 utförs i enlighet med de internationella revisionsstandarder som avses i artikel 26 och i enlighet med kraven i artiklarna 22, 22b och 25 eller med likvärdiga standarder och krav,

e) det på sin webbplats offentliggör en årlig rapport om öppenhet och insyn, som innehåller den information som avses i artikel 13 i förordning (EU) nr 537/2014 eller uppfyller likvärdiga krav på offentliggörande.

5a. En medlemsstat får registrera en revisor från ett tredjeland endast om denne uppfyller kraven i punkt 5 c, d och e i denna artikel.

6. För att säkerställa enhetliga villkor för tillämpningen av punkt 5 d i denna artikel ska kommissionen ges befogenhet att genom genomförandeakter besluta om den likvärdighet som avses i den punkten. Dessa genomförandeakter ska antas i enlighet med det granskningsförfarande som avses i artikel 48.2. Medlemsstaterna får bedöma den likvärdighet som avses i punkt 5 d i denna artikel så länge kommissionen inte har fattat något sådant beslut.

Kommissionen ska ges befogenhet att anta delegerade akter i enlighet med artikel 48a för att fastställa de allmänna kriterier för likvärdighet som ska användas vid bedömningen av huruvida de revisioner av räkenskaper som avses i punkt 1 i denna artikel utförs i enlighet med de internationella revisionsstandarder som avses i artikel 26 och de krav som fastställs i artiklarna 22, 24 och 25. När medlemsstaterna bedömer likvärdighet på nationell nivå ska de tillämpa sådana kriterier, som är tillämpliga på alla tredjeländer.

▼B*Artikel 46***Undantag vid likvärdighet**

1. Medlemsstaterna får bortse från eller ändra kraven i artikel 45.1 och 45.3 på grundval av ömsesidighet endast om dessa revisorer eller revisionsföretag från tredjeländer omfattas av system för offentlig tillsyn, kvalitetssäkring och utredningar och påföljder i tredjelandet som uppfyller krav som är likvärdiga med kraven i artiklarna 29, 30 och 32.

▼M3

2. För att säkerställa enhetliga villkor för tillämpningen av punkt 1 i denna artikel ska kommissionen ges befogenhet att genom genomförandeakter besluta om den likvärdighet som avses i den punkten. Dessa genomförandeakter ska antas i enlighet med det granskningsförfarande som avses i artikel 48.2. När kommissionen har erkänt den likvärdighet som avses i punkt 1 i denna artikel, får medlemsstaterna besluta att helt eller delvis förlita sig på denna likvärdighet och därmed att helt eller delvis upphöra att tillämpa eller ändra kraven i artikel 45.1 och 45.3. Medlemsstaterna får bedöma den likvärdighet som avses i punkt 1 i denna artikel eller förlita sig på andra medlemsstaters bedömningar, så länge kommissionen inte har fattat något sådant beslut. Om kommissionen beslutar att kravet på likvärdighet enligt punkt 1 i denna artikel inte är uppfyllt, får den tillåta de berörda revisorerna från ett tredjeland och revisionsföretagen från ett tredjeland att under en lämplig övergångsperiod fortsätta sin revisionsverksamhet i enlighet med den berörda medlemsstatens krav.

Kommissionen ska ges befogenhet att anta delegerade akter i enlighet med artikel 48a för att med utgångspunkt i de krav som fastställs i artiklarna 29, 30 och 32 fastställa de allmänna kriterier för likvärdighet som ska användas vid bedömningen av huruvida systemen för offentlig tillsyn, kvalitetssäkring, utredning och sanktioner i ett tredjeland är likvärdiga med dem som tillämpas i unionen. Dessa allmänna kriterier ska användas av medlemsstaterna när de bedömer likvärdighet på nationell nivå, om kommissionen inte har fattat något beslut om det berörda tredjelandet.

▼B

3. Medlemsstaterna skall underrätta kommissionen om
- a) sin bedömning av likvärdigheten enligt punkt 2, och
 - b) huvuddragen i sina samarbetslösningar med tredjeländers system för offentlig tillsyn, kvalitetssäkring samt utredningar och påföljder på grundval av punkt 1.

*Artikel 47***Samarbete med behöriga myndigheter i tredjeländer****▼M3**

1. Medlemsstaterna kan tillåta att revisionshandlingar eller andra handlingar hos lagstadgade revisorer eller revisionsföretag som de har godkänt och utrednings- och kontrollrapporter som avser revisionerna i fråga överlämnas till behöriga myndigheter i ett tredjeland, på villkor

- a) att dessa revisionshandlingar eller andra handlingar är relaterade till revision av bolag som har emitterat värdepapper i det tredjelandet eller ingår i en koncern som utfärdar lagstadgade koncernredovisningar i det tredjelandet,

▼B

- b) att överlämnandet sker via hemmedlemsstatens behöriga myndigheter till de behöriga myndigheterna i tredjelandet och på dessas begäran,
- c) att de behöriga myndigheterna i tredjelandet i fråga uppfyller krav som fastställts som tillräckliga enligt punkt 3,
- d) att samarbetsformer på grundval av ömsesidighet har avtalats mellan berörda behöriga myndigheter,

▼B

- e) att överlämnandet av personuppgifter till tredjelandet sker i enlighet med kapitel IV i direktiv 95/46/EG.
2. De samarbetsformer som avses i punkt 1 d skall säkerställa
- a) att de behöriga myndigheterna lämnar en motivering till ändamålet med begäran om revisionshandlingar och andra handlingar,
 - b) att de anställda eller tidigare anställda vid tredjelandets behöriga myndigheter som erhållit uppgifterna omfattas av tystnadsplikt,

▼M3

- ba) att skyddet för det granskade företags affärsintressen, däribland dess industriella och immateriella rättigheter, inte skadas,

▼B

- c) att behöriga myndigheter i tredjelandet får utnyttja revisionshandlingar och andra handlingar endast för att fullgöra sitt uppdrag vad avser offentlig tillsyn, kvalitetssäkring och utredningar som uppfyller krav likvärdiga med kraven i artiklarna 29, 30 och 32,
- d) att en begäran från en behörig myndighet i ett tredjeland om revisionshandlingar eller andra handlingar hos den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget får avvisas
 - om utlämnandet av dessa kan inverka på gemenskapens eller den anmodade medlemsstatens suveränitet, säkerhet eller allmänna ordning,

▼M3

- rättsliga förfaranden redan har inletts vid den anmodade medlemsstatens myndigheter rörande samma handlingar och mot samma personer, eller
- den anmodade medlemsstatens behöriga myndigheter redan har meddelat ett slutligt avgörande rörande samma handlingar och mot samma lagstadgade revisorer eller revisionsföretag,

3. För att underlätta samarbete ska kommissionen ges befogenhet att genom genomförandeakter besluta om tillräcklighet i enlighet med punkt 1 c i denna artikel. Dessa genomförandeakter ska antas i enlighet med det granskningsförfarande som avses i artikel 48.2. Medlemsstaterna ska vidta de åtgärder som är nödvändiga för att följa kommissionens beslut.

Kommissionen ska ges befogenhet att anta delegerade akter i enlighet med artikel 48a för att fastställa de allmänna kriterier för tillräcklighet som kommissionen ska använda för att bedöma huruvida behöriga myndigheter i tredjeländer kan erkännas som tillräckliga för att samarbeta med medlemsstaternas behöriga myndigheter i fråga om utbyte av revisionshandlingar eller andra handlingar hos lagstadgade revisorer och revisionsföretag. De allmänna kriterierna för tillräcklighet ska grundas på kraven i artikel 36 eller i huvudsak likvärdiga funktionella resultat av ett direkt utbyte av revisionshandlingar eller andra handlingar hos lagstadgade revisorer eller revisionsföretag.

▼B

4. I undantagsfall får medlemsstaterna, med avvikelse från punkt 1, tillåta lagstadgade revisorer eller revisionsföretag som de godkänt att överlämna revisionshandlingar och andra handlingar direkt till de behöriga myndigheterna i ett tredjeland, på villkor

- a) att de behöriga myndigheterna i tredjelandet har inlett utredningar,
- b) att överlämnandet inte strider mot lagstadgade revisorers och revisionsföretags förpliktelser när det gäller att överlämna revisionshandlingar och andra handlingar till hemmedlemsstatens behöriga myndigheter,
- c) att samarbetsformerna med de behöriga myndigheterna i tredjelandet även medger att medlemsstatens behöriga myndigheter ges motsvarande direkta tillgång till revisionshandlingar och andra handlingar hos revisionsföretag från tredjeland,
- d) att de begärande behöriga myndigheterna i tredjelandet på förhand underrättar den lagstadgade revisorns och revisionsföretagets behöriga myndigheter om varje direkt begäran om uppgifter och anger motiven till denna,
- e) att villkoren i punkt 2 uppfylls.

▼M3

▼B

6. Medlemsstaterna skall underrätta kommissionen om samarbetsformerna enligt punkterna 1 och 4.

KAPITEL XII

ÖVERGÅNGS- OCH SLUTBESTÄMMELSER

*Artikel 48***Kommittéförfarande****▼M3**

1. Kommissionen ska biträdas av en kommitté (nedan kallad *kommittén*). Den kommittén ska vara en kommitté i den mening som avses i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 182/2011 ⁽¹⁾.

2. När det hänvisas till denna punkt ska artikel 5 i förordning (EU) nr 182/2011 tillämpas.

▼M1

2a. När det hänvisas till denna punkt ska artikel 5a.1–5a.4 och artikel 7 i beslut 1999/468/EG tillämpas, med beaktande av bestämmelserna i artikel 8 i det beslutet.

⁽¹⁾ Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 182/2011 av den 16 februari 2011 om fastställande av allmänna regler och principer för medlemsstaternas kontroll av kommissionens utövande av sina befogenheter (EUT L 55, 28.2.2011, s. 13).

▼M1

3. Senast den 31 december 2010, och därefter minst vart tredje år, ska kommissionen se över bestämmelserna om sina genomförandebefogenheter och lägga fram en rapport till Europaparlamentet och rådet om hur dessa befogenheter fungerar. I denna rapport ska man särskilt undersöka om kommissionen behöver föreslå ändringar av detta direktiv i syfte att garantera en lämplig avgränsning av de genomförandebefogenheter som den sig tilldelats. Slutsatsen om huruvida en ändring behövs eller ej ska åtföljas av en detaljerad motivering. Vid behov ska rapporten åtföljas av ett lagstiftningsförslag om ändring av bestämmelserna om kommissionens genomförandebefogenheter.

▼M3*Artikel 48a***Utövande av delegeringen**

1. Befogenheten att anta delegerade akter ges till kommissionen med förbehåll för de villkor som anges i denna artikel.

2. Den befogenhet att anta delegerade akter som avses i artiklarna 26.3, 45.6, 46.2 och 47.3 ska ges till kommissionen för en period av fem år från och med den 16 juni 2014. Kommissionen ska utarbeta en rapport om delegeringen av befogenhet senast nio månader före utgången av perioden av fem år. Delegeringen av befogenhet ska genomtyst medgivande förlängas med perioder av samma längd, såvida inte Europaparlamentet eller rådet motsätter sig en sådan förlängning senast tre månader före utgången av perioden i fråga.

3. Den delegering av befogenhet som avses i artiklarna 26.3, 45.6, 46.2 och 47.3 får när som helst återkallas av Europaparlamentet eller rådet. Ett beslut om återkallelse innebär att delegeringen av den befogenhet som anges i beslutet upphör att gälla. Beslutet får verkan dagen efter det att det offentliggörs i *Europeiska unionens officiella tidning*, eller vid ett senare i beslutet angivet datum. Det påverkar inte giltigheten av delegerade akter som redan har trätt i kraft.

4. Så snart kommissionen antar en delegerad akt ska den samtidigt delge Europaparlamentet och rådet denna.

5. En delegerad akt som antas enligt artiklarna 26.3, 45.6, 46.2 och 47.3 ska träda i kraft endast om varken Europaparlamentet eller rådet har gjort invändningar mot den delegerade akten inom en period av fyra månader från den dag då akten delgavs Europaparlamentet och rådet, eller om både Europaparlamentet och rådet, före utgången av den perioden, har underrättat kommissionen om att de inte kommer att invända. Denna period ska förlängas med två månader på Europaparlamentets eller rådets initiativ.

▼M3**▼B***Artikel 50***Upphävande av direktiv 84/253/EEG**

Direktiv 84/253/EEG skall upphöra att gälla från och med den 29 juni 2006. Hänvisningar till det upphävda direktivet skall anses som hänvisningar till det här direktivet.

*Artikel 51***Övergångsbestämmelse**

Lagstadgade revisorer eller revisionsföretag som medlemsstaternas behöriga myndigheter har godkänt i enlighet med bestämmelserna i direktiv 84/253/EEG innan de bestämmelser som avses i artikel 53.1 träder i kraft skall anses vara godkända enligt bestämmelserna i det här direktivet.

*Artikel 52***Minimiharmonisering**

Den medlemsstat som föreskriver lagstadgad revision kan införa strängare krav om inget annat anges i detta direktiv.

*Artikel 53***Införlivande**

1. Senast den 29 juni 2008 skall medlemsstaterna anta och offentliggöra de bestämmelser som är nödvändiga för att följa detta direktiv. De skall genast underrätta kommissionen om detta.
2. När en medlemsstat antar dessa bestämmelser skall de innehålla en hänvisning till detta direktiv eller åtföljas av en sådan hänvisning när de offentliggörs. Närmare föreskrifter om hur hänvisningen skall göras skall varje medlemsstat själv utfärda.
3. Medlemsstaterna skall till kommissionen överlämna texterna till de centrala bestämmelser i nationell lagstiftning som de antar på det område som omfattas av detta direktiv.

*Artikel 54***Ikraftträdande**

Detta direktiv träder i kraft den tjugonde dagen efter det att det har offentliggjorts i *Europeiska unionens officiella tidning*.

*Artikel 55***Adressater**

Detta direktiv riktar sig till medlemsstaterna.

EUROPAPARLAMENTETS OCH RÅDETS FÖRORDNING (EU) nr 537/2014**av den 16 april 2014****om särskilda krav avseende lagstadgad revision av företag av allmänt intresse och om upphävande av kommissionens beslut 2005/909/EG****(Text av betydelse för EES)**

EUROPAPARLAMENTET OCH EUROPEISKA UNIONENS RÅD HAR ANTAGIT DENNA FÖRORDNING

med beaktande av fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, särskilt artikel 114,

med beaktande av Europeiska kommissionens förslag,

efter översändande av utkastet till lagstiftningsakt till de nationella parlamenten,

med beaktande av Europeiska ekonomiska och sociala kommitténs yttrande ⁽¹⁾,i enlighet med det ordinarie lagstiftningsförfarandet ⁽²⁾, och

av följande skäl:

- (1) Lagstadgade revisorer och revisionsföretag har genom lag anförtrotts uppdraget att utföra lagstadgad revision av företag av allmänt intresse i syfte att öka allmänhetens förtroende för sådana företags årsredovisning eller årsbokslut och koncernredovisningar. Lagstadgade revisioners funktion när det gäller allmänintresset innebär att en större grupp människor och institutioner är beroende av kvaliteten på de lagstadgade revisorernas eller revisionsföretagens arbete. God revisionskvalitet bidrar till god ordning på marknaderna, eftersom den förbättrar de finansiella rapporternas integritet och effektivitet. Lagstadgade revisorer fullgör således en särskilt viktig samhällsrelig uppgift.
- (2) Enligt unionslagstiftningen ska finansiella rapporter, som består av årsredovisning eller årsbokslut eller koncernredovisning, för kreditinstitut, försäkringsföretag, emittenter vars värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad, betalningsinstitut, företag för kollektiva investeringar i överlåtbara värdepapper (fondföretag), institut för elektroniska pengar och alternativa investeringsfonder revideras av en eller flera personer som är behöriga att utföra sådan revision i enlighet med unionsrätten, nämligen artikel 1.1 i rådets förordning 86/635/EEG ⁽³⁾, artikel 1.1 i rådets direktiv 91/674/EEG ⁽⁴⁾, artikel 4.4 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/109/EG ⁽⁵⁾, artikel 15.2 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2007/64/EG ⁽⁶⁾, artikel 73 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2009/65/EG ⁽⁷⁾, artikel 3.1 i Europaparlamentets och rådets direktiv

⁽¹⁾ EUT C 191, 29.6.2012, s. 61.

⁽²⁾ Europaparlamentets ståndpunkt av den 3 april 2014 (ännu ej offentliggjord i EUT) och rådets beslut av den 14 april 2014.

⁽³⁾ Rådets förordning 86/635/EEG av den 8 december 1986 om årsbokslut och sammanställd redovisning för banker och andra finansinstitut (EGT L 372, 31.12.1986, s. 1).

⁽⁴⁾ Rådets direktiv 91/674/EEG av den 19 december 1991 om årsbokslut och sammanställd redovisning för försäkringsbolag (EGT L 374, 31.12.1991, s. 7).

⁽⁵⁾ Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/109/EG av den 15 december 2004 om harmonisering av insynskraven angående upplysningar om emittenter vars värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad och om ändring av direktiv 2001/34/EG (EUT L 390, 31.12.2004, s. 38).

⁽⁶⁾ Europaparlamentets och rådets direktiv 2007/64/EG av den 13 november 2007 om betaltjänster på den inre marknaden och om ändring av direktiven 97/7/EG, 2002/65/EG, 2005/60/EG och 2006/48/EG samt upphävande av direktiv 97/5/EG (EUT L 319, 5.12.2007, s. 1).

⁽⁷⁾ Europaparlamentets och rådets direktiv 2009/65/EG av den 13 juli 2009 om samordning av lagar och andra författningar som avser företag för kollektiva investeringar i överlåtbara värdepapper (fondföretag) (EUT L 302, 17.11.2009, s. 32).

2009/110/EG ⁽¹⁾, och artikel 22.3 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2011/61/EU ⁽²⁾. Enligt artikel 4.1.1 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/39/EG ⁽³⁾ måste även värdepappersföretags årsredovisning eller årsbokslut granskas när Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU ⁽⁴⁾ inte är tillämpligt.

- (3) Villkoren för godkännande av personer som har ansvar för att genomföra lagstadgad revision samt minimikraven för att utföra sådan lagstadgad revision fastställs i Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG ⁽⁵⁾.
- (4) Den 13 oktober 2010 offentliggjorde kommissionen grönboken med titeln *Revisionspolitik: lärdomar från krisen*, som utgjorde startskottet för ett brett offentligt samråd inom ramen för den allmänna reformen av lagstiftningen om finansmarknader och som behandlade frågan om revisionens funktion och omfattning och hur revisionssystemet skulle kunna förstärkas för att bidra till ökad finansiell stabilitet. Det offentliga samrådet visade att bestämmelserna i direktiv 2006/43/EG när det gäller utförande av lagstadgad revision av årsredovisning eller årsbokslut och koncernredovisning för företag av allmänt intresse skulle kunna förbättras. Europaparlamentet antog ett initiativbetänkande om grönboken den 13 september 2011. Europeiska ekonomiska och sociala kommittén antog också ett yttrande om grönboken den 16 juni 2011.
- (5) Det är viktigt att fastställa detaljerade regler för att se till att lagstadgad revision av företag av allmänt intresse är av godtagbar kvalitet och utförs av lagstadbade revisorer och revisionsföretag som är föremål för stränga krav. Gemensamma regleringsmetoder bör öka integriteten, opartiskheten och självständigheten, objektiviteten, ansvaret, öppenheten och tillförlitligheten när det gäller lagstadbade revisorer och revisionsföretag som utför lagstadbade revisioner av företag av allmänt intresse. Detta skulle bidra till att höja kvaliteten på lagstadgad revision i unionen, vilket i sin tur skulle bidra till att den inre marknaden kan fungera på ett smidigt sätt, samtidigt som en hög nivå på skyddet av konsumenter och investerare uppnås. En separat rättsakt om lagstadgad revision av företag av allmänt intresse bör också säkerställa en konsekvent harmonisering och en enhetlig tillämpning av reglerna, och på så sätt bidra till att den inre marknaden fungerar effektivare. Dessa strikta krav bör endast gälla lagstadbade revisorer eller revisionsföretag i den mån de utför lagstadbade revisioner av företag av allmänt intresse.
- (6) Den lagstadbade revisionen av kooperativ och sparbanker kännetecknas i vissa medlemsstater av ett system som inte möjliggör för dem att fritt välja lagstadgad revisor eller lagstadgat revisionsföretag. Den revisionsförening som kooperativet eller sparbanken är medlem i är enligt lag skyldig att genomföra den lagstadbade revisionen. Sådana revisionsföreningar verkar utan vinstsyfte och inte utifrån några kommersiella intressen, vilket följer av deras juridiska form. Dessa föreningsorganisatoriska enheter är heller inte knutna till något gemensamt ekonomiskt intresse som skulle kunna äventyra deras opartiskhet och självständighet. Medlemsstaterna bör därför ha möjlighet att undanta kooperativ i den mening som avses artikel 2.14 i direktiv 2006/43/EG, sparbanker eller liknande företag som avses i artikel 45 i direktiv 86/635/EEG och deras dotterföretag eller rättsliga efterträdare från den här förordningen förutsatt att de principer om opartiskhet och självständighet som fastställs i direktiv 2006/43/EG är uppfyllda.

⁽¹⁾ Europaparlamentets och rådets direktiv 2009/110/EG av den 16 september 2009 om rätten att starta och driva affärsverksamhet i institut för elektroniska pengar samt om tillsyn av sådan verksamhet, om ändring av direktiven 2005/60/EG och 2006/48/EG och om upphävande av direktiv 2000/46/EG (EUT L 267, 10.10.2009, s. 7).

⁽²⁾ Europaparlamentets och rådets direktiv 2011/61/EU av den 8 juni 2011 om förvaltare av alternativa investeringsfonder samt om ändring av direktiven 2003/41/EG och 2009/65/EG samt förordningarna (EG) nr 1060/2009 och (EU) nr 1095/2010 (EUT L 174, 1.7.2011, s. 1).

⁽³⁾ 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 (EUT L 145, 30.4.2004, s. 1).

⁽⁴⁾ Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU av den 26 juni 2013 om årsbokslut, koncernredovisning och rapporter i vissa typer av företag, om ändring av Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG och om upphävande av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG (EUT L 182, 29.6.2013, s. 19).

⁽⁵⁾ 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 (EUT L 157, 9.6.2006, s. 87).

- (7) Även storleken på de arvoden som erhålls från det granskade företaget och arvodenas struktur kan hota en lagstadgad revisors eller ett revisionsföretags opartiskhet och självständighet. Det är därför viktigt att se till att revisionsarvoden inte baseras på någon form av villkorlighet, och att det, när arvoden från en enda revisionsklient, inklusive dess dotterföretag, är betydande, inrättas ett särskilt förfarande som involverar revisionskommittén i syfte att säkerställa revisionens kvalitet. Om en lagstadgad revisors eller ett revisionsföretags beroende av en enda revisionsklient blir överdrivet stort, bör revisionskommittén på grundval av sakliga skäl besluta om den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget får fortsätta att utföra den lagstadgade revisionen. När revisionskommittén fattar ett sådant beslut bör den bland annat beakta hoten mot opartiskhet och självständighet och följderna av ett sådant beslut.
- (8) Om lagstadgade revisorer, revisionsföretag eller medlemmar i deras nätverk tillhandahåller vissa andra tjänster än lagstadgad revision (icke-revisionstjänster) till granskade företag kan detta äventyra deras opartiskhet och självständighet. Det är därför lämpligt att förbjuda tillhandahållande av vissa icke-revisionstjänster såsom särskilda skatte-, rådgivnings- och konsulttjänster till det granskade företaget, dess moderföretag och dess kontrollerade företag inom unionen. Tjänster som inbegriper medverkan i förvaltningen eller beslutsprocessen i det granskade företaget kan omfatta hantering av rörelsekapital, tillhandahållande av finansiell information, optimering av affärsprocessen, likviditetsförvaltning, internprissättning, effektivisering av leveranskedjan och liknande. Tjänster kopplade till det granskade företags finansiering, kapitalstruktur och kapitalallokering samt investeringsstrategi bör förbjudas med undantag för tillhandahållande av tjänster såsom företagsbesiktning, utfärdande av stödbrev (*comfort letters*) i samband med prospekt som ges ut av det granskade företaget och andra bestyrkandeuppdrag.
- (9) Det bör vara möjligt för medlemsstaterna att besluta att lagstadgade revisorer och revisionsföretag får tillhandahålla vissa skatterådgivnings- och värderingstjänster om dessa tjänster, individuellt eller sammantagna, varken är väsentliga eller har någon direkt effekt på de granskade finansiella rapporterna. Om sådana tjänster omfattar aggressiv skatteplanering bör de inte betraktas som ej väsentliga. En lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag bör således inte tillhandahålla sådana tjänster till det granskade företaget. Lagstadgade revisorer eller revisionsföretag bör kunna tillhandahålla andra tjänster som inte är förbjudna enligt denna förordning, om tillhandahållandet av dessa tjänster godkänts på förhand av revisionskommittén och om den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget har förvässat sig om att tillhandahållandet av dessa tjänster inte utgör något hot mot den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets opartiskhet och självständighet som inte kan bringas ned till en acceptabel nivå genom skyddsåtgärder.
- (10) För att undvika intressekonflikter är det viktigt att en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag innan de accepterar eller behåller ett uppdrag som rör en lagstadgad revision av ett företag av allmänt intresse bedömer om kraven på opartiskhet och självständighet är uppfyllda, och att de särskilt utvärderar om något hot mot deras opartiskhet och självständighet kan uppstå till följd av relationen med det företaget. Lagstadgade revisorer och revisionsföretag bör varje år bekräfta sin opartiskhet och självständighet för det granskade företags revisionskommitté, och bör med den kommittén diskutera eventuella hot mot sin opartiskhet och självständighet samt de skyddsåtgärder som tillämpats för att minska dessa hot.
- (11) Europaparlamentets och rådets direktiv 95/46/EG⁽¹⁾ bör tillämpas på den behandling av personuppgifter som utförs i medlemsstaterna inom ramen för denna förordning och sådan behandling av personuppgifter bör vara föremål för medlemsstaternas behöriga myndigheters tillsyn, särskilt de offentliga oberoende tillsynsmyndigheter som utses av medlemsstaterna. Utbyte eller överföring av personuppgifter mellan de behöriga myndigheterna ska ske i överensstämmelse med reglerna om överföring av personuppgifter i direktiv 95/46/EG.
- (12) En sund kvalitetskontroll av det arbete som utförs vid varje lagstadgat revisionsuppdrag bör bidra till en hög kvalitet på revisionerna. Den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget bör därför inte utfärda någon revisionsberättelse innan en kvalitetskontroll av uppdraget gjorts.
- (13) I revisionsberättelsen redovisas resultatet av den lagstadgade revisionen av ett företag av allmänt intresse för de berörda intressenterna. För att öka intressenternas förtroende för det granskade företags finansiella rapporter är det särskilt viktigt att revisionsberättelsen är välgrundad och väldokumenterad. Utöver den information som måste lämnas enligt artikel 28 i direktiv 2006/43/EG, bör revisionsberättelsen särskilt innehålla tillräckliga upplysningar om den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets opartiskhet och självständighet och om den lagstadgade revisionen ansågs vara i stånd att upptäcka oegentligheter, inklusive bedrägeri.

⁽¹⁾ Europaparlamentets och rådets direktiv 95/46/EG av den 24 oktober 1995 om skydd för enskilda personer med avseende på behandling av personuppgifter och om det fria flödet av sådana uppgifter (EGT L 281, 23.11.1995, s. 31).

- (14) Den lagstadgade revisionens värde för det granskade företaget skulle särskilt öka om kommunikationen förstärktes mellan den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget, å ena sidan, och revisionskommittén, å andra sidan. Förutom den regelbundna dialogen under utförandet av revisionen, är det därför viktigt att den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget lämnar en kompletterande och mer utförlig rapport om resultaten av revisionen till revisionskommittén. Denna kompletterande rapport bör senast lämnas till revisionskommittén samtidigt med revisionsberättelsen. På begäran bör den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget med revisionskommittén diskutera frågor av större vikt som omnämns i den kompletterande rapporten. Dessutom bör det vara möjligt att göra en sådan kompletterande utförlig rapport tillgänglig för de myndigheter som är behöriga att granska lagstadgade revisorer och revisionsföretag på deras begäran, och för tredje parter om detta föreskrivs i nationell rätt.
- (15) Lagstadgade revisorer eller revisionsföretag lämnar redan upplysningar till behöriga myndigheter som utövar tillsyn över företag av allmänt intresse om uppgifter eller beslut som kan utgöra en överträdelse av reglerna för det granskade företagens verksamhet eller som kan leda till att det granskade företagens verksamhet inte längre fungerar tillfredsställande. Tillsynsarbetet skulle dock underlättas om tillsynsmyndigheterna för kreditinstitut och försäkringsföretag och dessas lagstadgade revisorer eller revisionsföretag var skyldiga att inrätta en effektiv dialog med varandra.
- (16) Genom Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 1092/2010⁽¹⁾ inrättades Europeiska systemrisknämnden (ESRB). ESRB:s uppgift är att övervaka uppkomsten av systemrisk i unionen. Den information som systemviktiga finansinstituts lagstadgade revisorer och revisionsföretag har tillgång till kan bidra till ESRB:s arbete. Därför bör den här förordningen skapa förutsättningar för ett årligt forum för anonym sektorsinriktad dialog mellan lagstadgade revisorer och revisionsföretag, å ena sidan, och ESRB, å andra sidan.
- (17) För att öka förtroendet för lagstadgade revisorer och revisionsföretag som utför lagstadgad revision av företag av allmänt intresse och även öka deras ansvarsskyldighet, är det viktigt att de lagstadgade revisorernas och revisionsföretagens rapportering om öppenhet och insyn utökas. Lagstadgade revisorer och revisionsföretag bör därför vara skyldiga att offentliggöra finansiell information, och särskilt redovisa total omsättning uppdelad på revisionsarvoden som erhållits från företag av allmänt intresse, revisionsarvoden som erhållits från andra företag samt arvoden som erhållits för andra tjänster än revision. De bör också offentliggöra ekonomiska uppgifter om det nätverk som de tillhör. Lagstadgade revisorer och revisionsföretag bör lämna andra kompletterande upplysningar om revisionsarvoden till de behöriga myndigheterna för att underlätta deras tillsynsarbete.
- (18) Det är viktigt att revisionskommitténs roll i valet av en ny lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag förstärks, så att bolagsstämman eller medlemmarna av det granskade företaget kan fatta ett mer välgrundat beslut. När förvaltnings- eller kontrollorganet lägger fram ett förslag för bolagsstämman bör det följaktligen förklara om det följer det alternativ som revisionskommittén föredrar, och om så inte är fallet, ange skälen till detta. Revisionskommitténs rekommendation bör innehålla minst två alternativ för revisionsuppdraget och revisionskommittén ska vederbörligen motivera vilket alternativ den föredrar, så att ett välgrundat beslut kan fattas. Revisionskommittén bör i rekommendationen grunda sin motivering på resultatet av det obligatoriska urvalsförfarande som anordnas av det granskade företaget, under revisionskommitténs ansvar, för att motiveringen ska vara rättvis och välgrundad. I ett sådant urvalsförfarande bör det granskade företaget inte hindra lagstadgade revisorer eller revisionsföretag med en låg marknadsandel från att lägga fram anbud för revisionsuppdraget. Upphandlingsspecifikationerna bör innehålla öppna och icke-diskriminerande urvalskriterier som ska användas i utvärderingen av anbudena. Dessa urvalsförfaranden kan emellertid medföra oproportionerligt stora kostnader för företag med begränsat börsvärde och små och medelstora företag av allmänt intresse med tanke på deras storlek, och sådana företag bör därför undantas från skyldigheten att organisera ett förfarande för att välja en ny lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag.
- (19) Det granskade företagens bolagsstämmas eller medlemsstämmas rätt att välja lagstadgad revisor eller revisionsföretag skulle inte ha något värde om det granskade företaget ingick ett avtal med en tredje part som begränsar denna valmöjlighet. Alla avtalsvillkor som det granskade företaget kommer överens om med en tredje part avseende ett sådant val eller som begränsar valet till vissa lagstadgade revisorer eller vissa revisionsföretag bör därför anses vara ogiltiga.

⁽¹⁾ Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 1092/2010 av den 24 november 2010 om makrotillsyn av det finansiella systemet på EU-nivå och om inrättande av en europeisk systemrisknämnd (EUT L 331, 15.12.2010, s. 1).

- (20) Om flera lagstadgade revisorer eller revisionsföretag utsågs av företag av allmänt intresse skulle det förstärka den professionella skepticismen och bidra till att förbättra revisionernas kvalitet. Denna åtgärd i kombination med att mindre revisionsföretag deltar på revisionsmarknaden skulle göra det lättare för sådana företag att utveckla sin kapacitet, vilket i sin tur skulle bidra till att öka urvalet av lagstadgade revisorer och revisionsföretag för företag av allmänt intresse. Därför bör företag av allmänt intresse uppmuntras och stimuleras till att utse fler än en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag att utföra en lagstadgad revision.
- (21) För att hantera förtrolighetshotet och på så vis förstärka de lagstadgade revisorernas och revisionsföretagens opartiskhet och självständighet, är det viktigt att fastställa en längsta varaktighet för en lagstadgad revisors eller ett revisionsföretags uppdrag för ett visst granskat företag. Dessutom, som ett sätt att stärka den lagstadgade revisorns och revisionsföretagets opartiskhet och självständighet, förstärka den professionella skepticismen och förbättra revisionernas kvalitet, föreskriver denna förordning följande alternativ för en förlängning av den längsta varaktigheten: Att företag av allmänt intresse genomför regelbunden, öppen och obligatorisk ny upphandling eller utser flera lagstadgade revisorer eller revisionsföretag. Även deltagande av mindre revisionsföretag i dessa åtgärder skulle göra det lättare för sådana företag att utveckla sin kapacitet, vilket i sin tur skulle bidra till att öka urvalet av lagstadgade revisorer och revisionsföretag för företag av allmänt intresse. En lämplig gradvis rotationsmekanism bör också inrättas med avseende på nyckelrevisorerna som utför den lagstadgade revisionen på ett revisionsföretags uppdrag. Det är också viktigt att fastställa en lämplig tidsperiod under vilken en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag inte får utföra lagstadgade revisioner av samma företag. För att säkerställa ett smidigt överlämnande bör den avgående lagstadgade revisorn lämna överlättelsedokumentation med relevant information till den tillträdande lagstadgade revisorn.
- (22) För att säkerställa investerarnas och konsumenternas förtroende för den inre marknaden genom att undvika intressekonflikter bör lagstadgade revisorer eller revisionsföretag vara föremål för ändamålsenlig tillsyn av behöriga myndigheter som är oberoende gentemot revisorskåren och har lämplig kapacitet, sakkunskap och resurser. Medlemsstaterna bör kunna delegera eller tillåta dess behöriga myndigheter att delegera alla de behöriga myndigheternas uppgifter till andra myndigheter eller organ, med undantag för uppgifter som är kopplade till kvalitetskontrollsystemet, utredningar och sanktionssystem. Medlemsstaterna bör emellertid kunna välja att delegera uppgifter som är kopplade till disciplinära åtgärder till andra myndigheter och organ under förutsättning att majoriteten av de personer som deltar i ledningen av den berörda myndigheten eller det berörda organet är oberoende gentemot revisorskåren. De nationella behöriga myndigheterna bör ha nödvändiga befogenheter för att kunna utföra sina tillsynsuppgifter, inklusive möjligheter att få tillgång till data, erhålla upplysningar och utföra inspektioner. De bör vara specialiserade på tillsyn av finansmarknader, efterlevnad av kraven på finansiell rapportering eller tillsyn av lagstadgad revision. Det bör emellertid vara möjligt att låta övervakningen av att de krav som ställs på företag av allmänt intresse efterlevs utföras av de behöriga myndigheter som ansvarar för tillsynen av dessa företag. Det får inte finnas några möjligheter för lagstadgade revisorer och revisionsföretag att utöva otillbörligt inflytande över finansieringen av de behöriga myndigheterna.
- (23) Kvaliteten på tillsynen skulle förbättras om de myndigheter som ansvarar för olika uppgifter på nationell nivå samarbetar effektivt med varandra. De behöriga myndigheter som övervakar att kraven på lagstadgad revision av företag av allmänt intresse uppfylls bör därför samarbeta med de myndigheter som är ansvariga för de uppgifter som föreskrivs i direktiv 2006/43/EG, med tillsynsmyndigheterna för företag av allmänt intresse samt med de finansunderrättelseenheter som avses i Europaparlamentets och rådets direktiv 2005/60/EG ⁽¹⁾.
- (24) Extern kvalitetssäkring av lagstadgad revision är en grundläggande förutsättning för att revisionerna ska hålla hög kvalitet. Extern kvalitetssäkring ger trovärdighet åt offentliggjord finansiell information och förstärker skyddet av aktieägare, investerare, kreditgivare och andra berörda parter. Lagstadgade revisorer och revisionsföretag bör därför omfattas av ett kvalitetskontrollsystem under de behöriga myndigheternas ansvar i syfte att säkerställa objektivitet och oberoende gentemot revisorskåren. Kvalitetskontrollerna bör organiseras på ett sådant sätt att lagstadgade revisorer eller revisionsföretag som utför revision av företag av allmänt intresse blir föremål för kvalitetskontroll på grundval av en analys av riskerna. I fall då lagstadgade revisorer och revisionsföretag utför lagstadgad revision av andra företag av allmänt intresse än de som definieras i artikel 2.17 och 2.18 i direktiv

⁽¹⁾ Europaparlamentets och rådets direktiv 2005/60/EG av den 26 oktober 2006 om åtgärder för att förhindra att det finansiella systemet används för penningtvätt och finansiering av terrorism (EUT L 309, 25.11.2005, s. 15).

2006/43/EG bör den kontrollen äga rum minst vart tredje år, och i andra fall minst vart sjätte år. Kommissionens rekommendation av den 6 maj 2008 om extern kvalitetssäkring av lagstadgade revisorer och revisionsföretag som granskar företag av allmänt intresse ⁽¹⁾ innehåller riktlinjer för hur inspektionerna ska utföras. Kvalitetskontrollerna bör vara ändamålsenliga och stå i proportion till omfattningen av och komplexiteten i verksamheten för den lagstadgade revisor eller det revisionsföretag som granskas.

- (25) Marknaden för lagstadgade revisioner av företag av allmänt intresse utvecklas ständigt. Det är därför nödvändigt att behöriga myndigheterna följer marknadsutvecklingen, särskilt när det gäller risker till följd av hög marknads-koncentration, inbegripet inom specifika sektorer, och det arbete som revisionskommittéerna utför.
- (26) Insyn i de behöriga myndigheternas verksamhet bör bidra till att öka investerarnas och konsumenternas förtroende för den inre marknaden. De behöriga myndigheterna bör därför vara skyldiga att rapportera regelbundet om sin verksamhet och offentliggöra information i aggregerad form om resultat och slutsatser i samband med inspektioner, eller i separat form om medlemsstaterna så fastställer.
- (27) Samarbete mellan medlemsstaternas behöriga myndigheter kan bidra på ett viktigt sätt till en konsekvent hög kvalitet på lagstadgade revisioner i unionen. Medlemsstaternas behöriga myndigheter bör därför vid behov samarbeta med varandra när det gäller tillsynen av lagstadgad revision. De bör följa principen om hemlandskontroll och att tillsynen ska utövas av den medlemsstat där den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget godkännts och i vilken det granskade företaget har sitt säte. Samarbetet mellan de behöriga myndigheterna bör organiseras inom ramen för en kommitté för europeiska tillsynsorgan för revisorer (*Committee of European Auditing Oversight Bodies* – CEAOB), som bör vara sammansatt av företrädare på hög nivå för de behöriga myndigheterna. I syfte att öka konsekvensen i tillämpningen av denna förordning bör CEAOB kunna anta icke-bindande riktlinjer eller yttranden. Dessutom bör CEAOB underlätta informationsutbyte, ge kommissionen råd och bidra till tekniska bedömningar och teknisk granskning.

För att kunna genomföra den tekniska bedömningen av offentliga tillsynssystem i tredjeländer, och när det gäller det internationella samarbetet mellan medlemsstater och tredjeländer på detta område, bör CEAOB inrätta en undergrupp som leds av en ledamot som utses av Europeiska tillsynsmyndigheten (Europeiska värdepappers- och marknadsmyndigheten – Esmå) ⁽²⁾ och bör begära bistånd av Esmå, Europeiska tillsynsmyndigheten (Europeiska bankmyndigheten – EBA) ⁽³⁾ eller Europeiska tillsynsmyndigheten (Europeiska försäkrings- och tjänstepensionsmyndigheten – Eiopa,) ⁽⁴⁾ i den mån dess begäran är kopplad till det internationella samarbetet mellan medlemsstater och tredjeländer på området för lagstadgad revision av företag av allmänt intresse som står under tillsyn av dessa europeiska tillsynsmyndigheter. CEAOB-sekretariatet bör tillhandahållas av kommissionen och bör inbegripa därmed sammanhängande kostnader i sina beräkningar för nästa år på grundval av det arbetsprogram som CEAOB har godkänt.

- (28) Samarbetet mellan medlemsstaternas behöriga myndigheter bör omfatta samarbete kring kvalitetskontroller och bistånd vid utredningar av lagstadgade revisioner av företag av allmänt intresse, även i de fall där den revision som är föremål för utredningen inte utgör någon överträdelse av gällande lagar eller föreskrifter i de berörda medlemsstaterna. De detaljerade arrangemangen för samarbetet mellan de berörda myndigheterna bör omfatta möjligheten att inrätta kollegier av berörda myndigheter samt fördelning av arbetsuppgifter. De nätverk som lagstadgade revisorer och revisionsföretag är verksamma inom bör beaktas inom ramen för samarbetet. De behöriga myndigheterna bör följa tillämpliga regler gällande konfidentialitet och tystnadsplikt.

⁽¹⁾ EUT L 120, 7.5.2008, s. 20.

⁽²⁾ Europeisk tillsynsmyndighet inrättad genom Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 1093/2010 av den 24 november 2010 om inrättande av en europeisk tillsynsmyndighet (Europeiska bankmyndigheten), om ändring av beslut nr 716/2009/EG och om upphävande av kommissionens beslut 2009/78/EG (EUT L 331, 15.12.2010, s. 12).

⁽³⁾ Europeisk tillsynsmyndighet inrättad genom Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 1095/2010 av den 24 november 2010 om inrättande av en europeisk tillsynsmyndighet (Europeiska värdepappers- och marknadsmyndigheten), om ändring av beslut nr 716/2009/EG och om upphävande av kommissionens beslut 2009/77/EG (EUT L 331, 15.12.2010, s. 84).

⁽⁴⁾ Europeisk tillsynsmyndighet inrättad genom Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 1094/2010 av den 24 november 2010 om inrättande av en europeisk tillsynsmyndighet (Europeiska försäkrings- och tjänstepensionsmyndigheten), om ändring av beslut nr 716/2009/EG och om upphävande av kommissionens beslut 2009/79/EG (EUT L 331, 15.12.2010, s. 48).

- (29) Med tanke på sammanlänknings av kapitalmarknaderna gör det nödvändigt att ge de nationella behöriga myndigheterna befogenhet att samarbeta med tillsynsmyndigheter och andra organ i tredjeländer i fråga om informationsutbyte eller kvalitetskontroller. Om samarbetet med myndigheter i tredjeländer rör revisionshandlingar eller andra dokument som innehas av lagstadgade revisorer eller revisionsföretag, ska emellertid förfarandena i direktiv 2006/43/EG gälla.
- (30) För att kapitalmarknaderna ska fungera väl behövs det hållbar revisionskapacitet och en konkurrenskraftig marknad för lagstadgade revisionstjänster med ett tillräckligt urval av lagstadgade revisorer och revisionsföretag som kan utföra lagstadgade revisioner av företag av allmänt intresse. De behöriga myndigheterna och Europeiska konkurrensnätverket bör rapportera om de förändringar i strukturen för revisionsmarknaden som införs genom denna förordning.
- (31) Anpassningen av förfarandena för kommissionens antagande av delegerade akter till fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUF-fördraget), särskilt till artiklarna 290 och 291, bör göras från fall till fall. Befogenheten att anta akter i enlighet med artikel 290 i EUF-fördraget bör delegeras till kommissionen för att ta hänsyn till revisionsarbetets och revisorsyrkets utveckling. I synnerhet är delegerade akter nödvändiga när det gäller att anta internationella revisionsstandarder som rör revisionspraxis, opartiskhet och självständighet och internkontroll hos lagstadgade revisorer och revisionsföretag. De internationella revisionsstandarder som antas bör inte ändra några krav i denna förordning eller komplettera några av de kraven, med undantag för specifikt definierade krav. Det är av särskild betydelse att kommissionen genomför lämpliga samråd under sitt förberedande arbete, inklusive på expertnivå.

När kommissionen förbereder och utarbetar delegerade akter bör den se till att relevanta handlingar översänds samtidigt till Europaparlamentet och rådet och att detta sker så snabbt som möjligt och på lämpligt sätt.

- (32) För att säkerställa rättslig säkerhet och möjliggöra en smidig övergång till den ordning som inrättas genom denna förordning, är det viktigt att införa en övergångsperiod för ikraftträdandet av skyldigheten att byta lagstadgade revisorer och revisionsföretag och skyldigheten att anordna ett urvalsförfarande för val av lagstadgade revisorer och revisionsföretag.
- (33) Hänvisningar till bestämmelserna i direktiv 2006/43/EG ska förstås som hänvisningar till de nationella bestämmelser som införlivar de bestämmelserna i direktiv 2006/43/EG. Den nya europeiska revisionsramen som inrättas genom den här förordningen och Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/56/EU ⁽¹⁾ ersätter de nuvarande kraven i direktiv 2006/43/EG och bör tolkas utan hänvisning till föregående instrument såsom kommissionens rekommendationer som antogs enligt den föregående ramen.
- (34) Eftersom målen för denna förordning, nämligen att klargöra och bättre definiera funktionen för lagstadgad revision av företag av allmänt intresse, förbättra den information som den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget lämnar till det granskade företaget, investerare och andra intressenter, förbättra kommunikationskanalerna mellan revisorerna och tillsynsmyndigheterna för företag av allmänt intresse, förebygga att intressekonflikter uppstår till följd av tillhandahållande av andra tjänster än revision till företag av allmänt intresse, minska risken för eventuella intressekonflikter till följd av det befintliga systemet, varigenom det granskade företaget väljer och betalar revisorn, eller förtroelighetshotet, underlätta byte och val av lagstadgad revisor eller revisionsföretag för företag av allmänt intresse samt öka urvalet revisorer för företag av allmänt intresse och förbättra effektiviteten, oberoendet och konsekvensen i regleringen och tillsynen av lagstadgade revisorer och revisionsföretag som utför lagstadgad revision av företag av allmänt intresse, inklusive när det gäller samarbete på unionsnivå, inte i tillräcklig utsträckning kan uppnås av medlemsstaterna utan snarare, på grund av sin omfattning, kan uppnås bättre på unionsnivå, kan unionen vidta åtgärder i enlighet med subsidiaritetsprincipen i artikel 5 i fördraget om Europeiska unionen. I enlighet med proportionalitetsprincipen i samma artikel går denna förordning inte utöver vad som är nödvändigt för att uppnå dessa mål.

⁽¹⁾ Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/56/EU av den 16 april 2014 om ändring av direktiv 2006/43/EG om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning (se sidan 196 i detta nummer av EUT).

- (35) Denna förordning står i överensstämmelse med de grundläggande rättigheter och de principer som erkänns särskilt i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna, i synnerhet rätten till respekt för privatlivet och familjelivet, rätten till skydd av personuppgifter och näringsfrihet och måste tillämpas i enlighet med dessa rättigheter och principer.
- (36) Europeiska datatillsynsmannen har hörts i enlighet med artikel 28.2 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 45/2001 och avgav sitt yttrande den 23 april 2012 ⁽¹⁾.
- (37) En ny rättslig ram för lagstadgad revision av årsredovisning eller årsbokslut och koncernredovisning bör inrättas genom den här förordningen och Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/56/EU och kommissionens beslut 2005/909/EG ⁽²⁾ bör därför upphävas.

HÄRIGENOM FÖRESKRIVS FÖLJANDE.

AVDELNING I

SYFTE, TILLÄMPNINGSOMRÅDE OCH DEFINITIONER

Artikel 1

Syfte

I denna förordning fastställs regler för lagstadgad revision av årsredovisning eller årsbokslut och koncernredovisning för företag av allmänt intresse, regler om organisation och val av lagstadgade revisorer och revisionsföretag av företag av allmänt intresse för att främja deras opartiskhet och självständighet och undvika intressekonflikter samt regler för övervakning av att lagstadgade revisorer och revisionsföretag uppfyller dessa krav.

Artikel 2

Tillämpningsområde

1. Denna förordning ska tillämpas på följande:
 - a) Lagstadgade revisorer och revisionsföretag som utför lagstadgad revision av företag av allmänt intresse.
 - b) Företag av allmänt intresse.
2. Denna förordning ska inte påverka tillämpningen av direktiv 2006/43/EG.
3. Om ett kooperativ i den mening som avses i artikel 2.14 i direktiv 2006/43/EG, en sparbank eller ett liknande företag enligt artikel 45 i direktiv 86/635/EEG, eller ett dotterföretag eller en rättslig efterträdare till ett kooperativ, en sparbank eller ett liknande företag som avses i artikel 45 i direktiv 86/635/EEG enligt nationell rätt är skyldiga eller tillåts att vara medlem av ett icke-vinstdrivande revisionsföretag, får medlemsstaten besluta att denna förordning eller vissa bestämmelser i den inte ska gälla för lagstadgad revision av ett sådant företag förutsatt att den princip om opartiskhet och självständighet som fastställs i direktiv 2006/43/EG efterlevs av den lagstadgade revisor som utför den lagstadgade revisionen av en av sina medlemmar och av personer som har möjlighet att påverka den lagstadgade revisionen.

⁽¹⁾ EUT C 336, 6.11.2012, s. 4.

⁽²⁾ Kommissionens beslut 2005/909/EG av den 14 december 2005 om upprättandet av en expertgrupp för att bistå kommissionen med rådgivning och underlätta samarbete mellan offentliga tillsynssystem för lagstadgade revisorer och revisionsföretag (EUT L 329, 16.12.2005, s. 38).

4. Om ett kooperativ i den mening som avses i artikel 2.14 i direktiv 2006/43/EG, en sparbank eller ett liknande företag enligt artikel 45 i direktiv 86/635/EEG, eller ett dotterföretag eller en rättslig efterträdare till ett kooperativ, en sparbank eller ett liknande företag som avses i artikel 45 i direktiv 86/635/EEG enligt nationell rätt är skyldiga eller tillåts att vara medlem av ett icke-vinstdrivande revisionsföretag skulle en objektiv, omdömesgill och insatt part inte dra slutsatsen att det medlemskapsbaserade förhållandet äventyrar den lagstadgade revisorns opartiskhet och självständighet under förutsättning att, när ett sådant revisionsföretag utför en lagstadgad revision av en av sina medlemmar, principerna om opartiskhet och självständighet tillämpas på de lagstadgade revisorer som utför revisionen och på de personer som har en ställning där de kan påverka den lagstadgade revisionen.

5. Medlemsstaten ska informera kommissionen och den kommitté för europeiska tillsynsorgan för revisorer (nedan kallad CEAOB) som avses i artikel 30 om de undantagsfall då den här förordningen eller vissa bestämmelser i den inte är tillämpliga. Den ska översända en förteckning till kommissionen och CEAOB över de bestämmelser i denna förordning som inte tillämpas på lagstadgad revision av de företag som avses i punkt 3 och motivera varför de inte tillämpas.

Artikel 3

Definitioner

I denna förordning ska de definitioner som fastställs i artikel 2 i direktiv 2006/43/EG gälla, förutom när det gäller begreppet *behörig myndighet*, såsom föreskrivs i artikel 20 i den här förordningen.

AVDELNING II

VILLKOR FÖR UTFÖRANDE AV LAGSTADGAD REVISION AV FÖRETAG AV ALLMÄNT INTRESSE

Artikel 4

Revisionsarvoden

1. Arvoden för lagstadgad revision av företag av allmänt intresse får inte baseras på någon form av villkorlighet.

Utan att det påverkar tillämpningen av artikel 25 i direktiv 2006/43/EG, och för tillämpningen av första stycket, innebär arvoden som baseras på villkorlighet arvoden för revisionsuppdrag som beräknats enligt en på förhand bestämd grund avseende utfallet eller resultatet av en transaktion eller resultatet av det utförda arbetet. Arvoden ska inte betraktas som villkorliga om de har fastställts av en domstol eller en behörig myndighet.

2. Om en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag under en period av tre eller fler räkenskapsår i följd tillhandahåller andra icke-revisionstjänster än de som avses i artikel 5.1 i den här förordningen till det granskade företaget, dess moderföretag eller dess kontrollerade företag får de totala arvoden för sådana tjänster uppgå till högst 70 % av genomsnittet av de arvoden som betalats för den lagstadgade revisionen av det granskade företaget och, i tillämpliga fall, dess moderföretag och kontrollerade företag samt av koncernredovisningen för koncernen i fråga under de senaste tre räkenskapsåren.

Vid tillämpningen av de begränsningar som anges i första stycket ska andra icke-revisionstjänster än de som avses i artikel 5.1 och som föreskrivs i unionslagstiftningen eller nationell lagstiftning undantas.

Medlemsstaterna får föreskriva att en behörig myndighet på begäran av en lagstadgad revisor eller revisionsföretag i undantagsfall får tillåta att den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget för en period av högst två räkenskapsår undantas från kraven i första stycket med avseende på ett granskat företag.

3. Om de totala arvoden som erhållits från ett företag av allmänt intresse under vart och ett av de senaste tre räkenskapsåren utgör mer än 15 % av de totala arvoden som erhållits av den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget eller, i förekommande fall, av koncernrevisorn som utför den lagstadgade revisionen under vart och ett av de räkenskapsåren, ska den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget eller, allt efter omständigheterna, koncernrevisorn, rapportera detta till revisionskommittén och med revisionskommittén diskutera hot mot deras opartiskhet och självständighet och de skyddsåtgärder som tillämpats för att minska dessa hot. Revisionskommittén ska överväga huruvida revisionsuppdraget bör bli föremål för en kvalitetskontroll av en annan lagstadgad revisor eller ett annat revisionsföretag före utfärdandet av revisionsberättelsen.

Om de arvoden som erhålls från ett sådant företag av allmänt intresse fortsätter att överstiga 15 % av de totala arvodeintäkter som erhålls av en sådan lagstadgad revisor eller ett sådant revisionsföretag eller, allt efter omständigheterna, av en koncernrevisor som utför den lagstadgade revisionen, ska revisionskommittén på grundval av objektiva kriterier besluta om ett sådant företags eller en sådan koncerns lagstadgade revisor eller revisionsföretag, eller koncernrevisor, får fortsätta revisionsuppdraget under ytterligare en period, som under alla omständigheter inte får överstiga två år.

4. Medlemsstaterna får tillämpa strängare krav än de som föreskrivs i denna artikel.

Artikel 5

Förbud mot tillhandahållande av icke-revisionstjänster

1. En lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag som utför den lagstadgade revisionen av ett företag av allmänt intresse, eller medlemmar av nätverket som den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget tillhör, får varken direkt eller indirekt tillhandahålla det granskade företaget, dess moderföretag eller dess kontrollerade företag inom unionen några förbjudna icke-revisionstjänster under

- a) perioden mellan början på den period som granskas och utfärdandet av revisionsberättelsen, och
- b) räkenskapsåret närmast före den period som avses i led a i förhållande till de tjänster som förtecknas i led e i andra stycket.

I denna artikel avses med förbjudna icke-revisionstjänster följande:

- a) Skattetjänster i samband med
 - i) upprättande av deklaration avseende skatt,
 - ii) arbetsgivaravgifter,
 - iii) tullar,
 - iv) identifiering av offentliga bidrag och skatteincitament om inte stöd från den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget i fråga om sådana tjänster krävs enligt lag,
 - v) stöd när det gäller skattekontroller från skattemyndigheterna om inte stöd från den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget i fråga om sådana kontroller krävs enligt lag,
 - vi) beräkning av direkt och indirekt skatt och uppskjuten skatt,
 - vii) tillhandahållande av skatterådgivning.
- b) Tjänster som inbegriper medverkan i förvaltningen eller beslutsprocessen i det granskade företaget.
- c) Bokföring och utarbetande av redovisningshandlingar och finansiella rapporter.
- d) Löneadministrationstjänster.
- e) Utformning och införande av processer för internkontroll eller riskhantering relaterade till upprättande av och/eller kontroll av finansiell information eller utformning och genomförande av tekniska system för finansiell information.

- f) Värderingstjänster, inklusive värderingar i samband med aktuarietjänster eller stödtjänster för tvistlösning.
- g) Juridiska tjänster avseende
- i) tillhandahållande av allmän rådgivning,
 - ii) förhandlingar på revisionsklientens vägnar, och
 - iii) företrädskap vid tvistlösning.
- h) Tjänster relaterade till det granskade företags internrevision.
- i) Tjänster kopplade till revisionsklientens finansiering, kapitalstruktur och -allokering samt investeringsstrategi, utom tillhandahållande av bestyrkandeuppdrag i samband med de finansiella rapporterna, såsom utfärdande av stödbrev (*comfort letters*) med anknytning till prospekt som utfärdas av det granskade företaget.
- j) Främjande av, handel med eller utställande av aktieemissionsgaranti för aktier i det granskade företaget.
- k) Personaltjänster med avseende på
- i) befattningshavare som i betydande grad kan påverka upprättandet av de redovisningshandlingar eller finansiella rapporter som är föremål för den lagstadgade revisionen om dessa tjänster inbegriper
 - sökande efter eller framtagande av kandidater till sådana befattningar, eller
 - utförande av kontroller av referenser för kandidater till sådana befattningar,
 - ii) strukturen för organisationens utformning, och
 - iii) kostnadskontroll.
2. Medlemsstaterna får förbjuda andra tjänster än de som är förtecknade i punkt 1 som de anser utgör ett hot mot opartiskhet och självständighet. Medlemsstaterna ska meddela kommissionen eventuella tillägg till förteckningen i punkt 1.
3. Genom undantag från punkt 1 andra stycket får medlemsstaterna tillåta att de tjänster som avses i leden a i, a iv–vii och f tillhandahålls, förutsatt att följande krav är uppfyllda:
- a) De har ingen direkt effekt eller har obetydlig effekt, separat eller totalt sett på de granskade finansiella rapporterna.
 - b) Uppskattningen av effekten på de granskade finansiella rapporterna dokumenteras på ett heltäckande sätt och förklaras i den kompletterande rapporten till revisionskommittén som avses i artikel 11.
 - c) De principer om opartiskhet och självständighet som fastställs i direktiv 2006/43/EG respekteras av den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget.
4. En lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag som utför lagstadgad revision av företag av allmänt intresse, och medlemmar av ett nätverk om den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget tillhör ett sådant nätverk, får till det granskade företaget, dess moderföretag eller dess kontrollerade företag tillhandahålla andra icke-revisionstjänster än de förbjudna icke-revisionstjänster som avses i punkterna 1 och 2, förutsatt att revisionskommittén godkänt detta efter att den vederbörligen bedömt hot mot opartiskhet och självständighet och de skyddsåtgärder som tillämpas i enlighet med artikel 22b i direktiv 2006/43/EG. Revisionskommittén ska i tillämpliga fall utfärda riktlinjer vad gäller de tjänster som avses i punkt 3.

Medlemsstaterna får införa strängare bestämmelser för de villkor enligt vilka en lagstadgad revisor, ett revisionsföretag eller en medlem i ett nätverk som den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget tillhör, får tillhandahålla andra icke-revisionstjänster än de som är förbjudna enligt punkt 1 till det granskade företaget, dess moderföretag eller dess kontrollerade företag.

5. Om en medlem av ett nätverk som en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag som utför lagstadgad revision av ett företag av allmänt intresse tillhör, tillhandahåller någon av de icke-revisionstjänster som avses i punkterna 1 och 2 i denna artikel till ett företag som är baserat i tredjeland och som kontrolleras av det granskade företaget av allmänt intresse, ska den berörda lagstadgade revisorn eller det berörda revisionsföretaget bedöma om hans, hennes eller dess opartiskhet och självständighet äventyras till följd av att den berörda nätverksmedlemmen tillhandahåller sådana tjänster.

Om den lagstadgade revisorn eller revisionsföretagets opartiskhet och självständighet påverkas ska han, hon eller det vid behov vidta skyddsåtgärder för att minska de hot som uppstår till följd av att sådana tjänster tillhandahålls i ett tredjeland. Den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget får endast fortsätta att utföra den lagstadgade revisionen av det berörda företaget av allmänt intresse om han, hon eller det i enlighet med artikel 6 i denna förordning och artikel 22b i direktiv 2006/43/EG kan motivera att ett sådant tillhandahållande av tjänster varken påverkar hans, hennes eller dess professionella omdöme eller revisionsberättelsen.

Vid tillämpningen av denna punkt gäller följande:

- a) Medverkan i det granskade företagens beslutsprocess och tillhandahållande av de tjänster som avses i punkt 1 andra stycket b, c och e ska alltid anses påverka sådan opartiskhet och självständighet och inte kunna minskas av några skyddsåtgärder.
- b) Tillhandahållande av de tjänster som avses i punkt 1 andra stycket förutom leden b, c och e ska anses påverka sådan opartiskhet och självständighet och därför kräva skyddsåtgärder för att minska de hot som det orsakar.

Artikel 6

Förberedelse för lagstadgad revision och bedömning av hot mot opartiskhet och självständighet

1. Innan en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag accepterar eller behåller ett uppdrag som rör lagstadgad revision av ett företag av allmänt intresse, ska den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget utöver bestämmelserna i artikel 22b i direktiv 2006/43/EG bedöma och dokumentera följande:

- a) Om den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget uppfyller kraven i artiklarna 4 och 5 i den här förordningen.
- b) Om villkoren i artikel 17 i den här förordningen är uppfyllda.
- c) Utan att det påverkar tillämpningen av direktiv 2005/60/EG, integriteten hos medlemmarna i kontroll-, förvaltnings- och ledningsorganen i företaget av allmänt intresse.

2. En lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag ska

- a) varje år för revisionskommittén skriftligen bekräfta att den lagstadgade revisor, det revisionsföretag och de ledande personer i det uppdragsteam som utför den lagstadgade revisionen är opartiska och självständiga i förhållande till det granskade företaget,
- b) med revisionskommittén diskutera hot mot deras opartiskhet och självständighet och de skyddsåtgärder som tillämpas för att minska dessa hot, vilka enligt punkt 1 ska dokumenteras av dem.

Artikel 7

Oegentligheter

Utän att det påverkar tillämpningen av artikel 12 i den här förordningen och direktiv 2005/60/EG ska en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag som utför lagstadgad revision av ett företag av allmänt intresse och som misstänker eller har goda grunder att misstänka att oegentligheter, däribland bedrägeri med avseende på det granskade företagens finansiella rapporter, kan förekomma eller har förekommit, informera det granskade företaget och uppmana det att utreda frågan samt vidta lämpliga åtgärder för att hantera sådana oegentligheter och förhindra att de upprepas i framtiden.

Om det granskade företaget inte utreder frågan ska den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget informera de myndigheter som av medlemsstaterna tilldelats ansvaret för utredning av sådana oegentligheter.

Om en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag i god tro till dessa myndigheter överlämnar sådana uppgifter om oegentligheter som avses i första stycket, ska detta inte anses utgöra någon överträdelse av eventuella avtalsmässiga eller rättsliga begränsningar för offentliggörande av information.

Artikel 8

Kvalitetskontroll av uppdraget

1. Innan de rapporter som avses i artiklarna 10 och 11 utfärdas ska en kvalitetskontroll av uppdraget (i denna artikel kallad *kontrollen*) utföras för att bedöma om den lagstadgade revisorn eller nyckelrevisorn på ett rimligt sätt har kommit fram till de utlåtanden och slutsatser som anges i utkastet till sådana rapporter.
2. Kontrollen ska utföras av en person som ansvarar för sådana kontroller (i denna artikel kallad *kvalitetsgranskaren*). Kvalitetsgranskaren ska vara en lagstadgad revisor som inte deltar i utförandet av den lagstadgade revision som kontrollen avser.
3. I de fall där den lagstadgade revisionen utförs av ett revisionsföretag och alla lagstadgade revisorer deltagit i utförandet av den lagstadgade revisionen, eller i de fall när den lagstadgade revisionen genomförs av en lagstadgad revisor och den lagstadgade revisorn inte är delägare i eller anställd hos ett revisionsföretag, ska han, hon eller det med avvikelse från punkt 2 se till att en annan lagstadgad revisor genomför kontrollen. Vid tillämpningen av denna artikel ska utlämnande av handlingar eller uppgifter till den oberoende kvalitetsgranskaren inte utgöra en överträdelse av tystnadsplikten. Handlingar eller uppgifter som utlämnas till kvalitetsgranskaren ska vid tillämpningen av denna artikel omfattas av tystnadsplikt.
4. Vid genomförande av kontrollen ska kvalitetsgranskaren åtminstone dokumentera följande:
 - a) Muntlig och skriftlig information som lämnats av den lagstadgade revisorn eller nyckelrevisorn för att styrka de väsentliga bedömningarna samt de huvudsakliga resultaten av de granskningsåtgärder som utförts samt de slutsatser som dragits av dessa resultat, oavsett om kvalitetsgranskaren begär detta eller inte.
 - b) De uttalanden som utfärdats av den lagstadgade revisorn eller av nyckelrevisorn enligt utkastet till de rapporter som avses i artiklarna 10 och 11.
5. Kontrollen ska åtminstone omfatta följande inslag:
 - a) Om den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget är opartisk(t) och självständig(t) i förhållande till det granskade företaget.
 - b) Betydande risker som är relevanta för den lagstadgade revisionen och som den lagstadgade revisorn eller nyckelrevisorn har identifierat under utförandet av den lagstadgade revisionen och de åtgärder som denne har vidtagit för att på ett lämpligt sätt hantera dessa risker.
 - c) Den lagstadgade revisorns eller nyckelrevisorns motiveringar, särskilt rörande väsentlighetsnivåer och de betydande risker som avses i led b.
 - d) Eventuella förfrågningar om råd som görs till externa sakkunniga och genomförandet av sådana råd.
 - e) Arten och omfattningen av rättade och icke-rättade fel i de finansiella rapporterna som upptäcktes under utförandet av revisionen.
 - f) De frågor som diskuteras med det granskade företags revisionskommitté, ledningsorgan och/eller kontrollorgan.
 - g) De frågor som diskuteras med behöriga myndigheter och, i förekommande fall, med andra tredje parter.
 - h) Om de handlingar och uppgifter som valts från revisionshandlingarna av kvalitetsgranskaren stöder den lagstadgade revisorns eller nyckelrevisorns utlåtande i utkastet till de rapporter som avses i artiklarna 10 och 11.

6. Kvalitetsgranskaren ska diskutera resultaten av kontrollen med den lagstadgade revisorn eller nyckelrevisorn. Revisionsföretaget ska inrätta förfaranden för att fastställa hur oenighet mellan nyckelrevisorn och kvalitetsgranskaren ska lösas.
7. Den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget och kvalitetsgranskaren ska dokumentera resultaten av kontrollen tillsammans med de överväganden som ligger till grund för resultaten.

Artikel 9

Internationella revisionsstandarder

Kommissionen ska ges befogenhet att genom delegerade akter i enlighet med artikel 39 anta de internationella revisionsstandarder som avses i artikel 26 i direktiv 2006/43/EG gällande revisionsrutiner samt lagstadgade revisorers och revisionsföretags opartiskhet och självständighet och interna kvalitetskontroller, med avseende på deras tillämpning i unionen förutsatt att de uppfyller kraven i artikel 26.3 a, b och c i direktiv 2006/43/EG och att de inte medför att kraven i denna förordning ändras eller kompletteras utöver dem som anges i artiklarna 7, 8 och 18 i den här förordningen.

Artikel 10

Revisionsberättelse

1. De lagstadgade revisorerna eller revisionsföretagen ska redovisa resultaten av en lagstadgad revision av ett företag av allmänt intresse i en revisionsberättelse.
2. Revisionsberättelsen ska utarbetas i enlighet med bestämmelserna i artikel 28 i direktiv 2006/43/EG och dessutom åtminstone innehålla följande uppgifter:
 - a) Angivelse av vem eller vilket organ som de lagstadgade revisorerna eller revisionsföretagen har utsetts.
 - b) Datum för utnämningen och den totala sammanhängande period som uppdraget varat, inklusive tidigare förlängningar och nyförordnanden av de lagstadgade revisorerna eller revisionsföretagen.
 - c) Tillhandahållande av följande till stöd för revisionsuttalandet:
 - i) En beskrivning av de viktigaste bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter, inklusive bedömda risker för väsentliga felaktigheter på grund av bedrägeri.
 - ii) En sammanfattning av revisorns åtgärder till följd av dessa risker.
 - iii) De viktigaste iakttagelserna med anledning av dessa risker, i förekommande fall.När det är relevant för ovannämnda information i revisionsberättelsen om varje bedömd risk för väsentliga felaktigheter, ska revisionsberättelsen innehålla en tydlig hänvisning till de relevanta uppgifterna i den finansiella rapporten.
 - d) En förklaring av i vilken utsträckning den lagstadgade revisionen ansågs kunna upptäcka oegentligheter, inklusive bedrägeri.
 - e) En bekräftelse av att revisionsuttalandet är förenligt med den kompletterande rapport som ska överlämnas till revisionskommittén i enlighet med artikel 11.
 - f) En försäkran om att de förbjudna icke-revisionstjänster som avses i artikel 5.1 inte har tillhandahållits, och att de lagstadgade revisorerna eller revisionsföretagen varit opartiska och självständiga i förhållande till det granskade företaget under revisionens utförande.
 - g) Ange eventuella tjänster som utöver den lagstadgade revisionen tillhandahölls det granskade företaget, och dess dotterföretag av den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget, och som inte har upplysts om i förvaltningsberättelsen eller i de finansiella rapporterna.

Medlemsstaterna får fastställa ytterligare krav i förhållande till innehållet i revisionsberättelsen.

3. Med undantag för kraven i punkt 2 e får revisionsberättelsen inte innehålla några korshänvisningar till den kompletterande rapport som ska överlämnas till revisionskommittén i enlighet med artikel 11. Revisionsberättelsen ska vara formulerad i klara och entydiga ordalag.

4. Den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget får inte använda namnet på någon behörig myndighet på ett sätt som anger eller antyder att den behöriga myndigheten ger sitt stöd åt eller godkänner revisionsberättelsen.

Artikel 11

Kompletterande rapport till revisionskommittén

1. Lagstadgade revisorer eller revisionsföretag som utför lagstadgad revision av företag av allmänt intresse ska, senast när den revisionsberättelse som avses i artikel 10 läggs fram, överlämna en kompletterande rapport till det granskade företagets revisionskommitté. Medlemsstaterna får dessutom kräva att denna kompletterande rapport läggs fram för det granskade företagets förvaltnings- eller kontrollorgan.

Om det granskade företaget inte har någon revisionskommitté ska den kompletterande rapporten överlämnas till det organ som utför motsvarande uppgifter inom det granskade företaget. Medlemsstaterna får tillåta att revisionskommittén lämnar ut denna rapport till tredje part i enlighet med nationell rätt.

2. Den kompletterande rapporten ska vara skriftlig. Den ska innehålla en redogörelse för resultaten av den lagstadgade revision som utförts och ska åtminstone innehålla följande uppgifter:

- a) En förklaring om opartiskhet och självständighet i enlighet med artikel 6.2 a.
- b) Om den lagstadgade revisionen utförts av ett revisionsföretag ska rapporten ange varje nyckelrevisor som deltagit i revisionen.
- c) Om den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget har ordnat så att hans, hennes eller dess granskning utförs av en annan lagstadgad revisor eller ett annat revisionsföretag som inte ingår i samma nätverk, eller har anlitat externa sakkunniga, ska detta anges i rapporten som även ska intyga att den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget tagit emot en bekräftelse från den andra lagstadgade revisorn eller det andra revisionsföretaget och/eller den externa sakkunnige avseende deras opartiskhet och självständighet.
- d) En beskrivning av typen, frekvensen och omfattningen i fråga om kommunikationen med revisionskommittén eller det organ som utför motsvarande uppgifter inom det granskade företaget, ledningsorganet och förvaltnings- eller kontrollorganet inom det granskade företaget, tillsammans med uppgifter om datumen för mötena med dessa organ.
- e) En beskrivning av omfattningen av revisionen och under vilken period denna utfördes.
- f) Om mer än en lagstadgad revisor eller mer än ett revisionsföretag har utsetts, en beskrivning av fördelningen av arbetsuppgifter mellan de lagstadgade revisorerna och/eller revisionsföretagen.
- g) En beskrivning av den metod som använts, inbegripet vilka poster i balansräkningen som faktiskt verifierats och vilka poster som har verifierats grundat på system- och internkontrollgranskning, inklusive en förklaring av eventuella betydande variationer i förhållandena mellan system- och internkontrollgranskning jämfört med föregående år, även om föregående års lagstadgade revision utfördes av andra lagstadgade revisorer eller revisionsföretag.
- h) Angivande av den kvantitativa väsentlighetsnivå som tillämpats för att utföra den lagstadgade revisionen för de finansiella rapporterna som helhet och vid behov väsentlighetsnivån eller väsentlighetsnivåerna för särskilda klasser av transaktioner, kontosaldon eller upplysningar samt angivande av de kvalitativa faktorer som beaktats vid fastställandet av väsentlighetsnivån.
- i) Rapportering om och förklaring av bedömningar beträffande händelser eller förhållanden som identifierats under revisionens gång och som kan kasta betydande osäkerhet över det granskade företagets förmåga att fortsätta verksamheten och huruvida de utgör en väsentlig osäkerhetsfaktor, samt en sammanfattning av alla garantier, stödbrev (*comfort letters*), offentliga ingripanden och andra stödåtgärder som har beaktats i bedömningen av det granskade företagets förmåga till fortsatt drift.

- j) Rapportering om eventuella betydande brister i det granskade företags eller, när det gäller koncernredovisning, moderföretags interna finansiella kontrollsystem och/eller i redovisningssystemet. För varje sådan betydande brist ska den kompletterande rapporten innehålla uppgifter om huruvida ledningen åtgärdat bristen i fråga.
- k) Rapportering om alla betydande förhållanden som inbegriper faktiska eller misstänkta överträdelser av lagar och andra författningar eller stadgar som identifierats under revisionen, såvitt de bedöms vara relevanta för revisionskommitténs möjligheter att utföra sina uppgifter.
- l) Rapportering om och bedömning av de värderingsmetoder som har tillämpats på de olika posterna i årsredovisningen eller årsbokslutet eller koncernredovisningen, inklusive alla följder av ändringar av metoderna.
- m) Vid lagstadgad revision av koncernredovisning, en förklaring av konsolideringens omfattning och de uteslutningskriterier som av det granskade företaget tillämpas på eventuella företag som inte ingår i koncernredovisningen, och huruvida dessa kriterier är i överensstämmelse med ramverket för finansiell rapportering.
- n) I tillämpliga fall angivande av eventuella revisionsåtgärder som utförts av revisorer från ett tredjeland, lagstadgade revisorer, revisionsföretag eller revisionsföretag från ett tredjeland när det gäller lagstadgad revision av koncernredovisning som genomförts av andra än medlemmar i samma nätverk som revisorn för koncernredovisningen tillhör.
- o) En uppgift om huruvida alla förklaringar och dokument som begärts har överlämnats av det granskade företaget.
- p) Rapportering om
 - i) eventuella betydande svårigheter som uppstått under den lagstadgade revisionens gång,
 - ii) eventuella viktiga frågor till följd av den lagstadgade revisionen som diskuterats eller varit föremål för skriftväxling med ledningen,
 - iii) eventuella andra frågor som den lagstadgade revisionen gett upphov till och som enligt revisorns professionella bedömning är av betydelse för tillsynen av den finansiella rapporteringen.

Medlemsstaterna får fastställa ytterligare krav på innehållet i den kompletterande rapporten till revisionskommittén.

På begäran av en lagstadgad revisor, ett revisionsföretag eller revisionskommittén ska de lagstadgade revisorerna eller revisionsföretagen diskutera viktiga frågor som kommer upp till följd av revisionen och behandlas i den kompletterande rapporten till revisionskommittén, särskilt med avseende på led j i första stycket, med det granskade företags revisionskommitté, förvaltningsorgan eller, i tillämpliga fall, kontrollorgan.

3. Om mer än en lagstadgad revisor eller mer än ett revisionsföretag har anlåtats samtidigt och om de är oeniga om granskningsåtgärder, redovisningsregler eller andra frågor som rör utförandet av den lagstadgade revisionen, ska de ange grunderna för detta i den kompletterande rapporten till revisionskommittén.

4. Den kompletterande rapporten till revisionskommittén ska dateras och undertecknas. Om den lagstadgade revisionen utförs av ett revisionsföretag ska den kompletterande rapporten till revisionskommittén undertecknas av de lagstadgade revisorer som utför den lagstadgade revisionen för revisionsföretags räkning.

5. De lagstadgade revisorerna eller revisionsföretagen ska på begäran och i enlighet med nationell rätt utan dröjsmål överlämna den kompletterande rapporten till de behöriga myndigheter som avses i artikel 20.1.

Artikel 12

Rapportering till myndigheter som har ansvar för tillsyn av företag av allmänt intresse

1. Utan att det påverkar tillämpningen av artikel 55 i direktiv 2004/39/EG, artikel 63 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/36/EU ⁽¹⁾, artikel 15.4 i direktiv 2007/64/EG, artikel 106 i direktiv 2009/65/EG, artikel 3.1 i direktiv 2009/110/EG och artikel 72 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2009/138/EG ⁽²⁾, ska lagstadgade revisorer eller revisionsföretag som utför lagstadgad revision av ett företag av allmänt intresse vara skyldiga att omgående rapportera till de behöriga myndigheter som utövar tillsyn över det företaget av allmänt intresse, eller när den berörda medlemsstaten så fastställer, till den behöriga myndighet som ansvarar för att utöva tillsyn över den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget, all information rörande det berörda företaget av allmänt intresse som de har fått kännedom om vid utförandet av sitt uppdrag och som eventuellt kan få någon av följande konsekvenser:

- a) En väsentlig överträdelse av lagar och andra författningar som reglerar villkoren för auktorisation eller som särskilt reglerar bedrivandet av sådana företags verksamhet.
- b) Ett väsentligt hot mot eller tvivel beträffande det berörda företagens fortsatta drift.
- c) Vägran att utfärda ett revisionsutlåtande om räkenskaperna eller utfärdande av ett utlåtande med avvikande mening eller med reservation.

De lagstadgade revisorerna eller revisionsföretagen ska också rapportera all information som avses i led a, b eller c i första stycket som de får kännedom om vid utförandet av den lagstadgade revisionen rörande ett företag som har nära förbindelser med ett företag av allmänt intresse som de också utför en lagstadgad revision av. Med avseende på tillämpningen av denna artikel ska uttrycket nära förbindelser ha den innebörd som anges i artikel 4.1.38 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 575/2013 ⁽³⁾.

Medlemsstaterna får begära ytterligare information från den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget förutsatt att det är nödvändigt för en effektiv tillsyn av finansmarknaden i enlighet med nationell rätt.

2. Det ska inrättas en verkningsfull dialog mellan de behöriga myndigheter som utövar tillsyn av kreditinstitut och försäkringsföretag, å ena sidan, och de lagstadgade revisorer och revisionsföretag som utför lagstadgad revision av sådana institut och företag, å andra sidan. Ansvaret för att uppfylla detta krav ska vila på båda parter i dialogen.

Europeiska systemrisknämnden (ESRB) och CEAOB ska minst en gång per år anordna ett möte med de lagstadgade revisorer och revisionsföretag eller nätverk som utför lagstadgad revision av alla globala systemviktiga finansiella institut som godkänts inom unionen och som identifierats internationellt, så att de kan informera ESRB om sektoriella eller viktiga förändringar i dessa systemviktiga finansinstitut.

För att underlätta utförandet av de uppgifter som avses i första stycket ska Europeiska tillsynsmyndigheten (Europeiska bankmyndigheten – EBA) och Europeiska tillsynsmyndigheten (Europeiska försäkrings- och tjänstepensionsmyndigheten – Eiopa) i enlighet med artikel 16 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 1093/2010 ⁽⁴⁾ respektive artikel 16 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 1094/2010 ⁽⁵⁾, med beaktande av nuvarande tillsynspraxis, utfärda riktlinjer till de behöriga myndigheter som utövar tillsyn av kreditinstitut och försäkringsföretag.

⁽¹⁾ Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/36/EU av den 26 juni 2013 om behörighet att utöva verksamhet i kreditinstitut och om tillsyn av kreditinstitut och värdepappersföretag, om ändring av direktiv 2002/87/EG och om upphävande av direktiv 2006/48/EG och 2006/49/EG (EUT L 176, 27.6.2013, s. 338).

⁽²⁾ Europaparlamentets och rådets direktiv 2009/138/EG av den 25 november 2009 om upptagande och utövande av försäkrings- och återförsäkringsverksamhet (Solvens II) (EUT L 335, 17.12.2009, s. 1).

⁽³⁾ Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 575/2013 av den 26 juni 2013 om tillsynskrav för kreditinstitut och värdepappersföretag och om ändring av förordning (EU) nr 648/2012 (EUT L 176, 27.6.2013, s. 1).

⁽⁴⁾ Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 1093/2010 av den 24 november 2010 om inrättande av en europeisk tillsynsmyndighet (Europeiska bankmyndigheten), om ändring av beslut nr 716/2009/EG och om upphävande av kommissionens beslut 2009/78/EG (EUT L 331, 15.12.2010, s. 12).

⁽⁵⁾ Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 1094/2010 av den 24 november 2010 om inrättande av en europeisk tillsynsmyndighet (Europeiska försäkrings- och tjänstepensionsmyndigheten) om ändring av beslut nr 716/2009/EG och om upphävande av kommissionens beslut 2009/79/EG (EUT L 331, 15.12.2010, s. 48).

3. Det förhållande att den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget eller nätverket i tillämpliga fall till de behöriga myndigheterna eller till ESRB och CEAOB i god tro röjer sådan information som avses i punkt 1 eller sådan information som framkommer inom ramen för den dialog som avses i punkt 2, ska inte utgöra en överträdelse av någon tystnadsplikt föreskriven i avtal eller lagstiftning.

Artikel 13

Rapport om öppenhet och insyn

1. Lagstadgade revisorer och revisionsföretag som utför lagstadgad revision av företag av allmänt intresse ska offentliggöra en årlig rapport om öppenhet och insyn inom fyra månader efter utgången av varje räkenskapsår. Den rapporten om insyn och öppenhet ska offentliggöras på den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets webbplats, och ska sedan förbli tillgänglig på denna webbplats i minst fem år från dagen för offentliggörande på webbplatsen. Om den lagstadgade revisorn är anställd av ett revisionsföretag ska de skyldigheter som anges i denna artikel åligga revisionsföretaget.

De lagstadgade revisorerna eller revisionsföretagen får uppdatera sin offentliggjorda rapport om öppenhet och insyn. I ett sådant fall ska den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget ange att det rör sig om en uppdaterad version av rapporten, och den ursprungliga versionen av rapporten ska förbli tillgänglig på webbplatsen.

De lagstadgade revisorerna och revisionsföretagen ska meddela behöriga myndigheter att rapporten om öppenhet och insyn har offentliggjorts på den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets webbplats eller, i förekommande fall, att rapporten har uppdaterats.

2. Den årliga rapporten om öppenhet och insyn ska åtminstone innehålla följande uppgifter:

- a) En beskrivning av revisionsföretagets juridiska form och ägarförhållanden.
- b) Om den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget är medlem i ett nätverk
 - i) en beskrivning av nätverket och dess juridiska och organisatoriska struktur,
 - ii) namnet på varje lagstadgad revisor som är verksam som enda yrkesutövare eller revisionsföretag som är medlem i nätverket,
 - iii) det land eller de länder där varje lagstadgad revisor som är verksam som enda yrkesutövare eller revisionsföretag som är medlem i nätverket har godkänts som lagstadgad revisor eller har sitt registrerade säte, huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet,
 - iv) den totala omsättning som härrör från lagstadgad revision av årsredovisning eller årsbokslut och koncernredovisning för lagstadgade revisorer som är verksamma som enda yrkesutövare och revisionsföretag som är medlemmar i nätverket.
- c) En beskrivning av revisionsföretagets ledningsstruktur.
- d) En beskrivning av den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets interna system för kvalitetskontroll och förvaltnings- eller ledningsorganets uttalande om dess effektivitet.
- e) Uppgift om när den senaste kvalitetskontrollen enligt artikel 26 utfördes.
- f) En förteckning över företag av allmänt intresse för vilka den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget under det föregående räkenskapsåret utfört lagstadgad revision.
- g) En redovisning av den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets praxis vad gäller opartiskhet och självständighet, med bekräftelse av att en intern kontroll genomförts som bekräftar att kraven på opartiskhet och självständighet är uppfyllda.
- h) En redovisning av den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets policy beträffande lagstadgade revisorers fortbildning som avses i artikel 13 i direktiv 2006/43/EG.

- i) Uppgifter om principerna för ersättning till partner i revisionsföretag.
- j) En beskrivning av den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets policy beträffande byte av nyckelrevisorer och personal enligt artikel 17.7.
- k) Information om den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets totala omsättning, om denna information inte anges i den finansiella rapporten i enlighet med artikel 4.2 i direktiv 2013/34/EU; informationen ska vara uppdelad i följande kategorier
 - i) intäkter från lagstadgad revision av årsredovisning eller årsbokslut och koncernredovisning för företag av allmänt intresse och företag som ingår i en koncern vars moderföretag är ett företag av allmänt intresse,
 - ii) intäkter från lagstadgad revision av årsredovisning eller årsbokslut och koncernredovisning för andra företag,
 - iii) intäkter från tillåtna icke-revisionstjänster till företag som granskas av den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget, och
 - iv) intäkter från icke-revisionstjänster till andra företag.

Lagstadgade revisorer eller revisionsföretag får under särskilda omständigheter besluta att inte röja den information som avses i led f om detta är nödvändigt för att minska ett överhängande och betydande hot mot någons personliga säkerhet. De ska kunna visa för den behöriga myndigheten att ett sådant hot föreligger.

3. Rapporten om öppenhet och insyn ska vara undertecknad av den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget.

Artikel 14

Information till behöriga myndigheter

Lagstadgade revisorer eller revisionsföretag ska årligen till den behöriga myndigheten överlämna en förteckning över reviderade företag av allmänt intresse efter de intäkter som de genererar där intäkterna delas upp i

- a) intäkter från lagstadgad revision,
- b) intäkter från andra icke-revisionstjänster än de som avses i artikel 5.1 som föreskrivs i unionslagstiftning eller i nationell lagstiftning, och
- c) intäkter från andra icke-revisionstjänster än de som avses i artikel 5.1 som inte föreskrivs i unionslagstiftning eller i nationell lagstiftning.

Artikel 15

Arkivering

Lagstadgade revisorer och revisionsföretag ska bevara de handlingar och uppgifter som anges i artiklarna 4.3, 6, 7, 8.4–8.7, 10, 11, 12.1, 12.2, 14, 16.2, 16.3, och 16.5 i den här förordningen samt i artiklarna 22b, 24a, 24b, 27 och 28 i direktiv 2006/43/EG under minst fem år efter det att sådana handlingar eller uppgifter har upprättats.

Medlemsstaterna får kräva att lagstadgade revisorer och revisionsföretag bevarar de handlingar och uppgifter som avses i första stycket under längre tid enligt sina interna regler om skydd av personuppgifter samt administrativa och rättsliga förfaranden.

AVDELNING III

VAL AV LAGSTADGADE REVISORER ELLER REVISIONSFÖRETAG AV FÖRETAG AV ALLMÄNT INTRESSE

Artikel 16

Val av lagstadgade revisorer eller revisionsföretag

1. Vid tillämpningen av artikel 37.1 i direktiv 2006/43/EG ska de villkor som anges i punkterna 2–5 i denna artikel gälla när företag av allmänt intresse väljer lagstadgade revisorer eller revisionsföretag, men de kan även omfattas av punkt 7.

När artikel 37.2 i direktiv 2006/43/EG är tillämplig ska företaget av allmänt intresse informera den behöriga myndigheten huruvida det använder de alternativa system eller förfaranden som avses i den artikeln. I detta fall ska punkterna 2–5 i denna artikel inte tillämpas.

2. Revisionskommittén ska överlämna en rekommendation om val av lagstadgad revisor eller revisionsföretag till det granskade företagets förvaltnings- eller kontrollorgan.

Såvida det inte rör sig om en förnyelse av ett revisionsuppdrag i enlighet med artikel 17.1 och 17.2, ska rekommendationen motiveras och innehålla minst två alternativa valmöjligheter och revisionskommittén ska vederbörligen motivera vilken revisor den föredrar.

I sin rekommendation ska revisionskommittén ange att den inte är föremål för påverkan från en tredje part och inte är tvingad av några villkor av den sort som avses i punkt 6.

3. Såvida det inte rör sig om en förnyelse av ett revisionsuppdrag i enlighet med artiklarna 17.1 och 17.2, ska den rekommendation från revisionskommittén som avses i punkt 2 i den här artikeln utarbetas enligt ett urvalsförfarande som anordnas av det granskade företaget och uppfylla följande kriterier:

- a) Det granskade företaget får inbjuda alla lagstadgade revisorer eller revisionsföretag att lämna anbud om tillhandahållande av lagstadgad revision på villkor att bestämmelserna i artikel 17.3 följs och att upphandlingsförfarandet inte på något sätt utesluter deltagande i urvalsförfarandet för företag som erhöll mindre än 15 % av sina totala arvoden från företag av allmänt intresse i den berörda medlemsstaten under föregående räkenskapsår.
- b) Det granskade företaget ska utforma upphandlingsspecifikationerna för de lagstadgade revisorer eller revisionsföretag som inbjuds att lämna anbud. Specifikationerna ska redogöra för det granskade företagets verksamhet och den typ av lagstadgad revision som ska utföras. Specifikationerna ska innehålla öppna och icke-diskriminerande urvalskriterier som ska tillämpas av det granskade företaget i bedömningen av de anbud som lämnas in av de lagstadgade revisorerna eller revisionsföretagen.
- c) Det granskade företaget får själv fastställa det urvalsförfarande som ska tillämpas och får föra direkta förhandlingar med intresserade anbudsgivare under förfarandets gång.
- d) Om de behöriga myndigheter som avses i artikel 20 enligt unionsrätt eller nationell rätt kräver att lagstadgade revisorer och revisionsföretag ska uppfylla vissa kvalitetsstandarder, ska dessa standarder anges i specifikationerna.
- e) Det granskade företaget ska bedöma de anbud som lämnas in av de lagstadgade revisorerna eller revisionsföretagen i enlighet med de urvalskriterier som anges i upphandlingsspecifikationerna. Det granskade företaget ska utarbeta en rapport om slutsatserna av urvalsförfarandet, som ska valideras av revisionskommittén. Det granskade företaget och revisionskommittén ska i tillämpliga fall beakta alla resultat eller slutsatser i de inspektionsrapporter som avses i artikel 26.8 och som offentliggörs av den behöriga myndigheten i enlighet med artikel 28 d rörande lagstadgade revisorer eller revisionsföretag som lämnar in anbud.

- f) Det granskade företaget ska på begäran kunna visa för den behöriga myndighet som avses i artikel 20 att urvalsförfarandet har genomförts på ett rättvist sätt.

Revisionskommittén ska ha ansvaret för det urvalsförfarande som avses i första stycket.

Med avseende på tillämpningen av led a i första stycket ska den behöriga myndighet som avses i artikel 20.1 offentliggöra en förteckning över de berörda lagstadgade revisorerna och revisionsföretagen. Förteckningen ska uppdateras årligen. De behöriga myndigheterna ska använda de upplysningar som lämnas av de lagstadgade revisorerna och revisionsföretagen i enlighet med artikel 14 för att utföra relevanta beräkningar.

4. Företag av allmänt intresse som uppfyller de kriterier som anges i artikel 2.1 f och t i Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/71/EG ⁽¹⁾ ska inte vara skyldiga att tillämpa det urvalsförfarande som avses i punkt 3.

5. Förslaget till bolagsstämman eller till medlemmarna av det granskade företaget om val av lagstadgade revisorer eller revisionsföretag ska innehålla den rekommendation och preferens som enligt punkt 2 har gjorts av revisionskommittén eller organet med motsvarande uppgifter.

Om förslaget skiljer sig från det alternativ som revisionskommittén föredrar ska skälen till att revisionskommitténs rekommendation inte följs anges i förslaget. Den eller de revisorer som rekommenderas av förvaltnings- eller kontrollorganet ska emellertid ha deltagit i det urvalsförfarande som beskrivs i punkt 3. Detta stycke ska inte tillämpas när revisionskommitténs uppgifter utförs av förvaltnings- eller kontrollorganet.

6. Avtalsvillkor som det granskade företaget överenskommer med en tredje part och som begränsar bolagsstämmans valfrihet eller valfriheten för medlemmar av det företaget som avses i artikel 37 i direktiv 2006/43/EG till vissa kategorier eller förteckningar över lagstadgade revisorer eller revisionsföretag vad gäller utnämningen av en specifik lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag som ska utföra lagstadgad revision av det företaget ska vara ogiltiga.

Företag av allmänt intresse ska direkt och utan dröjsmål informera de behöriga myndigheter som avses i artikel 20 om en tredje part försöker införa ett sådant avtalsvillkor eller på annat sätt otillbörligt påverka bolagsstämmans eller medlemsstämmans beslut om val av lagstadgad revisor eller revisionsföretag.

7. Medlemsstaterna får besluta att företag av allmänt intresse under vissa omständigheter ska vara skyldiga att utse ett minsta antal lagstadgade revisorer eller revisionsföretag samt fastställa villkoren för förbindelserna mellan de utsedda lagstadgade revisorerna eller revisionsföretagen.

Om en medlemsstat inför sådana krav ska den informera kommissionen och den berörda europeiska tillsynsmyndigheten om detta.

8. Om det granskade företaget har en nomineringskommitté i vilken aktieägarna eller medlemmarna har ett betydande inflytande, och som har till uppgift att lämna rekommendationer om val av revisorer, får medlemsstaterna tillåta att den nomineringskommittén utför de av revisionskommitténs arbetsuppgifter som fastställs i denna artikel och kräva att den lägger fram den rekommendation som avses i punkt 2 för bolagsstämman eller medlemsstämman.

Artikel 17

Revisionsuppdragets varaktighet

1. När ett företag av allmänt intresse väljer en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag för ett första revisionsuppdrag ska uppdraget vara i minst ett år. Uppdraget kan förnyas.

Varken det första revisionsuppdraget för en viss lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag, eller detta i kombination med eventuella förnyade revisionsuppdrag, får vara längre än tio år.

⁽¹⁾ Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/71/EG av den 4 november 2003 om de prospekt som skall offentliggöras när värdepapper erbjuds till allmänheten eller tas upp till handel och om ändring av direktiv 2001/34/EG (EUT L 345, 31.12.2003, s. 64).

2. Genom undantag från punkt 1 får medlemsstaterna
 - a) begära att det första uppdraget som avses i punkt 1 varar en period som är längre än ett år,
 - b) fastställa en längsta varaktighet som är kortare än tio år för de revisionsuppdrag som avses i punkt 1 andra stycket.
3. Efter att den längsta varaktigheten för uppdraget som avses i punkt 1 andra stycket eller punkt 2 b löpt ut eller efter att den uppdragstid som förnyats i enlighet med punkt 4 eller 6 löpt ut får varken den lagstadgade revisorn, revisionsföretaget eller, i tillämpliga fall, medlemmar i deras nätverk inom unionen utföra lagstadgad revision av samma företag av allmänt intresse under påföljande fyraårsperiod.
4. Genom undantag från punkterna 1 och 2 b får medlemsstaterna föreskriva att den längsta varaktighet som avses i punkt 1 andra stycket och i punkt 2 b får förlängas till en varaktighet på högst
 - a) tjugo år när ett offentligt upphandlingsförfarande för lagstadgad revision genomförs i enlighet med artikel 16.2–16.5, och får verkan då den längsta varaktighet som avses i punkt 1 andra stycket och i punkt 2 b löpt ut, eller
 - b) tjugofyra år när den längsta varaktighet som avses i punkt 1 andra stycket och i punkt 2 b har löpt ut, fler än en lagstadgad revisor eller fler än ett lagstadgat revisionsföretag anlitas samtidigt, förutsatt att den lagstadgade revisionen resulterar i en presentation av den gemensamma revisionsberättelsen i enlighet med artikel 28 i direktiv 2006/43/EG.
5. Den längsta varaktighet som avses i punkt 1 andra stycket och i punkt 2 b får endast förlängas om förvaltnings- eller kontrollorganet i enlighet med nationell rätt efter en rekommendation från revisionskommittén föreslår bolagsstämman eller medlemmarna i det granskade företaget att förnya uppdraget och detta förslag godkänns.
6. Efter att den längsta varaktighet som avses i punkt 1 andra stycket, i punkt 2 b eller i förekommande fall i punkt 4 löpt ut, får ett företag av allmänt intresse i undantagsfall begära att den behöriga myndighet som avses i artikel 20.1 beviljar förlängning i fråga om återutnämning av den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget för en ytterligare uppdragstid om villkoren i punkt 4 a eller b är uppfyllda. En sådan ytterligare uppdragstid får inte överstiga två år.
7. Den eller de nyckelrevisorer som är ansvariga för utförandet av en lagstadgad revision ska avsluta sin medverkan i uppdraget att utföra lagstadgad revision av det granskade företaget senast sju år efter datumet för deras utnämning. De får inte åter delta i en lagstadgad revision av det granskade företaget förrän tre år efter det att de avslutade sin medverkan.

Med avvikelse härifrån får medlemsstaterna kräva att nyckelrevisorer som är ansvariga för utförandet av en lagstadgad revision avslutar sin medverkan i den lagstadgade revisionen av det granskade företaget tidigare än sju år efter datumet för deras respektive utnämning.
- Den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget ska inrätta en lämplig mekanism för gradvis rotation med avseende på de ledande personer som deltar i en lagstadgad revision, som minst ska omfatta de personer som är registrerade som lagstadgade revisorer. Rotationsmekanismen ska tillämpas i faser och på enskilda personer, inte på hela uppdragsteamet. Den ska stå i proportion till omfattningen av och komplexiteten i den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets verksamhet.
- En lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag ska kunna visa för den behöriga myndigheten att en sådan mekanism tillämpas på ett effektivt sätt och är anpassad till omfattningen av och komplexiteten i den berörda lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets verksamhet.
8. Med avseende på tillämpningen av denna artikel ska revisionsuppdragets varaktighet räknas från och med det första räkenskapsår som omfattas av det avtal om revisionsuppdrag där den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget utsetts för första gången att utföra på varandra följande lagstadgade revisioner för samma företag av allmänt intresse.

Med avseende på tillämpningen av denna artikel ska revisionsföretaget inbegripa andra företag som revisionsföretaget har förvärvat eller som har slagits ihop med det.

Om det, till exempel till följd av företagssammanslagningar, förvärv eller förändringar av ägarstrukturen, råder osäkerhet om vilket datum som den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget började utföra på varandra följande lagstadgade revisioner av företag av allmänt intresse ska den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget omedelbart rapportera sådana oklarheter till den behöriga myndigheten som slutgiltigt ska fastställa det datum som är relevant vid tillämpningen av första stycket.

Artikel 18

Handlingar som ska överlämnas

Om en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag ersätts av andra lagstadgade revisorer eller revisionsföretag ska de förstnämnda uppfylla kraven i artikel 23.3 i direktiv 2006/43/EG.

Om inte annat följer av artikel 15 ska de avgående lagstadgade revisorerna eller revisionsföretagen också ge den tillträdande lagstadgade revisorn eller det tillträdande revisionsföretaget tillgång till de kompletterande rapporter som avses i artikel 11 för tidigare år samt uppgifter som eventuellt lämnats till de behöriga myndigheterna i enlighet med artiklarna 12 och 13.

De tidigare lagstadgade revisorerna eller revisionsföretagen ska kunna visa de behöriga myndigheterna att sådana upplysningar har lämnats till den lagstadgade revisor eller det revisionsföretag som tillträder uppdraget.

Artikel 19

Lagstadgade revisorers eller revisionsbolags entledigande och avgång

Utan att det påverkar tillämpningen av artikel 38.1 i direktiv 2006/43/EG ska varje behörig myndighet som utsetts av en medlemsstat i enlighet med artikel 20.2 i den här förordningen vidarebefordra informationen om en lagstadgad revisors eller ett revisionsföretags entledigande eller avgång under uppdraget och lämna en tillfredsställande förklaring till orsakerna till detta till den behöriga myndighet som avses i artikel 20.1.

AVDELNING IV

TILLSYN AV LAGSTADGADE REVISORER ELLER REVISIONSFÖRETAG SOM UTFÖR LAGSTADGAD REVISION AV FÖRETAG AV ALLMÄNT INTRESSE

KAPITEL I

Behöriga myndigheter

Artikel 20

Utseende av behöriga myndigheter

1. Behöriga myndigheter som ska ansvara för utförandet av de uppgifter som föreskrivs i denna förordning och se till att bestämmelserna i förordningen tillämpas ska utses bland följande:

- a) Den behöriga myndighet som avses i artikel 24.1 i direktiv 2004/109/EG.
- b) Den behöriga myndighet som avses i artikel 24.4 h i direktiv 2004/109/EG.
- c) Den behöriga myndighet som avses i artikel 32 i direktiv 2006/43/EG.

2. Med avvikelse från punkt 1 får medlemsstaterna besluta att ansvaret för att se till att alla eller delar av bestämmelserna i avdelning III i denna förordning tillämpas ska, när så är lämpligt, anförtros de behöriga myndigheter som avses i

- a) artikel 48 i direktiv 2004/39/EG,
- b) artikel 24.1 i direktiv 2004/109/EG,
- c) artikel 24.4 h i direktiv 2004/109/EG,
- d) artikel 20 i direktiv 2007/64/EG,
- e) artikel 30 i direktiv 2009/138/EG,
- f) artikel 4.1 i direktiv 2013/36/EU,

eller andra myndigheter utsedda enligt nationell rätt.

3. Om fler än en behörig myndighet har utsetts i enlighet med punkterna 1 och 2, ska dessa myndigheter organiseras på ett sådant sätt att deras uppgifter är tydligt åtskilda.

4. Punkterna 1, 2 och 3 ska gälla utan att det påverkar medlemsstaternas rätt att inrätta separata rättsliga och administrativa förfaranden för utomeuropeiska länder och territorier med vilka den medlemsstaten upprätthåller särskilda förbindelser.

5. Medlemsstaterna ska informera kommissionen om vilka behöriga myndigheter som utsetts med avseende på tillämpningen av denna förordning.

Kommissionen ska sammanställa och offentliggöra denna information.

Artikel 21

Villkor för oberoende

De behöriga myndigheterna ska vara oberoende från lagstadgade revisorer och revisionsföretag.

De behöriga myndigheterna får höra sakkunniga som avses i artikel 26.1 c i syfte att utföra särskilda uppgifter och får även biträdas av sakkunniga när detta är viktigt för att de ska kunna utföra sina uppgifter på ett korrekt sätt. I sådana fall får de sakkunniga inte medverka i beslutsfattande.

En person får inte vara medlem i det styrande organet eller ansvara för dessa myndigheters beslutsfattande om den personen under sin medverkan eller under de tre senaste åren

- a) har utfört lagstadgad revision,
- b) har innehaft rösträttigheter i ett revisionsföretag,
- c) har varit ledamot av ett revisionsföretags förvaltnings-, lednings- eller kontrollorgan,
- d) har varit partner till, anställd hos eller på annat sätt anlitats av ett revisionsföretag.

Myndigheternas finansiering ska vara säker och fri från otillbörlig påverkan från lagstadgade revisorer eller revisionsföretag.

Artikel 22

Tystnadsplikt i förhållande till de behöriga myndigheterna

Tystnadsplikt ska gälla för alla personer som är eller har varit anställda hos eller enskilt anlitate av eller som har medverkat i styrningen av behöriga myndigheter eller någon annan myndighet eller något annat organ till vilken uppgifter har delegerats enligt artikel 24 i denna förordning. Information som omfattas av tystnadsplikt får inte röjas för andra personer eller myndigheter utom när detta följer av de skyldigheter som föreskrivs i denna förordning eller lagar, bestämmelser eller administrativa förfaranden i en medlemsstat.

Artikel 23

De behöriga myndigheternas befogenheter

1. Utan att det påverkar tillämpningen av artikel 26 får de behöriga myndigheterna eller andra offentliga myndigheter i medlemsstaterna inte påverka innehållet i revisionsberättelser när de fullgör sina uppgifter enligt denna förordning.
2. Medlemsstaterna ska se till att de behöriga myndigheterna tilldelas alla de tillsyns- och undersökningsbefogenheter som de behöver för att utöva sina uppgifter enligt denna förordning i enlighet med bestämmelserna i kapitel VII i direktiv 2006/43/EG.
3. De befogenheter som avses i punkt 2 i denna artikel ska åtminstone omfatta befogenheten att
 - a) ha tillgång till uppgifter om den lagstadgade revisionen eller andra dokument som innehas av lagstadgade revisorer eller revisionsföretag, i alla former som är relevanta för att de ska kunna utföra sina uppgifter, och att ta emot kopior av eller själva kopiera sådana dokument,
 - b) erhålla upplysningar om den lagstadgade revisionen från varje person,
 - c) genomföra kontroller på plats av lagstadgade revisorer eller revisionsföretag,
 - d) överlämna ärenden till åtal,
 - e) utse sakkunniga att utföra kontroller eller utredningar,
 - f) vidta de administrativa åtgärder och påföra de sanktioner som avses i artikel 30a i direktiv 2006/43/EG.

De behöriga myndigheterna får utnyttja de befogenheter som avses i första stycket endast i förhållande till

- a) lagstadgade revisorer och revisionsföretag som utför lagstadgad revision av företag av allmänt intresse,
 - b) personer som medverkar i verksamheten för lagstadgade revisorer och revisionsföretag som utför lagstadgad revision av företag av allmänt intresse,
 - c) granskade företag av allmänt intresse, deras dotterföretag och närstående tredje parter,
 - d) de tredje parter till vilka lagstadgade revisorer och revisionsföretag som utför lagstadgad revision av företag av allmänt intresse outsourcar vissa uppgifter eller viss verksamhet, och
 - e) andra personer som på annat sätt har samband med eller är knutna till lagstadgade revisorer och revisionsföretag som utför lagstadgad revision av företag av allmänt intresse.
4. Medlemsstaterna ska se till att de behöriga myndigheterna kan utöva sina undersökningsbefogenheter
 - a) direkt,
 - b) i samarbete med andra myndigheter,
 - c) genom hänvändelse till de behöriga rättsliga myndigheterna.

5. De behöriga myndigheternas tillsyns- och utredningsbefogenheter ska utövas i full överensstämmelse med nationell rätt, särskilt med principerna om respekt för privatlivet och rätten till försvar.

6. De behöriga myndigheternas behandling av personuppgifter under utövandet av sina tillsyns- och utredningsbefogenheter enligt denna artikel ska ske i enlighet med direktiv 95/46/EG.

Artikel 24

Delegering av uppgifter

1. Medlemsstaterna får delegera eller tillåta att de behöriga myndigheter som avses i artikel 20.1 delegerar alla uppgifter som måste utföras enligt denna förordning till andra myndigheter eller organ som utses eller på annat sätt bemyndigas genom lag att utföra sådana uppgifter, med undantag för uppgifter rörande

- a) det kvalitetskontrollsystem som avses i artikel 26,
- b) de utredningar som avses i artikel 23 i denna förordning och artikel 32 i direktiv 2006/43/EG och som följer av detta kvalitetskontrollsystem eller av ett hänskjutande från en annan myndighet, och
- c) sanktioner och åtgärder, som avses i kapitel VII i direktiv 2006/43/EG rörande kvalitetskontroller eller utredning av lagstadgade revisioner av företag av allmänt intresse.

2. Varje uppgift som utförs av andra myndigheter eller organ ska vara uttryckligen delegerad av den behöriga myndigheten. I delegeringen ska anges vilka uppgifter som delegeras och på vilka villkor de ska utföras.

När den behöriga myndigheten delegerar uppgifter till andra myndigheter eller organ ska den kunna återta dessa behörigheter från fall till fall.

3. Myndigheterna eller organen ska vara organiserade på ett sådant sätt att det inte uppstår några intressekonflikter. Det yttersta ansvaret för övervakningen av efterlevnaden av denna förordning och av de genomförandeåtgärder som antas enligt denna förordning ska ligga hos den delegerande behöriga myndigheten.

Den behöriga myndigheten ska underrätta kommissionen och de behöriga myndigheterna i medlemsstaterna om alla överenskommelser som har gjorts i fråga om delegering av uppgifter, inbegripet de exakta villkoren för hur sådana delegeringar ska ske.

4. Med avvikelse från punkt 1 får medlemsstaterna besluta att delegera de uppgifter som avses i punkt 1 c till en annan myndighet eller ett annat organ som utses eller på annat sätt bemyndigas genom lagstiftning att utföra sådana uppgifter när majoriteten av de personer som deltar i ledningen av den berörda myndigheten eller det berörda organet är oberoende gentemot revisorskåren.

Artikel 25

Samarbete med andra behöriga myndigheter på nationell nivå

Behöriga myndigheter som utses i enlighet med artikel 20.1 och, i förekommande fall, myndigheter som en sådan behörig myndighet har delegerat uppgifter till, ska samarbeta på nationell nivå med

- a) de behöriga myndigheter som avses i artikel 32.4 i direktiv 2006/43/EG,
- b) de myndigheter som avses i artikel 20.2, oavsett om de har utsetts som behöriga myndigheter med avseende på tillämpningen av denna förordning eller inte,
- c) de finansunderrättelseenheter och behöriga myndigheter som avses i artiklarna 21 och 37 i direktiv 2005/60/EG.

Inom ramen för sådant samarbete ska tystnadsplikt enligt artikel 22 i den här förordningen gälla.

KAPITEL II

Kvalitetssäkring, marknadsövervakning och insyn i de behöriga myndigheterna

Artikel 26

Kvalitetssäkring

1. I denna artikel gäller följande definitioner:

- a) *inspektioner*: kvalitetskontroll av lagstadgade revisorer och revisionsföretag, som leds av en inspektör och som inte utgör en utredning i den mening som avses i artikel 32.5 i direktiv 2006/43/EG.
- b) *inspektör*: en kontrollant som uppfyller de krav som anges i punkt 5 första stycket a i denna artikel, och som är anställd hos eller på annat sätt anlitas av en behörig myndighet.
- c) *sakkunnig*: en fysisk person som har särskild kunskap om finansmarknader, finansiell rapportering, revision eller andra områden som är relevanta för inspektioner, även yrkesrevisorer som utför lagstadgad revision.

2. De behöriga myndigheter som utses enligt artikel 20.1 ska inrätta ett effektivt kvalitetskontrollsystem.

De ska utföra kvalitetskontroller av lagstadgade revisorer och revisionsföretag som utför lagstadgad revision av företag av allmänt intresse på grundval av en analys av riskerna och

- a) minst vart tredje år i fall då lagstadgade revisorer och revisionsföretag utför lagstadgad revision av andra företag av allmänt intresse än de som anges i artikel 2.17 och artikel 2.18 i direktiv 2006/43/EG och
- b) minst vart sjätte år i andra fall än de som avses i led a.

3. Den behöriga myndigheten ska ha följande ansvar:

- a) Godkännande och ändringar av inspektionsmetoder, inklusive inspektions- och uppföljningsmanualer, rapporteringsmetoder och program för regelbundna inspektioner.
- b) Godkännande och ändringar av inspektionsrapporter och uppföljningsrapporter.
- c) Godkännande och utseende av inspektörer för varje inspektion.

Den behöriga myndigheten ska anslå tillräckliga resurser för kvalitetskontrollsystemet.

4. Den behöriga myndigheten ska organisera kvalitetskontrollsystemet på ett sådant sätt att det är oberoende i förhållande till de granskade lagstadgade revisorerna och revisionsföretagen.

Den behöriga myndigheten ska se till att lämpliga riktlinjer och förfaranden för personalens, inklusive inspektörernas, oberoende och objektivitet samt för förvaltningen av kvalitetskontrollsystemet införs.

5. Den behöriga myndigheten ska uppfylla följande kriterier när den utser inspektörer:

- a) Inspektörerna ska ha lämplig yrkesutbildning och relevanta erfarenheter av lagstadgad revision och ekonomisk rapportering samt särskild utbildning i kvalitetskontroll.
- b) Yrkesrevisorer som utför lagstadgad revision eller som är anställda eller på annat sätt knutna till en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag ska inte tillåtas arbeta som inspektörer.
- c) En person som varit partner i, anställd hos eller på annat sätt varit knuten till en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag ska inte tillåtas arbeta som inspektör i en inspektion av den lagstadgade revisorn eller det revisionsföretaget innan minst tre år har förflutit sedan detta förhållande upphörde.
- d) Inspektörerna ska intyga att det inte föreligger någon intressekonflikt mellan dem och den lagstadgade revisor eller det revisionsföretag som ska inspekteras.

Med avvikelse från punkt 1 b får en behörig myndighet anlita sakkunniga för utförandet av vissa inspektioner när antalet inspektörer vid myndigheten inte är tillräckligt. Den behöriga myndigheten får också bistås av sakkunniga när detta krävs för att en inspektion ska kunna utföras på lämpligt sätt. I sådana fall ska de behöriga myndigheterna och de sakkunniga uppfylla kraven i denna punkt. Sakkunniga får inte medverka i styrningen av, eller vara anställda eller på annat sätt anlitade av branschsammanlutningar och -organ men får vara medlemmar i sådana sammanslutningar eller organ.

6. Inspektionerna ska minst omfatta

- a) en utvärdering av utformningen av den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets interna kvalitetskontrollsystem,
- b) en godtagbar verifiering av rutiner och en granskning av granskningsdokumentation för företag av allmänt intresse för att säkerställa att det interna kvalitetskontrollsystemet fungerar,
- c) när det gäller de inspektionsresultat som avses i leden a och b i denna punkt, en bedömning av innehållet i den senaste rapporten om öppenhet och insyn som offentliggjorts av den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget i enlighet med artikel 13.

7. Åtminstone följande riktlinjer och rutiner för intern kvalitetskontroll hos den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget ska granskas:

- a) Den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets efterlevnad av tillämpliga revisions- och kvalitetskontrollstandarder, krav på etik och opartiskhet och självständighet, inklusive kraven i kapitel IV i direktiv 2006/43/EG och artiklarna 4 och 5 i denna förordning, samt den berörda medlemsstatens relevanta lagar och andra författningar.
- b) De utnyttjade resursernas kvantitet och kvalitet, inklusive en kontroll av efterlevnaden av de krav på fortbildning som anges i artikel 13 i direktiv 2006/43/EG.
- c) Efterlevnaden av de krav på revisionsarvoden som fastställs i artikel 4 i denna förordning.

För att verifiera efterlevnaden ska revisionshandlingar väljas ut på grundval av en analys av risken för att den lagstadgade revisionen inte har genomförts på ett lämpligt sätt.

De behöriga myndigheterna ska också regelbundet se över de metoder som lagstadgade revisorer och revisionsföretag använder för att utföra lagstadgad revision.

Utöver den inspektion som omfattas av första stycket ska de behöriga myndigheterna ha befogenhet att utföra andra inspektioner.

8. Innan inspektionsrapporten slutförs ska de resultat och slutsatser från inspektionerna som rekommendationerna grundas på, inklusive resultaten och slutsatserna från rapporter om öppenhet och insyn, delges och diskuteras med den lagstadgade revisor eller det revisionsföretag som granskats.

De granskade lagstadgade revisorerna eller revisionsföretagen ska genomföra rekommendationerna från inspektionerna inom en rimlig tidsperiod som fastställs av den behöriga myndigheten. Om rekommendationerna avser den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets interna kvalitetskontrollsystem får en sådan tidsperiod inte överstiga tolv månader.

9. Inspektionen ska leda till en rapport som ska innehålla de viktigaste slutsatserna och rekommendationerna från granskningen av kvalitetskontrollsystemet.

*Artikel 27***Övervakning av kvalitet och konkurrens på marknaden**

1. De behöriga myndigheter som utsetts enligt artikel 20.1 och, om så är lämpligt, Europeiska konkurrensnätverket ska regelbundet följa utvecklingen på marknaden för lagstadgad revision av företag av allmänt intresse och särskilt bedöma följande faktorer:

- a) Risker till följd av stor förekomst av kvalitetsbrister hos en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag, däribland systematiska brister inom ett nätverk av revisionsföretag, som kan leda till nedläggning av något revisionsföretag, störningar i tillhandahållandet av lagstadgad revision, såväl störningar inom en viss sektor som sektorsöverskridande störningar, ytterligare riskackumulering i fråga om brister i revisionen samt hur detta påverkar den allmänna stabiliteten inom finanssektorn.
- b) Marknadskoncentrationen, även inom specifika sektorer.
- c) Hur väl revisionskommittéer utfört sitt arbete.
- d) Behov av att vidta åtgärder för att minska de risker som avses i led a.

2. Senast den 17 juni 2016, och minst vart tredje år därefter, ska varje behörig myndighet och Europeiska konkurrensnätverket utarbeta en rapport om utvecklingen på marknaden för att tillhandahålla lagstadgade revisionstjänster till företag av allmänt intresse och överlämna den till CEAOB, Esma, EBA, Eiopa och kommissionen.

Kommissionen ska efter samråd med CEAOB, Esma, EBA och Eiopa använda dessa rapporter som underlag för att utarbeta en gemensam rapport om den utvecklingen på unionsnivå. Den gemensamma rapporten ska överlämnas till rådet, Europeiska centralbanken och ESRB samt, när så är lämpligt, till Europaparlamentet.

*Artikel 28***Insyn i de behöriga myndigheterna**

För de behöriga myndigheterna ska öppenhet och insyn gälla, och de ska åtminstone offentliggöra följande:

- a) Årliga verksamhetsrapporter om sina uppgifter enligt denna förordning.
- b) Årliga arbetsprogram för sina uppgifter enligt denna förordning.
- c) En årlig rapport om de övergripande resultaten av kvalitetskontrollsystemet. Rapporten ska innehålla information om utfärdade rekommendationer, uppföljning av rekommendationer, vidtagna tillsynsåtgärder och beslutade sanktioner. Den ska också innehålla kvantitativ information och andra viktiga resultatuppgifter om ekonomiska resurser och personal samt kvalitetskontrollsystemets effektivitet och ändamålsenlighet.
- d) Aggregerad information om de resultat och slutsatser från inspektioner som avses i artikel 26.8 första stycket. Medlemsstaterna får kräva att sådana resultat och slutsatser om enskilda inspektioner offentliggörs.

*KAPITEL III****Samarbete mellan behöriga myndigheter samt förbindelser med tillsynsmyndigheter på unionsnivå****Artikel 29***Skyldighet att samarbeta**

Medlemsstaternas behöriga myndigheter ska vid behov samarbeta med varandra för att fullgöra sina uppgifter enligt denna förordning, även i fall där det beteende som utreds inte utgör någon överträdelse av den berörda medlemsstatens lagstiftning och andra författningar.

Artikel 30

Inrättande av CEAOB

1. Utan att det påverkar organisationen av den nationella tillsynen av revision ska samarbetet mellan de behöriga myndigheterna ske inom ramen för CEAOB.
2. CEAOB ska vara sammansatt av en ledamot från varje medlemsstat som ska vara företrädare på hög nivå från de behöriga myndigheter som avses i artikel 32.1 i direktiv 2006/43/EG samt en ledamot som utses av Esmå, nedan kallade *ledamöterna*.
3. EBA och Eiopa ska inbjudas att delta i CEAOB:s möten som observatörer.
4. CEAOB ska sammanträda regelbundet och, vid behov, på begäran av kommissionen eller en medlemsstat.
5. Varje ledamot i CEAOB ska ha en röst, med undantag för den ledamot som utses av Esmå som inte ska ha rösträtt. Om inget annat anges ska CEAOB fatta beslut med enkel majoritet av sina ledamöter.
6. CEAOB:s ordförande ska väljas från en förteckning över sökande som företräder de behöriga myndigheter som avses i artikel 32.1 i direktiv 2006/43/EG, eller avsätts, i båda fallen med två tredjedelars majoritet av ledamöterna. Ordföranden ska väljas för fyra år. Ordföranden får inte inneha posten flera på varandra följande mandatperioder, men får återväljas efter ett uppehåll på fyra år.

Vice ordföranden ska utses eller avsättas av kommissionen.

Ordföranden och vice ordföranden ska inte ha rösträtt.

Om ordföranden avgår eller avsätts innan dennes mandatperiod löpt ut ska vice ordföranden fungera som ordförande fram till CEAOB:s nästa möte som ska välja en ordförande för återstoden av mandatperioden.

7. CEAOB ska
 - a) underlätta utbytet av information, sakkunskap och bästa praxis för genomförandet av denna förordning och direktiv 2006/43/EG,
 - b) på begäran ge kommissionen och de behöriga myndigheterna sakkunnig rådgivning i frågor rörande genomförandet av denna förordning och direktiv 2006/43/EG,
 - c) bidra till den tekniska utvärderingen av offentliga tillsynssystem i tredjeländer och till det internationella samarbetet mellan medlemsstater och tredjeländer på det området, såsom avses i artiklarna 46.2 och 47.3 i direktiv 2006/43/EG,
 - d) bidra till den tekniska granskningen av internationella revisionsstandarder, inbegripet förfaranden för utarbetandet av dessa, inför deras antagande på unionsnivå,
 - e) bidra till en förbättring av samarbetsmekanismerna för tillsynen av lagstadgade revisorer och revisionsföretag för företag av allmänt intresse eller de nätverk som dessa lagstadgade revisorer och revisionsföretag tillhör,
 - f) utföra andra samordnande uppgifter i de fall som anges i denna förordning eller direktiv 2006/43/EG.
8. Med avseende på utförandet av de uppgifter som avses i punkt 7 c ska CEAOB begära bistånd av Esmå, EBA eller Eiopa i den mån dess begäran är kopplad till internationellt samarbete mellan medlemsstater och tredjeländer på området för lagstadgad revision av företag av allmänt intresse som står under tillsyn av dessa europeiska tillsynsmyndigheter. Om sådant bistånd begärs ska Esmå, EBA eller Eiopa bistå CEAOB med denna uppgift.
9. Vid utförandet av sina uppgifter får CEAOB anta icke-bindande riktlinjer eller uttalanden.

Kommissionen ska offentliggöra de riktlinjer och uttalanden som antagits av CEAOB.

10. CEAOB ska när så är lämpligt åta sig alla befintliga och pågående uppgifter från Europeiska gruppen av tillsynsorgan för revisorer (EGAOB) som inrättades genom beslut 2005/909/EG.
11. CEAOB får inrätta permanenta eller tillfälliga undergrupper för att undersöka specifika frågor enligt de behörighetsregler som CEAOB fastställt. Deltagande i diskussionerna i undergrupperna får utvidgas till att omfatta behöriga myndigheter från länder i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) på området tillsyn av revision eller genom inbjudan från fall till fall till behöriga myndigheter från länder utanför unionen och EES, efter godkännande från CEAOB:s ledamöter. Deltagande av en behörig myndighet från ett land utanför unionen och EES får omfattas av en tidsbegränsning.
12. CEAOB ska inrätta en undergrupp för att utföra de uppgifter som avses i punkt 7 c. Den gruppens ordförande ska vara den ledamot som utsetts av Esma enligt punkt 2.
13. På begäran av minst tre ledamöter eller på eget initiativ får CEAOB:s ordförande, när detta anses ändamålsenligt och/eller nödvändigt, bjuda in sakkunniga, inbegripet yrkesutövare, med särskild kompetens i ett ämne på dagordningen att delta i CEAOB:s eller dess undergruppers överläggningar som observatörer. CEAOB får bjuda in företrädare för behöriga myndigheter från tredjeländer som har kompetens på området för tillsyn av revisorer att delta i CEAOB:s eller undergruppens överläggningar som observatörer.
14. CEAOB:s sekretariat ska tillhandahållas av kommissionen. Kostnaderna för CEAOB ska ingå i kommissionens beräkningar.
15. Ordföranden ska utarbeta en preliminär dagordning för varje möte i CEAOB med vederbörligt beaktande av skriftliga bidrag från ledamöterna.
16. Ordföranden eller, om han eller hon är frånvarande, vice ordföranden ska meddela CEAOB:s åsikter eller ståndpunkter enbart efter ledamöternas godkännande.
17. CEAOB:s diskussioner ska inte vara offentliga.
18. CEAOB ska själv anta sin arbetsordning.

Artikel 31

Samarbete avseende kvalitetskontroll, utredningar och kontroller på plats

1. De behöriga myndigheterna ska vidta åtgärder för att säkerställa ett effektivt samarbete på unionsnivå med avseende på kvalitetskontroll.
2. Den behöriga myndigheten i en medlemsstat får begära bistånd av den behöriga myndigheten i en annan medlemsstat när det gäller kvalitetskontroll av lagstadgade revisorer eller revisionsföretag som ingår i ett nätverk vars verksamhet är av en betydande omfattning i den anmodade medlemsstaten.
3. Om en behörig myndighet tar emot en begäran från en behörig myndighet i en annan medlemsstat om att få bistå vid en kvalitetskontroll av lagstadgade revisorer eller revisionsföretag som ingår i ett nätverk vars verksamhet är av betydande omfattning i den medlemsstaten, ska den låta den begärande myndigheten bistå vid en sådan kvalitetskontroll.

Den begärande behöriga myndigheten ska emellertid inte ha rätt att få tillgång till uppgifter som kan strida mot nationella säkerhetsregler eller skada den anmodade medlemsstatens suveränitet, säkerhet eller allmänna ordning.

4. När en behörig myndighet finner att verksamhet som strider mot bestämmelserna i denna förordning pågår eller har pågått på en annan medlemsstats territorium, ska den på ett så specifikt sätt som möjligt underrätta den behöriga myndigheten i den medlemsstaten om detta. Den behöriga myndigheten i den senare medlemsstaten ska vidta lämpliga åtgärder. Den ska meddela den underrättande behöriga myndigheten resultatet av dessa åtgärder och så långt det är möjligt också viktiga händelser under ärendets gång.

5. En behörig myndighet i en medlemsstat får begära att en utredning görs av den behöriga myndigheten i en annan medlemsstat och på dennas territorium.

Den får också begära att tjänstemän från den egna myndigheten tillåts att under utredningen åtfölja tjänstemännen från den andra medlemsstatens behöriga myndighet, även vid kontroller på plats.

Det övergripande ansvaret för utredningen eller kontrollen ska hela tiden ligga på den medlemsstat på vars territorium den genomförs.

6. Den anmodade behöriga myndigheten får vägra att efterkomma en begäran om utredning enligt punkt 5 första stycket, eller en begäran om att tjänstemän från en behörig myndighet i en annan medlemsstat ska tillåtas följa med de egna tjänstemännen enligt punkt 5 andra stycket om

- a) en sådan utredning eller kontroll på plats kan strida mot nationella säkerhetsregler eller skada den anmodade medlemsstatens suveränitet, säkerhet eller allmänna ordning, eller
- b) rättsliga förfaranden redan har inletts vid den anmodade medlemsstatens myndigheter rörande samma handlingar och mot samma personer, eller
- c) den anmodade medlemsstatens myndigheter redan har meddelat ett slutligt avgörande rörande samma handlingar och mot samma personer.

7. Vid en kvalitetskontroll eller en utredning med gränsöverskridande verkan får de behöriga myndigheterna i de berörda medlemsstaterna vända sig med en gemensam begäran till CEAOB om att samordna kontrollen eller utredningen.

Artikel 32

Kollegier av behöriga myndigheter

1. För att underlätta utförandet av de uppgifter som avses i artiklarna 26 och 31.4–31.6 i den här förordningen och artikel 30 i direktiv 2006/43/EG när det gäller specifika lagstadgade revisorer, revisionsföretag eller deras nätverk får kollegier inrättas med deltagande av den behöriga myndigheten i hemmedlemsstaten och av andra behöriga myndigheter förutsatt att

- a) den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget utför lagstadgad revision av företag av allmänt intresse inom den berörda medlemsstatens jurisdiktion, eller
- b) en filial som utgör en del av revisionsföretaget är etablerad inom den berörda medlemsstatens jurisdiktion.

2. När det gäller specifika lagstadgade revisorer eller revisionsföretag ska den behöriga myndigheten i hemmedlemsstaten agera som kontaktperson.

3. När det gäller specifika nätverk får de behöriga myndigheterna i de medlemstater där nätverket har verksamhet av betydande omfattning begära att CEAOB inrättar ett kollegium med deltagande av de begärande behöriga myndigheterna.

4. Inom 15 arbetsdagar efter det att kollegiet av behöriga myndigheter med avseende på ett specifikt nätverk inrättats ska dess medlemmar utse en kontaktperson. Om någon överenskommelse inte kan nås ska CEAOB utse en kontaktperson bland kollegiets medlemmar.

Medlemmarna i kollegiet ska se över valet av kontaktperson minst vart femte år för att säkerställa att den utsedda kontaktpersonen fortfarande är den mest lämpliga innehavaren av den ställningen.

5. Kontaktpersonen ska vara ordförande för kollegiets möten, samordna dess verksamhet och säkerställa ett effektivt informationsutbyte mellan medlemmarna i kollegiet.
6. Kontaktpersonen ska inom tio arbetsdagar efter att ha blivit utsedd upprätta skriftliga samordningsarrangemang inom kollegiet i följande avseenden:
 - a) Information som ska utbytas mellan de behöriga myndigheterna.
 - b) De fall då de behöriga myndigheterna ska samråda med varandra.
 - c) De fall då de behöriga myndigheterna får delegera tillsynsuppgifter enligt artikel 33.
7. Om ingen överenskommelse kan nås beträffande de skriftliga samordningsarrangemangen enligt punkt 6 får vilken medlem i kollegiet som helst hänskjuta ärendet till CEAOB. Kontaktpersonen ska på lämpligt sätt beakta CEAOB:s råd beträffande de skriftliga samordningsarrangemangen innan den godkänner deras slutliga utformning. De skriftliga samordningsarrangemangen ska redovisas i ett dokument som innehåller fullständiga motiveringar till varje betydande avvikelse från CEAOB:s råd. Kontaktpersonen ska översända de skriftliga samordningsarrangemangen till kollegiets medlemmar och till CEAOB.

Artikel 33

Delegering av uppgifter

Den behöriga myndigheten i hemmedlemsstaten får delegera någon eller några av sina uppgifter till den behöriga myndigheten i en annan medlemsstat, förutsatt att den myndigheten godkänner detta. En sådan delegering ska inte påverka den delegerande behöriga myndighetens ansvar.

Artikel 34

Konfidentialitet och tystnadsplikt med avseende på samarbete mellan behöriga myndigheter

1. Tystnadsplikt ska gälla alla personer som arbetar eller har arbetat för organ som ingår i en sådan samarbetsram mellan behöriga myndigheter som avses i artikel 30. Information som omfattas av tystnadsplikt får inte lämnas ut till någon annan person eller myndighet utom när så krävs i samband med rättsliga åtgärder eller enligt unionsrätt eller nationell rätt.
2. Artikel 22 får inte hindra organ som ingår i en sådan samarbetsram mellan behöriga myndigheter som avses i artikel 30 och de behöriga myndigheterna från att utbyta konfidentiell information. All information som utbyts ska anses omfattas av den tystnadsplikt som personer som arbetar eller har arbetat för behöriga myndigheter är bundna av.
3. All information som utbyts enligt denna förordning mellan organ som ingår i en sådan samarbetsram mellan behöriga myndigheter som avses i artikel 30 och behöriga myndigheter och andra myndigheter och organ ska behandlas som konfidentiell utom då sådant utlämnande av uppgifter krävs enligt unionsrätt eller nationell rätt.

Artikel 35

Skydd av personuppgifter

1. Medlemsstaterna ska tillämpa direktiv 95/46/EG på behandling av personuppgifter som utförs i medlemsstaterna i enlighet med denna förordning.
2. Förordning (EG) nr 45/2001 ska tillämpas på behandling av personuppgifter som utförs av CEAOB, Esma, EBA och Eiopa inom ramen för denna förordning och direktiv 2006/43/EG.

KAPITEL IV

Samarbete med myndigheter i tredjeländer och med internationella organisationer och organ

Artikel 36

Avtal om informationsutbyte

1. De behöriga myndigheterna får endast ingå samarbetsavtal om utbyte av information med behöriga myndigheter i tredjeländer om den utlämnade informationen omfattas av garantier om tystnadsplikt i de berörda tredjeländerna som minst motsvarar dem som föreskrivs i artiklarna 22 och 34. De behöriga myndigheterna ska omedelbart informera CEAOB om sådana avtal och anmäla dem till kommissionen.

Information får endast utbytas enligt denna artikel när sådant informationsutbyte krävs för att dessa behöriga myndigheter ska kunna fullgöra sina uppgifter enligt denna förordning.

När sådant informationsutbyte omfattar överföring av personuppgifter till tredjeland ska medlemsstaterna iaktta kraven i direktiv 95/46/EG och CEAOB ska iaktta kraven i förordning (EG) nr 45/2001.

2. De behöriga myndigheterna ska samarbeta med de behöriga myndigheterna eller andra berörda organ i tredjeländer när det gäller kvalitetskontroller och utredningar av lagstadgade revisorer och revisionsföretag. På begäran av en behörig myndighet ska CEAOB bidra till sådant samarbete och till skapande av konvergens på tillsynsområdet med tredjeländer.

3. Om samarbetet eller informationsutbytet rör revisionshandlingar och andra dokument som innehas av lagstadgade revisorer eller revisionsföretag ska artikel 47 i direktiv 2006/43/EG gälla.

4. CEAOB ska utarbeta riktlinjer om innehållet i samarbetsavtalen och informationsutbytet enligt denna artikel.

Artikel 37

Utlämnande av information från tredjeländer

En medlemsstats behöriga myndighet får endast utlämna konfidentiell information som den mottagit från behöriga myndigheter i tredjeländer om detta föreskrivs i ett samarbetsavtal och om den har fått uttryckligt medgivande av den behöriga myndighet som överlämnade informationen och, i tillämpliga fall, om informationen endast utlämnas för de syften för vilka den behöriga myndigheten givit sitt medgivande, eller när sådant utlämnande krävs enligt unionsrätt eller nationell rätt.

Artikel 38

Utlämnande av information som överförts till tredjeländer

Den behöriga myndigheten i en medlemsstat ska kräva att konfidentiell information som lämnats av den till en behörig myndighet i ett tredjeland endast får utlämnas av den berörda myndigheten till tredje parter eller myndigheter om den har fått uttryckligt medgivande av den behöriga myndighet som överlämnade informationen i enlighet med sin nationella rätt och förutsatt att informationen endast utlämnas i de syften för vilka den behöriga myndigheten i medlemsstaten gett sitt medgivande, eller när sådant utlämnande krävs enligt unionsrätt eller nationell rätt eller är nödvändigt i samband med rättsliga åtgärder i det tredjelandet.

Artikel 39

Utövande av delegeringen

1. Befogenheten att anta delegerade akter ges till kommissionen med förbehåll för de villkor som anges i denna artikel.
2. Den befogenhet att anta delegerade akter som avses i artikel 9 ska ges till kommissionen för en period av fem år från och med den 16 juni 2014. Kommissionen ska utarbeta en rapport om delegeringen av befogenhet senast nio månader före utgången av perioden av fem år. Delegeringen av befogenhet ska genom tyst medgivande förlängas med perioder av samma längd, såvida inte Europaparlamentet eller rådet motsätter sig en sådan förlängning senast tre månader före utgången av perioden i fråga.
3. Den delegering av befogenhet som avses i artikel 9 får när som helst återkallas av Europaparlamentet eller rådet. Ett beslut om återkallelse innebär att delegeringen av den befogenhet som anges i beslutet upphör att gälla. Beslutet får verkan dagen efter det att det offentliggörs i *Europeiska unionens officiella tidning*, eller vid ett senare i beslutet angivet datum. Det påverkar inte giltigheten av delegerade akter som redan har trätt i kraft.
4. Så snart kommissionen antar en delegerad akt ska den samtidigt delge Europaparlamentet och rådet denna.
5. En delegerad akt som antas enligt artikel 9 ska träda i kraft endast om varken Europaparlamentet eller rådet har gjort invändningar mot den delegerade akten inom en period av två månader från den dag då akten delgavs Europaparlamentet och rådet, eller om både Europaparlamentet och rådet, före utgången av den perioden, har underrättat kommissionen om att de inte kommer att invända. Denna period ska förlängas med två månader på Europaparlamentets eller rådets initiativ.

Artikel 40

Översyn och rapporter

1. Kommissionen ska göra en översyn av och utarbeta en rapport om verksamheten och effektiviteten i det system för samarbete mellan behöriga myndigheter inom ramen för CEAOB som avses i artikel 30, särskilt när det gäller utförandet av de uppgifter för CEAOB som fastställs i punkt 7 i den artikeln.
2. Översynen ska beakta den internationella utvecklingen, särskilt när det gäller att stärka samarbetet med de behöriga myndigheterna i tredjeländer och bidra till en förbättring av samarbetsmekanismerna för tillsynen av lagstadgade revisorer och revisionsföretag för företag av allmänt intresse som ingår i internationella revisionsnätverk. Kommissionen ska slutföra sin översyn senast den 17 juni 2019.
3. Rapporten ska överlämnas till Europaparlamentet och rådet, när så är lämpligt åtföljd av ett lagstiftningsförslag. Denna rapport ska behandla de framsteg som gjorts på området för samarbete mellan behöriga myndigheter inom ramen för CEAOB från det att denna ram började tillämpas och föreslå ytterligare åtgärder för att stärka effektiviteten i samarbetet mellan medlemsstaternas behöriga myndigheter.
4. Senast den 17 juni 2028 ska kommissionen överlämna en rapport om tillämpningen av denna förordning till Europaparlamentet och rådet.

Artikel 41

Övergångsbestämmelser

1. Från och med den 17 juni 2020 får ett företag av allmänt intresse inte längre ingå eller förlänga ett revisionsuppdrag med en viss lagstadgad revisor eller ett visst revisionsföretag om den lagstadgade revisorn eller det revisionsföretaget vid det datum då denna förordning träder i kraft har tillhandahållit det företaget av allmänt intresse revisionstjänster under minst 20 år i följd.

2. Från och med den 17 juni 2023 får ett företag av allmänt intresse inte längre ingå eller förlänga ett revisionsuppdrag med en viss lagstadgad revisor eller ett visst revisionsföretag om den lagstadgade revisorn eller det revisionsföretaget vid det datum då denna förordning träder i kraft har tillhandahållit det företaget av allmänt intresse revisionstjänster under mer än 11 men mindre än 20 år i följd.
3. Utan att det påverkar tillämpningen av punkterna 1 och 2 får de revisionsuppdrag som ingicks före den 16 juni 2014 men som fortfarande är i kraft den 17 juni 2016 fortsätta att gälla fram till utgången av den längsta varaktighetsperiod som avses i artikel 17.1 andra stycket eller 17.2 b. Artikel 17.4 ska vara tillämplig.
4. Artikel 16.3 ska endast vara tillämplig på ett revisionsuppdrag efter det att den period som avses i artikel 17.1 andra stycket har löpt ut.

Artikel 42

Nationella bestämmelser

Medlemsstaterna ska vidta alla lämpliga åtgärder för att säkerställa ett effektivt genomförande av denna förordning.

Artikel 43

Upphävande av beslut 2005/909/EG

Beslut 2005/909/EG ska upphöra att gälla.

Artikel 44

Ikraftträdande

Denna förordning träder i kraft den tjugonde dagen efter det att det har offentliggjorts i *Europeiska unionens officiella tidning*.

Den ska tillämpas från och med den 17 juni 2016.

Artikel 16.6 ska emellertid tillämpas från och med den 17 juni 2017.

Denna förordning är till alla delar bindande och direkt tillämplig i alla medlemsstater.

Utfärdad i Strasbourg den 16 april 2014.

På Europaparlamentets vägnar
M. SCHULZ
Ordförande

På rådets vägnar
D. KOURKOULAS
Ordförande

Rättsutlåtande

1. Inledning

Utlåtandet avges på uppdrag av utredningen om EU:s revisionspaket om administrativa sanktioner och artikel 6 i Europakonventionen, som önskar en analys av följande fråga:

Hur förhåller sig de nuvarande och föreslagna sanktionerna i revisorsdirektivet till EKMR, vad gäller både sanktioner för fysiska personer och revisionsföretag, särskilt mot bakgrund av det förhållandet att både revisorer och revisionsföretag har en långtgående skyldighet att delta i Revisorsnämndens utredning?

Utlåtandet innehåller många osäkra punkter men bör åtminstone ge utgångspunkter för hanteringen av självangivelseproblematiken i samband med informationssökning.

Torbjörn Andersson

Iain Cameron

2. Direktiven och EKMR och utlåtandets disposition

I det s.k. *revisorsdirektivet* framgår EU-rättens krav på medlemsstaterna vad gäller tillsyn och sanktioner inom det gemensamma revisionsområdet. I artikel 30 slås fast att medlemsstaterna ska se till att det finns effektiva system för utredningar och sanktioner i syfte att upptäcka, rätta till och förhindra bristfällig revision (st. 1). Vidare åläggs medlemsstaterna att ha effektiva, proportionella och avskräckande sanktioner mot lagstadgade revisorer och revisionsföretag om lagstadgad revision inte utförs i enlighet med den nationella implementeringsregleringen (st. 2). Dessutom medges en möjlighet att avstå från att införa administrativa sanktioner i fall som regleras straffrättsligt enligt nationell rätt. Det finns vidare ett stycke med krav på offentliggörande av vidtagna åtgärder och beslutade sanktioner.

I ändringsdirektivet kvarstår detta allmänna krav på effektivitet i genomförandet, men kompletteras i artikel 30a med sex specifika, och tämligen precisa, sanktioner och åtgärdsalternativ, vilka ska införas i nationell rätt och vilkas utövande anförtros en utvald behörig myndighet (i Sveriges fall Revisorsnämnden), exklusivt, i samarbete med andra myndigheter eller med hjälp av ”behöriga rättsliga myndigheter” (domstol, åklagare, kronofogdemyndighet?). Liksom tidigare kan en medlemsstat avstå från att skapa administrativa sanktioner när sådana faller inom ett område som är kriminaliserat enligt nationell rätt, men det är i princip det enda undantaget från EU:s krav på att lägga ansvaret för tillämpning av de specifika sanktionerna (i någon av de tre formerna) på den nationella behöriga myndigheten.

I artikel 30b i ändringsdirektivet framgår vidare att medlemsstaterna, när de skapar sanktionsregler, ska beakta alla relevanta omständigheter, vilket ska inkludera överträdelsens allvar och varaktighet, ansvarig persons grad av ansvar, finansiella ställning, vinsten som överträdelsen genererat samt tidigare överträdelser. En förutsättning för att beakta ytterligare faktorer är att de närmare anges i nationell rätt.

Enligt vår bedömning finns en risk för konflikt mellan EU:s sanktionskrav och EKMR i den mån som de uppräknade sanktionerna vid tillämpning är att ses som straffsanktioner i EKMR:s mening; uttrycken ”criminal charge” och ”criminal offence” tolkas

av Europadomstolen autonomt, dvs. en sanktions klassificering som straffrättslig är inte beroende av att den anses straffrättslig i den enskilda medlemsstaten. Även om EKMR inte i sig förbjuder att vad som utgör straffsanktioner i autonom mening tillämpas av administrativa myndigheter, medför det faktum att en sanktion bedöms som en straffsanktion att särskilda processuella krav till skydd för den enskildes rättssäkerhet vilar på medlemsstaterna. I sammanhanget bör också påpekas att kravet på effektiva, proportionella och avskräckande sanktioner i medlemsstaterna för överträdelse av EU-rättsliga regler, som EU-domstolen först lade fast 1989 i målet *Kommissionen mot Grekland*¹ med koppling till medlemsstaternas lojalitetsplikt, är en viktig faktor vid bedömningen om en sanktion är en straffsanktion enligt EKMR: om en sanktion har ett avskräckande syfte, talar mycket för att den har en straffrättslig karaktär. Det innebär att EU-krav på avskräckande och effektiva sanktioner efter konstaterade överträdelse paradoxalt kan trigga EKMR-krav på återhållsamhet på utrednings- och förfarandestadierna, vilket kan försätta medlemsstaten i ett besvärligt läge vid genomförande och behörig myndighet vid tillämpningen.

En uppenbar potentiell konfliktyta mellan EU-direktivet och EKMR aktualiseras vad gäller det förbud mot självangivelse ("self-incrimination") som följer av artikel 6. Under vissa förutsättningar strider det mot artikel 6 att med tvång inhämta information från en person (rättssubjekt), information som kan användas vid *åtal* ("criminal charge" i autonom mening) mot samma person. Här är det lätt att förutse en konflikt mellan den nationella behöriga myndighetens befogenheter att kräva in information och dess möjlighet att besluta om eller ta initiativ till kraftfulla sanktioner vid överträdelse – det är t.ex. svårt att tänka sig att det är acceptabelt från EKMR:s sida att använda vite för att infordra information om sådan dessutom kan användas för att utdöma en straffsanktion. Det kan påpekas att den EU-rättsliga principen om rätt till försvar (se numera artikel 48(2) i Rättighetsstadgan) anses innefatta ett skydd för företag mot att tvingas lämna information som kan bidra till att de ådrar sig böter/konkurrensskadeavgift.² Efter EU-domstolens

¹ Mål 68/88.

² Se *Orkem*, REG 1989 s. 3283; C-2004/00 P m.fl. *Aalborg Portland m.fl.*, REG 2004 s. I-123; C-65/02 m.fl. *ThyssenKrupp*, REG 2005 s. I-6773; C-407/04 *Dalmine*, REG 2007 s. I-829.

avgörande i Åkerberg-Fransson framstår det som att detta skydd är tillämpligt på nationell nivå i situationer som de som revisorsdirektivet och ändringsdirektivet avses reglera.

En andra konfliktyta är förbudet mot *ne bis in idem* i artikel 6. Om en sanktion som uppräknas i direktivet är att anse som straffsanktion i autonom mening, kommer ett förfarande där sanktionen aktualiseras att prekludera efterföljande prövningar. Det innebär att det faktasammanhang som prövas av behörig nationell myndighet i ett förfarande som kan utmyнна i en straffsanktion,³ inte kommer att kunna prövas igen i ett annat förfarande som kan utmyнна i en straffsanktion (t.ex. brottmålsrättegång).

Från genomförandesynpunkt framstår det som problematiskt att direktivet å ena sidan understryker behovet av effektivitet i utredning och repression samt relativt detaljerat slår fast vilka sanktionsinstrument som ska finnas och å andra sidan inte ens allmänt graderar potentiella överträdelsers grovhet. Det kan väl knappast vara meningen att den behöriga myndigheten ska ha makten att i enskilda fall välja lämplig sanktion på hela skalan från en motsvarighet till treårigt näringsförbud till en erinran. Från legalitetsynpunkt kan det ifrågasättas om en sådan ordning skulle vara tillfredsställande, särskilt för det fall någon eller några av tillgängliga sanktioner är att se som straffsanktioner i EKMR:s mening.⁴ Vidare skulle en sådan ordning sannolikt motverka utredningseffektiviteten – om det är juridiskt klart att en uppgiftslämnare som mest kan drabbas av en erinran, kan det vara motiverat att ålägga hen att vid vite inge uppgifter, medan saken antagligen ställer sig annorlunda om det inte är uteslutet att uppgiftslämnaren kan drabbas av hårdare sanktioner.

Eftersom vårt uppdrag är att bedöma direktivens sanktionsbestämmelser i relation till EKMR och en bedömning enligt EKMR ofta förutsätter att man vet hur den nationella regleringen ser ut, belastar avsaknaden av gradering av olika överträdelser säkerheten i vår bedömning.

³ Vi är inte klara över om det är tänkt att Revisorsnämnden ska kunna besluta om sanktionerna själva och besluten sedan ska överklagas till FR (jfr artikel 30d samt artikel 30a.2a) eller om nämnden ska framställa yrkande om sanktionen till FR (jfr artikel 30a.2c)).

⁴ Jfr Dubus SA v. France, No. 5242/04, 11 June 2009 grund 57 «La Cour relève d'emblée l'imprécision des textes qui régissent la procédure devant la Commission bancaire, quant à la composition et aux prérogatives des organes appelés à exercer les différentes fonctions qui lui sont dévolues.»

Eftersom såväl förbudet mot självangivelse som förbudet mot dubbelprövning endast aktualiseras om sanktionerna i direktivet är att anse som straffsanktioner enligt EKMR är det motiverat att återge Europadomstolens praxis med avseende på vad som autonomt utgör en straffsanktion, de s.k. Engel-kriterierna. Det sker i nästföljande avsnitt (3).

I avsnitt 4 kommenterar vi översiktligt ändringsdirektivets sanktioner i ljuset av Engel-kriterierna.

I avsnitt 5 tar vi upp Europadomstolens rättspraxis rörande self-incrimination.

Direktivets sanktioner är tänkta att kunna tillämpas mot såväl fysiska som juridiska personer. Det skydd som EKMR skänker juridiska personer är omstritt och rättsligt oklart i många avseenden. Därför är det motiverat att ägna frågan ett avsnitt av detta utlåtande (6).

I avsnitt 7 tar vi upp förbudet mot dubbelprövning och diskuterar konsekvenserna av det när det gäller revisionsområdet.

Avslutningsvis (8) sammanfattar vi våra övergripande synpunkter.

3. EKMR:s kriterier för straffsanktioner

Begreppet "criminal charge" är autonomt, vilket betyder att det inte nödvändigtvis överensstämmer med nationella processrättsliga motsvarigheter.⁵ Det kan medföra, och har medfört, problem för nationella och EU-rättsliga förfaranden som internt klassificeras som administrativa eller disciplinära, men som enligt EKMR är att anse som straffprocessuella. I en stor mängd prejudikat har Europadomstolen utvecklat kriterierna för att avgöra om ett förfarande är straffrättsligt respektive förvaltningsrättsligt.⁶ Kriterierna är: sanktionens natur och stränghet, förseelsens karaktär och förfarandets klassificering enligt nationell rätt. Det förstnämnda kriteriet är viktigast.⁷ Det är också värt att påpeka att kriterierna inte är kumulativa, dvs. de behöver inte alla uppfyllas för att det ska vara fråga

⁵ Engel and others v. Netherlands, 8 June 1976, A/22.

⁶ Domstolen började utveckla kriterierna i Öztürk v. FRG, 21 February 1984, A/73. Se i synnerhet *Bedenoun v. France*, 24 February 1994, A/284.

⁷ Se *Lauko v. Slovakia and Kadubec v. Slovakia*, 2 September 1998 and *Malige v. France*, 28 September 1998. Se även RÅ 2000 ref 65.

om ett straffprocessuellt förfarande; det ska göras en helhetsbedömning med kriterierna som utgångspunkt.

En sanktion är tillräckligt sträng för att anses av straffrättslig natur om följande villkor uppfylls: sanktionen ska inte ha kompensatoriskt syfte, utan syfta till repression och avskräckning.⁸ Om det är fråga om en ekonomisk sanktion, bör den vara beaktansvärd.⁹ Dessa villkor rör den *potentiella* sanktionen, oavsett vilken sanktion som faktiskt utdöms och oavsett om det utdöms någon i det enskilda fallet.¹⁰ Av detta följer, givet den uttryckliga motiveringen i ändringsdirektivet – att sanktionerna ska vara avskräckande – att det blir mycket svårt¹¹ för den nationella lagstiftaren att lojalt genomföra direktivet utan att samtidigt inkludera sanktionerna i området "determination... of a criminal charge" enligt artikel 6.

En revision har en "vidimerande effekt" och medför att eventuella ekonomiska oegentligheter kan fortsätta obemärkta. Det finns därför ett starkt samhällsintresse av att ställa höga krav på revisorer och revisionsföretag. Det bör understrykas att hårda sanktioner givetvis är tillåtna. Sanktioner förutsätter dock klara och tydliga materiella uppföranderegler för revisorer och revisionsföretag. Dessutom innebär den autonoma tolkningen av "criminal charge" att de processuella skydden i artikel 6(1), 6(3) och 6(3) aktualiseras (av särskilt intresse i detta sammanhang är skyddet mot självangivelse). Sanktionens stränghet är en subjektiv faktor, vilket innebär att den bedöms utifrån perspektivet hos den person (juridisk eller fysisk) som kan bli föremål för den. Så gott som alltid är därför en hög administrativ avgift att anse som en straffsanktion gentemot en enskild individ, medan detta inte behöver vara fallet när det är fråga om företag med mycket hög omsättning.

I målen JB och Västberga Taxi ansågs skattetillägg pga. undandragande av skatt utgöra straffsanktioner. Vidare har Europadomstolen bedömt följande sanktioner, inom administrativa organs beslutsbehörighet, som straffsanktioner: beslut om avgift för brist-

⁸ Bendenoun, a.a. s. grund 47; A.P., M.P. and T.P. v. Switzerland, No. 19958/92, 29 August 1997, grund 41.

⁹ A.P., M.P. och T.P., grund 40.

¹⁰ Dubus a.a. spara. 37.

¹¹ Man kan argumentera att "deterrence" bör tolkas utifrån den nationella sammanhanget. Om revisorer och revisionsföretag har en hög nivå av professionalism, och det finns ett starkt gruppsytryck att behålla denna höga nivå av professionalism, kan det vara så att även mindre stränga sanktioner – varningar m.m. – räcker för en avskräckande effekt.

ande likviditet inom ramen för banktillsyn¹², konkurrensmyndighets beslut om böter (konkurrensskadeavgift) pga. missbruk av dominerande ställning på marknaden¹³ och sanktioner beslutade av börsövervakningsmyndighet (indragning av licens för aktiehandel).¹⁴ Också svenska domstolar har haft tillfälle att bedöma om olika slag av administrativa sanktioner är straffsanktioner enligt EKMR.¹⁵

Ett argument som bör nämnas såvitt gäller sanktioner mot enskilda revisorer, och som utgör ett undantag till rättspraxis om straffsanktioner, är att det finns några fall rörande ”professional misconduct”, framförallt *Brown v. UK*,¹⁶ och *Wickramsinghe v. UK*,¹⁷ i vilka domstolen funnit att *disciplinary proceedings* inte utgör ”criminal charge”. Europadomstolen kom till den slutsatsen trots att sanktionerna i fråga var stränga. I *Brown* rörde det sig om böter på £10 000 (ca 120 000 SEK, 1998) utdömda av det brittiska advokatsamfundet (*Law Society*). I *Wickramsinghe* rörde det sig om förlust av läkarlegitimation beslutade av läkarförbundet (*General Medical Council*).

¹² Dubus a.a. sgrunderna 37 et seq. För detta och de följande tre noterna se även Heinrich et al., 12.

¹³ *Lilly v. France* No. 53892/00 15 September 2010. Se också EComHR:s beslut rörande karteller i *Melchers* No. 13258/87, p. 152.

¹⁴ *Didier v. France*, No. 58188/00, 27 August 2002 grund 3.

¹⁵ Se rörande skattetillägg, NJA 2000 s. 622, RÅ 2000 ref 66 I och II, körkortsåterkallelse RÅ 2000 ref 65, insiderbrott RÅ 2004, ref. 17, vite Hovrätten över Skåne och Blekinge, mål nr B 2733-02, dom 2003-07-28 miljöstraffsavgift NJA 2004, s. 840.

¹⁶ *Irving Brown v. UK*, No. 38644/97, 24 November 1998 (admissibility decision) “the Court notes that the charges against the applicant were classified under domestic law as disciplinary offences, being examined in a tribunal without any involvement by the police or prosecuting authorities. The Court notes that the charges faced by the applicant related to matters of professional behaviour and organisation, emphasis being given to the standards of conduct befitting a solicitor. The Court finds that the offences are of a disciplinary nature, applying only to persons of a specific, professional group rather than the general public (see eg. *Eur. Court HR, Öztürk v. Germany* judgment of 21 February 1984, Series A no. 73, p.20, § 53).”

¹⁷ No.31503/96) December 8, 1997. Det bör betonas att detta var ett fall inför det f.d. Europeiska kommissionen för de mänskliga rättigheterna, något som minskar dess prejudikatsvärde. Kommissionen uttalade att “...professional disciplinary matters are essentially matters which concern the relationship between the individual and the professional association to which he or she belongs, and whose rules he or she has agreed to accept. They do not involve the State setting up a rule of general applicability by which it expresses disapproval of, and imposes sanctions for, particular behaviour, as is generally the case with ‘criminal’ charges” ... the most severe sentence that the applicant risked was that which was in fact imposed: erasure of his name from the register. Alternative sanctions would have been directing registration to continue subject to conditions, or suspension for a period of up to 12 months. Each of these sanctions is essentially disciplinary and directed to protecting the public and the reputation of the medical profession. The fact that erasure is likely to have far-reaching consequences for the individual concerned does not render the penalty ‘criminal’”.

Frågan är om sanktioner som beslutas av en behörig myndighet ska ses på samma sätt. Det som talar för det skulle vara att det för revisorer, liksom för advokater, måste finnas en nationell ordning för att tilldela, och dra in, auktorisation samt för att utöva tillsyn. Alla auktoriserade revisorer har ett intresse av att det finns en hög nivå av integritet i yrket. Å andra sidan är Revisorsnämnden en statlig myndighet som sysslar med myndighetsutövning. Den del av Revisionsnämnden som handlägger tillsynsärenden (Tillsynsnämnden) består till viss del av auktoriserade revisorer. Icke desto mindre är det inte endast företrädare för yrket som kontrollerar yrket. Det framstår också som tveksamt att pressa in relationen mellan revisorer och behöriga myndigheter som Revisorsnämnden i Europakommissionens bestämning att disciplinärenden är ärenden som rör relationer mellan individen och "the professional association to which he or she belongs, and whose rules he or she has agreed to accept" samt att disciplinärenden inte inbegriper situationer då staten uppställer regler med generell tillämplighet, vilka utpekar vissa beteenden som oönskade och därmed underkastade sanktioner. Revisorsnämndens funktioner, sammansättning och tilltänkta sanktionsmöjligheter liknar den franska bankinspektionen, som i *Debus SA* ansågs vara en *tribunal* med uppgift att bl.a. avgöra brottsanklagelser.¹⁸ Inte heller den italienska börskommissionen betraktades som en disciplinär nämnd i *Grande Stevens v. Italy*.¹⁹ Domstolen tog i detta fall hänsyn till att den italienska börskommissionen kunde dela ut administrativa sanktioner, så som att dra tillbaka tillstånd, som ytterligare en relevant faktor när den bedömde att förfarandet inför börskommissionen var "straffrättsligt" i karaktär.²⁰ Och det bör framhållas att de tilltänkta sanktionerna inte skulle ta sikte på legitimationsfrågor – vem som har rätt att kalla sig revisor t.ex. – utan snarare är inriktade på vad revisorer ska, får och inte får göra.

Enligt vår uppfattning framstår det som tveksamt att tillskriva ändringsdirektivets sanktioner en disciplinär karaktär i EKMR:s

¹⁸ *Debus SA a.a. s.*, grunderna 37–38.

¹⁹ No. 18640/10, 3 April 2014.

²⁰ *A.a. s. grund 97* "The CONSOB may also prohibit listed companies, management companies and auditing companies from engaging the services of the offender, for a maximum period of three years, and request professional associations to suspend, on a temporary basis, the individual's right to carry out his or her professional activity".

mening. Med EU-terminologi kan man säga att relationen mellan behörig myndighet och revisorer är av vertikalt slag, medan Europakommissionen verkar reservera begreppet disciplinärenden för horisontala relationer, dvs. mellan föreningsmedlem och förening.

Efter att ha sagt detta, måste man medge att det är osäkert. Att Revisorsnämnden i dag inte kan besluta om stora böter stärker argumentet att den är ett administrativt organ som endast bestämmer om förutsättningar för att bedriva revisorsverksamhet är uppfyllda eller inte, med andra ord ett organ som endast har disciplinära funktioner. Men det är i alla fall klart att situationen blir annorlunda om Revisorsnämnden ges befogenheter att dela ut betydande böter (se nedan kommentar till avsnitt 4(f)). Om behörig myndighets i direktivet föreskrivna funktioner skulle ses endast som disciplinära, faller skyddet mot att tvingas bidra till åtal mot sig själv bort. Nämnas kan att ett beslut att frånta någon titel som revisor fortfarande ändå skulle kunna bli ett avgörande av en "civil rättighet" och den civila delen av artikel 6(1) skulle då gälla. Men detta är inte reellt problematiskt, eftersom den del av Revisorsnämnden som utför denna funktion, Tillsynsnämnden, har en "domstolsliknande" sammansättning.

4. Direktivets sanktioner

a) Ett åläggande för den fysiska eller juridiska person som är skyldig till överträdelsen att upphöra med sitt handlande och att inte upprepa det.

Denna sanktion är i sig oproblematiske enligt sin ordalydelse, eftersom den inte kombineras med tvångsmöjligheter. Man kan dock tänka sig att ett sådant åläggande kombineras med vite vilket, beroende på faktorer som vitets storlek och personens finansiella styrka, skulle kunna medföra att åläggandet ses som en straffsanktion i EKMR:s mening. Det skulle då medföra att skyddet mot självangivelse aktualiseras,²¹ liksom skyddet mot dubbelprövning. I

²¹ Jfr Martinnen ovan samt Regeringens skrivelse 2009/10:79 En tydlig, rättssäker och effektiv tillsyn, s. 48 "I vissa situationer när vite används kan uppgiftsskyldigheten komma i konflikt med grundläggande rättssäkerhetskrav. Ett exempel på detta är rätten att vara passiv, som inryms i begreppet rättvis rättegång enligt artikel 6 i Europakonventionen. Om det finns anledning att anta att en person som omfattas av tillsyn har begått brott, får inte tillsynsorganet förelägga denne att vid vite medverka i utredningen av en fråga som har sam-

sanktionsbestämmelsen kvalificeras inte för vilka överträdelser sanktionen kan användas och inte heller vilken typ av handlande som ska fås att upphöra och inte upprepas. Sannolikt lämnas det till den behöriga myndigheten att avgöra när sanktionen ska användas och då är det givetvis rimligt att utgå från ändamålsangivelsen i direktivet, dvs. sanktionen ska användas på ett effektivt sätt, utformas på ett sätt som är proportionellt utifrån målet med åtgärden och på ett sådant sätt att åtgärden har en avskräckande verkan. Och det innebär i praktiken att när sanktionsbestämmelsen används på ett åsyftat sätt, kommer den i de flesta fall att fungera som en straffsanktion i EKMR:s mening. Detta är ett tydligt exempel på den genomförandeproblematik som uppkommer vid mötet mellan EKMR och EU-rättens lojalitetskrav.

Enligt uppgift har i dag revisorer och revisionsbyråer enligt 28 § revisorslagen en långtgående skyldighet att svara på Revisorsnämndens frågor och överlämna dokumentation m.m. till nämnden. Denna skyldighet är dock inte vitessanktionerad. I stället är det så att en revisor som inte svarar på frågor eller lämnar in dokumentation anses ha brutit mot bestämmelserna om detta i revisorslagen och kan därmed få en varning. Om revisorn trots varningen inte samarbetar så kan auktorisationen/godkännandet/-registreringen upphävas. Denna sanktion motsvarar också ett krav som framgår av artikel 30.3 i ändringsdirektivet. Det är i viss mån osäkert om detta i sig utgör en straffsanktion i EKMR:s mening, men eftersom den enligt direktivet ska kunna förenas med administrativa sanktionsavgifter är det svårt att se det som att EKMR:s undantag för ”disciplinary proceeding” är uppfyllt (se ovan 3).

band med brottsmisstanken. Det är dock möjligt för tillsynsorganet att utan föreläggande efterfråga uppgifterna, att besluta ett föreläggande utan vite eller att förelägga andra än den misstänkte att vid vite att lämna ut de uppgifter som behövs. Den objektsansvarige kan naturligtvis också själv frivilligt lämna erforderliga uppgifter.” Av Europadomstolens praxis får dock anses följa att det krävs ett direkt tvång mot uppgiftslämnaren för att en kränkning ska anses förhanden.

b) Ett offentligt uttalande på de behöriga myndigheternas webbplats som anger vem som är skyldig till överträdelsen och överträdelsens art.

Detta ger inte upphov till problem så vitt gäller skyddet mot att tvingas bidra till åtal mot sig själv. Ett beslut som innebär sådan myndighetsutövning inom EU-rättens tillämpningsområde måste kunna motiveras för att part kan överklaga det.²² Webbpublicering av beslutet (även motiveringen till beslutet) innebär också att man publicerar känsliga personliga data, dvs. Revisorsnämndens uppfattning att en viss revisor/företag har begått en lagöverträdelse. Man kan göra gällande att det innebär ett angrepp på en persons rykte, men enligt Europadomstolens praxis bör det kunna gå att motivera.²³ Inte desto mindre bör man ta hänsyn till dataskyddsdirektivet, samt datainspektionens och European Data Protection Supervisors praxis när man publicerar ett sådant beslut.

c) Tillfälligt förbud under högst tre år för den lagstadgade revisorn, revisionsföretaget eller nyckelrevisorn att utföra lagstadgad revision och/eller underteckna revisionsberättelser.

Detta är en sträng sanktion som motsvarar näringsförbud. För ett revisionsföretag (se nedan avsnitt 6 om skyddet för juridiska personer) skulle den antagligen innebära att det försätts i konkurs. Om inte det disciplinära undantaget gäller framstår det som tveklöst att detta utgör en straffsanktion i EKMR:s mening, vilket innebär att skydden mot självangivelse och dubbelprövning aktualiseras. Exempelvis: Om myndigheten skulle använda hotet om förbud som ett sätt att tvinga fram dokument, skulle detta strida mot skyddet mot att tvingas bidra till åtal mot sig själv. Såvitt gäller denna sanktion framstår det som att det finns ett behov av att åtminstone grovt kvalificera vilka slag av överträdelser som kan rendera förbud. Som ovan framhölls är det de potentiella sanktioner som kan följa på ett förfarande som avgör om förfarandet är att anse som straffprocessuellt; myndighetens minsta påpekande, anmärkning eller uppgiftskrav skulle kunna ses som inledningen på

²² Se bl.a. dom av den 15 maj 1986 i mål 222/84, Johnston, REG 1986, s. 1651, svensk specialutgåva, volym 8, s. 597, punkt 18.

²³ Karakó v. Hungary, No. 39311/05, 28 April 2009.

ett straffprocessuellt förfarande, så länge som förfarandet *potentiellt* skulle kunna utmyнна i ett tillfälligt förbud.

Direktivet förefaller lämna öppet för om den behöriga myndigheten självständigt ska kunna besluta om alla sanktioner eller om den t.ex. ska framställa yrkande vid domstol. Det finns välkända exempel på den förra ordningen: Vid tillämpning av EU:s konkurrensrätt beslutar kommissionen självständigt, varefter överklagande till Tribunalen kan ske; när det gäller de svenska skattetilläggen beslutar Skatteverket, varefter överklagande kan ske till förvaltningsrätt. Enligt vår uppfattning finns dock fördelar med den modell som bl.a. gäller för Konkurrensverket i Sverige, dvs. att verket inte självt beslutar om konkurrensskadeavgift utan framställer sådant yrkande vid Stockholms tingsrätt. När det gäller ingripande administrativa sanktioner som verksamhetsförbud och sanktionsavgift framstår det om inte annat som *lämpligt* att förfarandet inleds i domstol och inte i myndighet, något som också kan underlätta eventuella dubbelprövningsproblem.

Enligt uppgift finns i dag i svensk rätt bestämmelser om disciplinära åtgärder i 32–35 §§ revisorslagen (2001:883). Det är Revisorsnämnden som beslutar om disciplinära åtgärder och nämndens beslut kan sedan överklagas till förvaltningsrätt (se 36 §). De disciplinära åtgärder som i dag står till buds är upphävande av auktorisation eller godkännande (för fysiska personer) och upphävande av registrering (för juridiska personer, dvs. revisionsbyråer). Om auktorisationen/godkännandet/registreringen upphävs så kan revisorn respektive revisionsbyrån inte längre vara vald revisor i t.ex. ett aktiebolag. Vid mindre allvarliga överträdelser kan i stället varning eller erinran meddelas.

Direktivet innehåller också ett krav på att medlemsstaterna ska föreskriva sanktioner som bl.a. inkluderar möjligheten att återkalla ett godkännande, motsvarande auktorisering (artikel 30:3). En sådan sanktion framstår i praktiken som en tidsobegränsad motsvarighet till ett tillfälligt förbud, om det är så att arbete som revisor förutsätter att man har auktorisation som revisor. Det finns därför inte anledning att se möjligheten att dra tillbaka ett godkännande som mindre långtgående än ett tillfälligt förbud och även denna sanktion bör därför, särskilt i ljuset av att den kan förenas med administrativa sanktionsavgifter, anses vara av straffrättslig karaktär.

d) En förklaring om att revisionsberättelsen inte uppfyller kraven i artikel 28 i detta direktiv eller, i tillämpliga fall, artikel 10 i förordning (EU) nr 537/2014.

Ett sådant myndighetsbeslut har antagligen konsekvenser även (eller särskilt) på det civilrättsliga planet, t.ex. skadeståndsanspråk. Samma saker om motiveringsplikt och överklagbarhet skulle gälla här som vid övriga sanktionstyper, men det är svårt att se en förklaring av att revisionsberättelsen inte uppfyller lagstadgade krav som en straffsanktion.

e) Tillfälligt förbud under högst tre år för en person som är en av de yrkesverksamma revisorerna i revisionsföretaget eller är ledamot av ett förvaltnings- eller ledningsorgan i ett företag av allmänt intresse att utöva uppdrag i ett revisionsföretag eller ett företag av allmänt intresse.

Likt (c) är detta en sträng sanktion, och samma argument kan anföras här. Det är intressant att denna sanktion kan riktas mot en ledamot av ett förvaltnings- eller ledningsorgan i ett företag av allmänt intresse och medföra ett förbud mot att (fortsättningsvis under tre år) bl.a. utöva uppdrag i ett företag av allmänt intresse. För denna personkategori framgår det inte uttryckligen hur den beslutade sanktionen ska hänga ihop med revision.

Liksom i kommentaren till c) kan understrykas att skyldigheten enligt artikel 30.3 i ändringsdirektivet att ge en möjlighet till att återkalla godkännande bör anses som en straffsanktion i EKMR:s mening, särskilt som den kan förenas med administrativa sanktionsavgifter.

f) Åläggande av administrativa sanktionsavgifter för fysiska och juridiska personer.

Uttrycket administrativa sanktionsavgifter för tanken till det svenska uttrycket konkurrensskadeavgifter och därmed också till den motsvarande sanktion som Kommissionen beslutar om på konkurrensrättens område, dvs. böter. Det är svårt att se administrativa sanktionsavgifter som något annat än straffsanktioner, åtminstone om som här det uttryckliga och bindande syftet med dem är att verka

avskräckande. Vidare framstår den ganska detaljerade uppräknings av faktorer att beakta vid "påföljdsbestämning" i artikel 30b avpassad för just sanktionsavgifter, även om den är tillämplig vid alla sanktionsslag i artikel 30a. Det framstår därför som klart att sanktionstypen administrativa sanktionsavgifter är att se som straffsanktioner. Att ge en myndighet, som man annars kan argumentera utför endast disciplinära funktioner, detta slag av befogenhet skulle enligt vår uppfattning tveklöst "tippa över" den till att bli en myndighet som tillämpar ett straffrättsligt förfarande. Detta aktualiserar skyddet mot att bidra till åtal mot sig själv samt förbudet mot dubbelprövning.

Detta gäller tveklöst beträffande fysiska personer. I avsnitt 6 nedan diskuteras juridiska personers skydd enligt EKMR. Redan här kan dock, pga. likheten mellan administrativa sanktionsavgifter och konkurrensrättsliga böter, framhållas att den EU-rättsliga principen om rätt till försvar (artikel 48(2) i Rättighetsstadgan) innebär att det inte är tillåtet att med tvång (t.ex. hot om vite) framtvunga uppgifter som har karaktär av erkännanden av överträdelse och kan rendera böter för företag. Stadgan gäller vid tillämpningen av implementeringslagstiftning och inkluderar företag i skyddskretsen, varför alltså såväl EU:s förbud mot dubbelprövning (artikel 50) som rätten till försvar borde aktualiseras av möjligheten till administrativa sanktionsavgifter.

5. Self-Incrimination

Framställningen förbigår i det följande grundläggande EKMR-frågor och går direkt in på frågan om rätt att slippa bidra till åtal mot sig själv.²⁴

Skyddet mot att tvingas bidra till åtal mot sig själv (självangivelse) nämns inte uttryckligen i EKMR, utan har, liksom rätten till domstolsprövning, ansetts följa implicit av begreppet rättvis rättegång ("fair trial") i artikel 6. Eftersom skyddet mot självangivelse är

²⁴ För en fylligare bakgrund, se t.ex. Danelius, H., *Mänskliga rättigheter i europeisk praxis*, en kommentar till Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna, 3 uppl., Stockholm, 2007 eller Cameron, I. *An Introduction to the European Convention on Human Rights*, 7 uppl., Iustus, Uppsala, 2014. För en analys av förhållandet mellan EKMR, svensk rätt och EU-rätten, se Cameron, kapitel 6 och 7.

en underförstådd rättighet, är den möjlig att underkasta inskränkningar, som är skäligen och inte underminerar rättigheten.²⁵ Rätten till en rättvis rättegång gäller såväl civil- som straffprocess. De olika rättigheter som framgår i artiklarna 6(2) och 6(3) är endast tillämpliga i straffprocess och är specifika uttryck av den allmänna rättigheten, eller komplement till den.

De krav som följer av rätten till en rättvis rättegång är tillämpliga på hela processens förlopp, från inledande av förundersökning till domens verkställande. Bedömningen av om en rättegång är att anse som rättvis eller inte görs utifrån en sammanvägning av ett antal relevanta faktorer; om sammanvägningen resulterar i obalans, anses rättegången vara orättvis. Europadomstolen undviker vanligtvis att gå in på bevisfrågor, eftersom bevisreglerna ser avsevärt olika ut i olika europeiska stater.²⁶

Det nationellt rättsliga sammanhanget måste alltid beaktas. Europadomstolen kan implicit ha accepterat ett särskilt slag av skyldighet att lämna information, eftersom enligt nationell rätt den information som därigenom lämnas inte kan användas som bevisning till stöd för ett efterföljande åtal. I andra system, som liksom det svenska bygger på principen om fri bevisvärdering, är all bevisning tillåtlig prima facie. Det kan tänkas påverka den grad av tvång som anses tillåtlig. Med andra ord betyder det faktum att Europadomstolen i ett visst fall accepterat en viss nivå, eller ett visst slag, av tvång, inte att samma nivå eller slag av tvång måste accepteras också i ett system som det svenska.

Nedan följer en kort översikt av mål (av relevans för den här utredningen) i vilka Europadomstolen bedömt frågan om självangivelse.²⁷ Domstolens praxis ska ses som en samling allmänna

²⁵ Se exempelvis *Stubbings and others v. UK*, 22 October 1996 och *Brumarescu v. Romania*, 28 October 1999.

²⁶ Se t.ex. *Schenk v. Switzerland* 12 July 1988, A/140 grunderna 45–46 och *Teixeira de Castro v. Portugal*, 9 June 1998, *Reports 1998-IV*, p. 1462, grund 34. Europadomstolen har bedömt att det faktum att olagligt framtagen bevisning beaktas vid domstolsprövning, i allmänhet inte medför att en brottmålsrättegång är att anse som orättvis (se exempelvis *Khan v. UK No. 35394/97*, 12 May 2000), om inte detta innebär ett brott mot artikel 3, jfr Jalloh nedan.

²⁷ Fyra fall har uteslutits från översikten eftersom de avviker avsevärt från det sammanhang som utredningsuppdraget utgår ifrån och därför deras relevans kan ifrågasättas. I *Serves v. France* judgment of 20 October 1997, *Reports 1997-VI* ansågs det inte strida mot EKMR att döma och bötfälla en soldat för att ha vägrat vittna i ett mål rörande olagligt dödande. I *Heaney and McGuinness v. Ireland*, (No. 34720/97, ECHR 2000 XII) befanns det strida mot EKMR att döma sökandena till ansvar för att ha vägrat att besvara frågor enligt speciell

principer, vilket kan göra den mindre användbar i enskilda fall. Vidare har domstolen utvecklat de principer som styr självangivelse över tid och i såväl domar som *admissibility decisions*. Det förra slaget av avgörande har högre status, men när en dom som exempelvis *J.B. v Switzerland* (se nedan) inskränks av ett *admissibility decision* som *Allen v UK* (nedan) blir rättsläget oklart, särskilt så när domstolens resonemang inte är helt klart.

Det första målet i vilket frågan om självangivelse dök upp var *Funke v. France* (25 February 1993, Series A no. 256 A). Sökanden hade dömts för att i strid mot fransk tullagstiftning inte ha lämnat “papers and documents ... relating to operations of interest to [the customs] department” vilka tullmyndigheten ansåg måste finnas. Domstolen fann att försöket att tvinga sökanden själv att tillhandahålla bevis för de överträdelse han påstods ha företagit, kränkte hans rätt att tiga och att slippa bidra till åtalet mot sig själv (*Funke*, grund 44).

Den grad av tvång som använts mot sökanden hade i praktiken “destroyed the very essence of the privilege against self-incrimination” (grund 49). I övrigt nämndes knappast självangivelse.

John Murray v. UK, (8 February 1996, *Reports of Judgments and Decisions* 1996 I) rörde bl.a. vilka slutsatser som kan dras av att en person tigit under förhör och rättegång. Fram till nyligen var rätten att tiga en del av begreppet rättvis rättegång, men inskränktes, först i Nordirland (som ett led i antiterroriståtgärder) och därefter i resten av Storbritannien. Domstolen fann det tveklöst att “the right to remain silent under police questioning and the privilege against self-incrimination are generally recognised international standards which lie at the heart of the notion of a fair trial ... By providing the accused with protection against improper compulsion by the authorities these immunities contribute to avoiding miscarriages of justice and to securing the aims of Article 6” (*John Murray*, grund 45). Dock framhölls att “the right to remain silent” inte är absolut

antiterroristlagstiftning som krävde fullständig redogörelse från individer om deras aktiviteter under specifika perioder (Grunderna 47–58). I *Shannon v. UK* (No. 6563/03, 4 October 2005) hade sökanden under böteshot tvingats lämna uppgifter till en åklagare som väckt åtal om stöld och bokföringsbrott mot sökanden. Han vägrade infinna sig till ett förhör och blev bötfälld, vilket bedömdes strida mot EKMR. Ytterligare ett fall som rör självangivelse, om än utan direkt relevans för den föreliggande utredningen, är *Ibrahim And Others v. UK*, (Nos. 50541/08, 50571/08, 50573/08 och 40351/09), 16 December 2014.

(*ibid.*, grund 47). När domstolen i målet diskuterade graden av tvång, noterade den att sökandens tystnad inte var brottslig eller utgjorde en rättegångsförseelse, och att tystnad i sig inte kunde ses som en indikation på skuld (*ibid.* grund 48). Domstolen fann att det inte var fråga om en överträdelse av artikel 6.

Saunders v. UK (17 December 1996, *Reports of Judgments and Decisions* 1996-VI) rörde tillåtligheten av bevisning som framtagits med användning av tvång enligt engelsk bolagsrättslig lagstiftning. Den nationella regleringen föreskrev att bolagsföreträdare, vid äventyr av böter eller frihetsberövande i högst två år, var skyldig att bistå granskare genom att inställa sig, inge bokföring och dokument. Domstolen slog fast att rätten att slippa bidra till åtal mot sig själv primärt rörde den anklagades vilja att tåga. Rätten omfattade inte "the use in criminal proceedings of material which may be obtained from the accused through the use of compulsory powers but which had an existence independent of the will of the suspect, such as breath, blood and urine samples". Domstolen fann att frågan om huruvida åklagarens användning av uttalanden av sökanden, avgivna under tvång till granskare, utgjorde en kränkning av sökandens rättighet "had to be examined in the light of all the circumstances of the case": särskilt måste avgöras om sökanden hade tvingats att lämna information och om användningen av de uppgifter som lämnats kränkte de grundläggande principerna om en rättvis rättegång i artikel 6, stycke 1 (*Saunders*, grunderna 67 och 69).²⁸

I J.B. v. Switzerland (No. 31827/96, ECHR 2001 III) misstänkte skattemyndigheten sökanden för undandragande av skatt. Vid åtta tillfällen förelades han att lämna dokumentation som antogs styrka överträdelsen. Han vägrade och blev föremål för fyra separata vitesförelägganden. Domstolen fann att detta utgjorde en överträdelse av artikel 6(1).

Också i Allen v. UK (No. 76574/01, 2002) var det fråga om en utredning av undandragande av skatt och målet bekräftar att skyddet mot att lämna uppgifter av betydelse för ett åtal mot sig själv omfattar också dokumentation. Sökanden blev föremål för en formell varning att skattemyndigheten skulle åtala för skattebrott om den

²⁸ Se även I.J.L. and others v. UK, Nos. 29522/95, 30056/96 och 30574/96) 19 September 2000, som rörde samma utredning.

bedömde att skattskyldig inte hade samarbetat fullt ut i utredningen och inte ingett efterfrågad dokumentation. Sökanden underlät därefter avsiktligt att ta upp vissa tillgångar i den dokumentation som ingavs. Senare dömdes han för skattebrott och den information han tillhandahållit utgjorde grunden för åtalet.

Domstolen framhöll att skyddet mot att tvingas bidra till åtal mot sig själv inte utgjorde skydd mot ansvar för mened. Domstolen särskiljde fallet från J.B. (se ovan) där sökanden helt enkelt vägrat att inge information. Domstolen menade att skyddet “does not per se prohibit the use of compulsory powers to require persons to provide information about their financial or company affairs”. Domstolen visade en liknande inställning i målet King v. UK (No 13881/02, 20039).

I Weh v. Austria (No. 38544/97, 8 April 2004) hade sökanden bötfällts för att ha ingett oriktig information som svar på en åklagares begäran (i enlighet med *the Motor Vehicles Act*) om uppgift om namn och adress på person som kört sökandens bil vid visst tillfälle. Förfarande hade redan inletts mot okända förövare. Domstolen noterade att sökanden inte anmodats att göra mer än att uppge en enkel uppgift – vem som kört bilen – som i sig inte var att anse som ett bidrag till ett åtal mot sig själv. Domstolen fann att det i målet saknades samband mellan det straffprocessuella förfarandet som inletts mot okända personer och förfarandet varigenom sökanden bötfölldes för att ha ingett oriktiga uppgifter (*Weh*, grunderna 32–56).

I Jalloh v. Germany (No. 54810/00, ECHR 2006) bedömde domstolen i plenum användningen av bevis i form av narkotika som svalts av sökanden och som säkrats genom att han påtvingats kräkmedel. Domstolen slog fast att följande faktorer generellt sett ska beaktas vid en bedömning av om “a procedure has extinguished the very essence of the privilege against self-incrimination”: “the nature and degree of the compulsion used to obtain the evidence, the weight of the public interest in the investigation and punishment of the offence at issue; the existence of any relevant safeguards in the procedure; and the use to which any material so obtained is put” (grund 100 och 117). Domstolen menade att det tvång som förekommit skiljde Jalloh-målet från Saunders, och artikel 6 (och 3) befanns ha överträtts.

I *O'Halloran and Francis v. UK* (Nos 15809/02 and 25624/02, 29 June 2007) bedömde ånyo domstolen, återigen i plenum, frågan om att tvinga någon att bidra till ett åtal mot sig själv. Fallet för-tjänar att behandlas noggrant: dels är det det senaste avgörandet, dels är det ett plenumavgörande och alltså särskilt auktoritativt. Till skillnad från *Jalloh*-målet rör det tvångsanvändning vid inhämtande av fakta av ett slag som ligger närmare det slag av information som kan tänkas bli inkrävd inom ramen för en utredning av revision.

I målet var fråga om skyldighet att tillhandahålla information om identiteten hos en bilförare som setts överskrida fartgränsen på video. Sökandena, registrerade som ägare till de iakttagna fordonen, avkrävdes namn och adress på de som framfört fordonen när fartgränsen överskreds. Var och en informerades om att underlåtenhet att lämna uppgifter var straffbar och kunde rendera böter på upp till 1 000 pund samt återkallande av körkort eller tre varningsmarkeringar. Sökandena framhöll att rätten att tiga och rätten att slippa bidra till åtal mot sig själv utgjorde absoluta rättigheter och att använda något slag av direkt tvång för att förmå en anklagad person att mot sin vilja göra självinkriminerande uttalanden skulle förstöra essensen i sådana rättigheter.

Domstolen framhöll att "in all the cases to date in which 'direct compulsion' was applied to require an actual or potential suspect to provide information which contributed, or might have contributed, to his conviction, the Court has found a violation of the applicant's privilege against self-incrimination. It does not, however, follow that any direct compulsion will automatically result in a violation. While the right to a fair trial under Article 6 is an unqualified right, what constitutes a fair trial cannot be the subject of a single unvarying rule but must depend on the circumstances of the particular case."

Domstolen fann att det verkligen varit fråga om direkt tvång i båda fallen. Domstolen framhöll att "In the present case, the compulsion was imposed in the context of section 172 of the Road Traffic Act, which imposes a specific duty on the registered keeper of a vehicle to give information about the driver of the vehicle in certain circumstances. The Court notes that although both the compulsion and the underlying offences were "criminal" in nature, the compulsion flowed from the fact ... that "All who own or drive motor cars know that by doing so they subject themselves to a

regulatory regime. This regime is imposed not because owning or driving cars is a privilege or indulgence granted by the State but because the possession and use of cars (like, for example, shotguns ...) are recognised to have the potential to cause grave injury". Domstolen framhöll att den som valde att äga motorfordon kan anses ha accepterat visst ansvar och vissa skyldigheter som utgör en del av regelverket för motorfordon och i Storbritanniens regelverk inryms i fordonsägarens ansvar skyldigheten att informera myndigheterna om förarens identitet när fordonet varit inblandat i en misstänkt vägtrafiköverträdelse.

Domstolen fann att det tvång som använts var av begränsat slag. "Section 172 (2)(a) applies only where the driver of the vehicle is alleged to have committed a relevant offence, and authorises the police to require information only 'as to the identity of the driver. The information is thus markedly more restricted than in previous cases, in which applicants have been subjected to statutory powers requiring production of "papers and documents of any kind relating to operations of interest to [the] department" (*Funke*, grund 30), or of "documents etc. which might be relevant for the assessment of taxes" (*J.B v. Switzerland*, grund 39). In the case of *Heaney and McGuinness* the applicants were required to give a "full account of [their] movements and actions during any specified period ..." (se ovan, grund 24), and in that of *Shannon*, information could be sought (with only a limited legal professional privilege restriction) on any matter which appeared to the investigator to relate to the investigation (se ref i grund 23 i *Shannon*, ovan). The information requested of the applicant in the case of *Weh* was limited, as in the present case, to "information as to who had driven a certain motor vehicle ... at a certain time ..." (*Weh* judgment anmärkt ovan, grund 24). The Court found no violation of Article 6 in that case on the ground that no proceedings were pending or anticipated against him. It noted that the requirement to state a simple fact – who had been the driver of the car – was not in itself incriminating (*ibid.*, §para.53–54). Further, as Lord Bingham noted in *Brown v. Stott* (paragraph 31 above), section 172 does not sanction prolonged questioning about facts alleged to give rise to criminal offences, and the penalty for declining to answer is 'moderate and non-custodial'."

Domstolen fortfor att, i linje med sitt tidigare avgörande i *Jallob*, hänvisa till förekomsten av processuella skyddsmekanismer. Den noterade att när de nationella tvångsmedlen tillämpades, en undantagsbestämmelse stadgade att “no offence is committed under section 172(2)(a) if the keeper of the vehicle shows that he did not know and could not with reasonable diligence have known who the driver of the vehicle was. The offence is thus not one of strict liability, and the risk of unreliable admissions is negligible.” Det låg därför fortfarande på åklagaren att i det ordinarie förfarandet visa bortom rimligt tvivel att det begåtts en överträdelse, vilket innebar att bl.a. att regler om skydd mot användning av opålitlig bevisning och bevisning erhållen genom påtryckning eller på andra olämpliga sätt och den tilltalade kunde vittna och kalla ytterligare vittnen om han önskade. Dessutom innebar inte straff för vägran att tillhandahålla uppgifter att förövaren automatiskt skulle anses ha begått en hastighetsöverträdelse: förarens identitet utgjorde endast ett element i gärningen fortkörning och det var inte fråga om att fortkörningsåtalet väckts pga. information som inhämtats under det preliminära stadiet av processen. Eftersom en av sökandena i målet vägrade att lämna information, kunde inte sådan användas i åtalet mot honom; bevisvärdet av hand underlåtenhet prövades aldrig: underlåtenheten i sig utgjorde överträdelsen.

Domstolen avslutade, “Having regard to all the circumstances of the case, including the special nature of the regulatory regime at issue and the limited nature of the information sought by a notice under section 172 of the Road Traffic Act 1988, the Court considers that the essence of the applicants' right to remain silent and their privilege against self-incrimination has not been destroyed.”

Marttinen v. Finland (No. 19235/03, 21 April 2009) handlade om en insolvent person som utreddes för ekonomisk brottslighet, utan (ännu) att ha blivit åtalad. Kronofogden förelade honom, vid vite, att uppge vilka tillgångar han hade. Han vägrade med hänsyn till hans rätt att inte tvingas bidra till åtal mot sig själv. Han fälldes i tingsrätten för sin vägran att efterkomma föreläggandet och vitet utdömdes. Europadomstolen ansåg att detta kränkte hans rätt att inte tvingas bidra till åtal mot sig själv.

Europadomstolens praxis lämnar många frågor obesvarade, för att inte säga att den är både otydlig och inkonsekvent.²⁹ I det följande lämnar vi dock några kommentarer och slutsatser.

En första fråga att ställa är om skriftlig dokumentation är skyddad. Enligt Saunders är rätten “primarily concerned with respecting the will of an accused person to remain silent”. Alla utom två av målen (J.B. och Allen) rörde muntlig information (svar på frågor). Ändå indikerar J.B. och Allen att förbudet mot självangivelse täcker att tvinga någon att lämna (potentiellt) inkriminerande dokumentation. Detta stöds av att “documentation subject to a warrant” uttryckligen nämns i Saunders. Om man håller i minnet Europadomstolens ståndpunkt avseende ren faktainformation (se nedan), kan det vara värt att göra en distinktion mellan att inge dokumentation som det inte finns någon skyldighet att bevara (t.ex. instruktioner till börsmäklare och banker att göra transaktioner) och konton och stöddokumentation som ett företag är rättsligt förpliktade att bevara (t.ex. av skatteskal). Det senare slaget av information skulle då inte anses vara inkriminerande i sig. I J.B. var det det förra slaget av information som eftersöktes. Det medges dock att distinktionen mellan de två slagen av information inte alltid är helt klar i praktiken. När det råder tvekan framstår det som rimligt att besluta i den enskildes favör.

Det framstår som tillåtet att framtvunga “factual information” (se, t.ex. O’Halloran, Weh). Det är endast “incriminating evidence” som inte får inhämtas med tvång. Men också här måste försiktighet iakttas. Gränsen mellan det ena och det andra är inte alltid lätt att dra. Olika bitar av “factual evidence” kan sättas samman till “incriminating evidence”. Följande bör noteras. En utredning av en behörig myndighet som Revisorsnämnden förutsätter inte skälig misstanke innan den kan initieras. Det är dock rimligt att anta att i många fall, eller t.o.m. majoriteten, är motivet till utredningen en misstanke om att något slag av olaglighet har försiggått. Förhandenvaro av misstanke i sig behöver inte medföra att informationsinhämtande med hjälp av tvång skulle vara uteslutet, bara att det villkoras på visst sätt (se nedan). Att en misstanke förstärks

²⁹ Bland de som har kritiserat domstolens praxis av dessa skäl är Andrew Ashworth, *Self-Incrimination In European Human Rights Law – A Pregnant Pragmatism?* 30 *Cardoza LR* 751–774 (2008) och Mike Redmayne, *Rethinking the Privilege Against Self-Incrimination* 27 *Oxford Journal of Legal Studies* 209–232 (2007).

under förhör, verkar heller inte utgöra ett problem. Man bör dock beakta omständigheterna i Saunders. I det målet nådde utredarna en punkt under förhöret med Saunders (som inte var frivilligt) då de starkt misstänkte att Saunders begått en straffbar överträdelse. De avbröt förhöret och frågade sina överordnade om fallet skulle överlämnas till åklagare. De beordrades att fortsätta. För det fall en utredningsprocess är separerad i förhållande till åtal, kan det underlätta att ha en stoppunkt, vid vilken utredarna slutar ställa frågor och överlämnar fallet till åklagare. Det skulle vara ett sätt bland flera tänkbara att hantera problem i en efterföljande rättegång: det följer dock inget sådant krav från Europadomstolens praxis.

Som framgått av framställningen ovan, har målen till största delen rört parallella administrativa och straffprocessuella förfaranden. Europadomstolen tillåter inte att man utnyttjar överlappande befogenheter hos administrativa myndigheter och åklagare i syfte att underminera grundläggande straffprocessuella skyddsmedel. Självavgivelse aktualiseras endast när en person tvingas att lämna information som sedan används mot hen i en brottmålsrättegång eller när hen straffas för att ha vägrat lämna information som kunde ha använts mot hen i en efterföljande rättegång. Om det aldrig blir en brottsanklagelse, aktualiseras inte skyddet mot självavgivelse. Dessutom stöder praxis, särskilt Saunders och Allen, ståndpunkten att så länge man inte har nått tidpunkten när någon är ”anklagad för brott” i EKMR:s mening³⁰ kan administrativa myndigheter använda lagliga tvångsmedel för att framtvinga dokumentation, som senare kan visa sig (ensam eller ihop med annat) inkriminerande. I Allen, som nämndes ovan, lämnade sökanden falsk information och dömdes senare för mened.

Den komplicerande faktorn med avseende på ändringsdirektivet är att om den relevanta sanktionen når punkten för att vara en straffsanktion (diskuteras nedan) så är det den behöriga myndigheten (Revisorsnämnden) själv som avgör om sanktionen ska beslutas, inte en domstol. Det är alltså samma myndighet som både framtvingar information och senare använder den för att ”väcka

³⁰ Den relevanta tidpunkten är när den misstänkte blir ”substantially affected” av misstankarna mot honom, i vanliga fall när hen mottar en officiell underrättelse eller när misstankarna framgår implicit, t.ex. när husrannsakan sker av hans bostad. Se, t.ex. Corigliano v. Italy, 10 December 1982, A/57 och Martinnen v. Finland. Se även NJA 2001 s. 344. Tidsfristen för rättegång inom rimlig tid börjar löpa då.

åtal” eller ”döma”, beroende på vilken konstruktion som föreslås i Sverige. Möjligen skulle det gå att undvika att skyddet mot självangivelse aktualiseras genom att hävda att vid den tidpunkt då myndigheten kräver in dokumentation, det i normalfallet inte ska anses föreligga en “criminal charge”, men att när dokumentationen analyserats det likafullt kan visa sig att den ger tillräckligt underlag för en “criminal charge”. Allen (och indirekt Saunders) ger visst stöd för att informationsinhämtande under sådana förutsättningar inte är att anse som en kränkning av skyddet mot självangivelse. Å andra sidan ger Debus-fallet klart stöd för den motsatta ståndpunkten.³¹

Ytterligare en osäkerhetsfaktor är den tydliga riktningförändring som Europadomstolen gjort i sina senaste pleniavgöranden, Jalloh och O’Halloran. I dessa mål gjordes skyddet mot självangivelse relativt: även när förbudet i en viss situation är tillämpligt, kan ändå tillämpningen av de olika bedömningsfaktorerna (karaktern och graden av tvång som använts för att inhämta information, graden av allmänintresse för utredning och lagföring, rättsskyddsmekanismer i förfarandet, syftet med informationsinhämtningen) leda till slutsatsen att kärnan i rättigheten inte har kränkts. Denna riktningförändring förstärks ytterligare av de tidigare avgörandena Saunders och Allen³² i vilka domstolen för det första framhöll att fiskala frågor (och i förlängningen bl.a. finansiella frågor) inte är ägnade att grundligt kunna utredas med mindre än att det finns möjlighet att framtvinga dokumentation,³³ och för det andra att sådana tvångsmedel är vanligt förekommande i europeiska stater (jfr den betydelse domstolen tillskriver en “gemensam europeisk uppfattning” när den bedömer vidden av tolkningsmarginalen).

³¹ Jfr Debus a.a. s. para. 61: domstolen ansåg inte att bankinspektionen lyckades upprätthålla en distinktion mellan dess “administrativa” och “straffrättsliga” funktioner.

³² Allen “The obligation to make disclosure of income and capital for the purposes of the calculation and assessment of tax is indeed a common feature of the taxation systems of Contracting States and it would be difficult to envisage them functioning effectively without it.”

³³ Se också Fayed v. UK, No. 17101/90, 21 September 1990 para. 62 “unduly hamper the effective regulation in the public interest ... of complex financial and commercial activities”.

6. Skyddet för juridiska personer

Det följande avsnittet är primärt inriktat mot frågan om skyddet mot självangivelse (som följer av artikel 6) gäller för juridiska personer.

Europadomstolen har fastställt att juridiska personers rättigheter enligt art. 6 (1) har kränkts vad gäller:

- rätten till domstolsprövning,³⁴
- rätten till prövning av en självständig och opartisk domstol,³⁵
- rätten till offentlig muntlig förhandling,³⁶
- principen om “equality of arms”,³⁷
- principen om rättssäkerhet³⁸ och
- rätten till rättegång inom rimlig tid.³⁹

Det finns ännu inte något fall som kan åberopas direkt, men Västberga taxi-fallet ger implicit stöd för påståendet att oskyldighetspresumtionen gäller också för juridiska personer.⁴⁰ Heinrich et al anser att Artikel 6(1) som helhet gäller för juridiska personer, och detta inkluderar skyddet mot att tvingas bidra till åtal mot sig själv.⁴¹ Eftersom ett företag endast kan handla genom sina företrädare, kan företaget på goda grunder hävda att det är “offer” (enligt artikel 25) för konventionsöverträdelser om dess företrädare tvingas att lämna ut information som kan användas för en “criminal charge”.

³⁴ Immobiliare Saffi, No. 22774/93, 6 March 1997 (EuComm) grund. 74; National & Provincial Building Society v. UK, Nos 21319/93 et al., 23 October 1997 grunderna 97 et seq; Noviflora v. Sweden, No. 14369/88, 12 October 1992 (EuComm) och Heinrich et al. 12.

³⁵ San Leonard Band Club v. Malta, No. 77562/01, 29 July 2004 grunderna 48 and 65 et seq.; Gazeta Ukraina-Tsentr v. Ukraine, No. 16695/04, 15 July 2010 grunderna 34 et seq. För vidare discussion se Christoph Heinrich, Christian Rauch and Axel Wiehrer, *Nemo Tenetur Se Ipsum Accusare?* www.ejtn.eu, 7–9.

³⁶ Coorplan-Jenni v. Austria, No. 10523/02, 27 July 2006 grunderna 63 et seq.

³⁷ Dacia SRL v. Moldova, No. 3052/04, 18 March 2008, grunderna 50 and 77 et seq.; European University Press GmbH v. Austria, No. 36942/05, 24 June 2010 grunderna 26 et seq.

³⁸ Dacia, a.a. s., Baroul Partner-A v. Moldova, No. 39815/07, 16 July 2009, grunderna 41 and 51.

³⁹ Comingersoll SA v. Portugal, No. 35382/97, 6 April 2000 grund 25; Marpa Zeeland B.V. and Metal Welding B.V. v. the Netherlands No. 46300/99, 9 November 2004 grund 64.

⁴⁰ Västberga Taxi Aktiebolag, a.a. s. (“the applicants’ right to be presumed innocent has not been violated”).

⁴¹ Heinrich et al, a.a. s. 7–9.

Dessutom anser att EU-domstolen att skyddet mot att tvingas bidra till åtal mot sig själv gäller för juridiska personer enligt *principen om rätt till försvar*, vilken numera återfinns i Rättighetsstadgan artikel 48(2). Det innebär att ett informationsinhämtande i syfte att påföra böter (konkurrensskadeavgift) kan utgöra en överträdelse av ”vissa begränsningar av kommissionens undersökningsbefogenheter ... nödvändiga för att säkerställa att rätten till försvar (som EU-rättslig princip) iakttas”.⁴² För att ett informationsinhämtande ska stå i strid mot självangivelse inom ramen för den EU-rättsliga konstruktionen *rätt till försvar* krävs dels att informationen utfåtts med tvång, dels att informationen avser erkännande av att företaget deltagit i en överträdelse och inte rena faktauppgifter. Vad gäller det sistnämnda framstår det som förbjudet att under viteshot fråga ett företag om t.ex. syften med vissa marknadsstransaktioner, om de ingått i ett nätverk av företag, vilka mål de haft etc.⁴³ (även om den verkar ha en snävare tolkning av innebörden av skyddet än Europadomstolen har). Det saknas anledning att tro att informationsinhämtande från revisorer m.fl. under sanktionshot skulle ses på ett annat sätt av EU-domstolen.

Vår slutsats är att sanktioner mot ett företag kan utgöra en brottsanklagelse (”criminal charge”) samt att skyddet mot att tvingas bidra till åtal mot sig själv gäller även för företag, såväl enligt EKMR artikel 6 som EU-stadgan artikel 48(2). Det bör dock påpekas att eftersom skyddet enligt EKMR är relativt (Jalloh, ovan) kan detta innebära att tvång mot företag bedöms annorlunda än tvång mot enskilda revisorer, med andra ord kan man argumentera för att mer långtgående tvång kan tolereras (jfr det som sägs om ”criminal charge” ovan).

7. Dubbelprövning

Förbudet mot dubbelprövning återfinns i artikel 4 i tilläggsprotokoll 7 i EKMR. Det första stycket i artikeln lyder på följande sätt: *’No one shall be liable to be tried or punished again in criminal proceedings under the jurisdiction of the same State for an offence for*

⁴² Se Orkem, REG 1989 s. 3283; C-2004/00 P m.fl. Aalborg Portland m.fl., REG 2004 s. I-123; C-65/02 m.fl. ThyssenKrupp, REG 2005 s. I-6773; C-407/04 Dalmine, REG 2007 s. I-829.

⁴³ Se Orkem m.fl.

which he has already been finally acquitted or convicted in accordance with the law and penal procedure of that state. För att bryta mot bestämmelsen måste tre kumulativa rekvisit uppfyllas: 1) Det ska vara fråga om två förfaranden i samma stat, 2) förfarandena ska kunna utmynna i två straffrättsliga sanktioner ("criminal charge"), 3) det ska vara fråga om *same offence* som prövas.

Det andra rekvisitet har beskrivits ingående i avsnitt 3 ovan. Det tredje rekvisitet preciserades i det välkända Zolothukin-målet 2009.⁴⁴ Dittills hade Europadomstolen använt olika approacher för att bedöma vad som i EKMR:s mening är att anse som en *sak*, men menade nu att detta förhållande var ägnat att skapa en rättslig osäkerhet om vad som är oförenligt med en fundamental rättighet. Därför såg sig domstolen föranledd att tillhandahålla en enhetlig tolkning av begreppet *the same offence*, *idem*-elementet i EKMR:s *ne bis in idem*-reglering. Domstolen noterade först att i den amerikanska konventionen om mänskliga rättigheter, liksom konventionen för implementering av Schengenavtalet (Schengen i fortsättningen), bestäms saken utifrån *acts* (och inte utifrån *offence*, alltså), vilket föranlett EU-domstolen och den inter-amerikanska domstolen för mänskliga rättigheter att utgå ifrån *the identity of material acts* och bortse från rättsliga kvalificeringar av *acts*. Bägge domstolarna hade också understrukit att en sådan approach skulle vara fördelaktig för den tilltalade, som efter att ha blivit dömd eller frikänd skulle slippa oroa sig för ett nytt åtal för samma handlande.

Nu fann Europadomstolen att det faktum att uttrycket *offence* och alltså inte *acts* återfinns i artikel 4 i tilläggsprotokoll 7, inte rättfärdigade ett mer restriktivt förhållningssätt än det EU-domstolen och den Inter-amerikanska domstolen valt. Europadomstolen framhöll att EKMR:s bestämmelser måste tillämpas i ljuset av sina ändamål och syften och i överensstämmelse med effektivitetsprincipen. Följaktligen kom domstolen fram till att en approach som beaktar den rättsliga kvalificeringen vid bestämning av saken, är för begränsande för den enskildes rättigheter och skulle riskera att vid tillämpning undergräva den garanti som artikel 4 i tilläggsprotokoll 7 skapat, snarare än att göra den praktisk och effektiv. Alltså framhöll domstolen uppfattningen att artikel 4 måste förstås som ett förbud mot åtal eller rättegång för en andra *offence* (sak)

⁴⁴ Sergey Zolotukhin v. Russia, No. 14939/03, 10 February 2009.

försåvitt denna *offence* konstitueras av identiska fakta eller fakta som är *substantially* (väsentligen) desamma.

Den nya, enhetliga, tolkningen av saken (*idem*) vid tillämpning av artikel 4 i tilläggsprotokoll 7 formulerades på följande sätt: – Domstolens utredning ska fokuseras på de fakta som utgör en sammanhållen enhet (ett *set*) av konkreta faktiska omständigheter, ouplösligt sammanlänkade i tid och rum och vars existens måste påvisas för att säkerställa en fällande dom eller väcka åtal.⁴⁵ Att Zolothukin-kriterierna är tillämpliga även så vitt gäller sanktioner på finansmarknaden bekräftades i Grand Stevens-målet.

Denna bestämning av sakens identitet vid bedömning av *ne bis in idem*-frågor ansluter tätt till EU-domstolens gärningskriterier vid tillämpning av Schengen, rambeslutet om europeisk arresteringsorder samt rättighetsstadgans artikel 50. Observera att den sistnämnda är tillämplig närhelst EU-rätt tillämpas, i den långtgående betydelse EU-domstolen gav detta uttryck i Åkerberg Fransson,⁴⁶ medan Schengen är tillämpligt enbart i gränsöverskridande situationer (helt motsatt EKMR alltså) som rör flera stater som är anslutna. Vidare bör också noteras att artikel 50 kan inskränkas enligt artikel 52 (1), men någon sådan inskränkning har inte såvitt känt gjorts med avseende på revisorsdirektivet eller ändringsdirektivet.

Som ovan flera gånger framhållits aktualiseras dubbelprövningsförbudet i EKMR och EU:s rättighetsstadga för den händelse någon av ändringsdirektivets sanktioner är att karaktärisera som en straffsanktion. Inleds ett förfarande som potentiellt kan utmynna i en sådan sanktion – observera att det inte behöver utmynna i en sanktion, det räcker med att det formellt finns en sådan möjlighet – är ytterligare rättsliga prövningar av väsentligen samma händelseförlopp som tidigare bedömts prekluderade. Det gäller efterföljande prövningar i samma ordning som tidigare såväl som efterföljande prövning i annan typ av förfarande som kan utmynna i en straffsanktion (t.ex. ett brottmålsförfarande).

Som bekant har dubbelprövningsförbuden i EKMR och EU:s rättighetsstadga ställt till bekymmer för den svenska ordningen

⁴⁵ Grund 84. Observera att sådana fakta som måste påvisas för att säkerställa en fällande dom eller för att väcka åtal med svensk terminologi kallas *rättsfakta*. Andra kringomständigheter, förutom tids- och rumsaspekter som singlas ut särskilt, ska inte beaktas vid identitetsbedömningar enligt EKMR.

⁴⁶ C-617/10.

med dubbla förfaranden vad gäller skattetillägg och skattebrott. Det finns anledning att anta att samma problem kan komma att belasta tillämpningen av ändringsdirektivets sanktioner. Det kan alltså bli fråga om att ett efterföljande åtal avvisas av allmän domstol om väsentligen samma omständigheter prövats i ett förfarande vid Revisorsnämnd/förvaltningsdomstol och kunnat utmytna en straffsanktion. Detsamma kan gälla om Revisorsnämnden vill skärpa en sanktion eller besluta en ny på grund av väsentligen samma omständigheter som tidigare bedömts. I förlängningen finns svåra frågor om litispensens (varken EKMR eller EU-rätten uppställer något förbud mot parallella prövningar, men HD har funnit att ett pågående mål rörande samma sak i annan processordning utgör skäl för avvisning), när ett förfarande som kan utmytna i en administrativ sanktion ska anses ha inletts, gränserna för när det är fråga om väsentligen samma händelseförlopp och hur man ska hantera att vissa av tillgängliga sanktioner är att se som straffsanktioner, men andra inte.

Det finns därför all anledning att överväga att renodla de respektive områdena för administrativa och straffrättsliga sanktioner i anledning av revision och dessutom renodla och samordna Revisorsnämndens respektive Åklagarmyndighetens funktioner. Direktivet ger ju bl.a. en möjlighet att underlåta att införa regler om administrativa sanktioner när sådana omfattas av nationell straffrätt. Hur det närmare skulle göras spränger dock ramarna för det här uppdraget.

8. Avslutning

Det är värt att understryka att eftersom direktivet ännu saknar "implementeringskontext" (förfaranderegler m.m.) är nedanstående slutsatser övergripande och osäkra, alltmer så ju mer de hårdnas. Med tanke på de ekonomiska värden som står på spel finns det ett starkt samhällsintresse av effektiva utredningar. Vad som är tillåtet såvitt gäller utredningar är dock beroende på regler om vilka sanktioner som gäller för revisorer och revisionsföretag, när dessa gäller och för vilka överträdelse. Dessa sanktionsregler är i sin tur beroende på hur de materiella uppförandereglerna är formulerade.

- Åtminstone i den mån som en sanktion i direktivet är att se som en "criminal charge" aktualiseras förbuden mot självangivelse och dubbelprövning i artikel 6 i EKMR samt deras motsvarigheter i EU:s rättighetsstadga, artiklarna 48(2) samt 50.
- Flera av sanktionerna är att anse som "criminal charge" och klart så vad gäller c), e) och f) samt möjligheten att återkalla godkännande enligt artikel 30:3. För att motverka att varje slags åtgärd från Revisorsnämnden ska anses som inledande av ett förfarande som kan utmynna i en straffsanktion, vore det önskvärt att vid implementeringen kvalificera under vilka förutsättningar (med beaktande av de "påföljdrelevanta" faktorerna i artikel 30b) de strängare sanktionerna kan komma ifråga. Ofrånkomligen aktualiserar dock ett genomförande av direktiven förbuden mot självangivelse och dubbelprövning.
- En förutsättning för att överträda förbudet mot självangivelse, är att den enskilde tvingas inge uppgifter som är inkriminerande. Det innebär att det givetvis är oproblemiskt för Revisorsnämnden att motta information som den inte efterfrågat eller att motta information som svar på frågor utan vitestvång.
- Däremot utgör det antagligen en överträdelse av artikel 6 EKMR och 48(2) stadgan att först med tvång inhämta muntlig eller skriftlig information från en fysisk eller juridisk person och sedan använda den informationen i ett förfarande som *kan* utmynna i en straffsanktion mot samma person. Observera: utan efterföljande förfarande blir det inte fråga om någon överträdelse, men om det väl inleds förfarande behöver det inte beslutas om någon sanktion för att en överträdelse ska ha skett.
- Antagligen omfattas enbart information av "erkännandekarakter" av förbudet och alltså inte uppgifter av ren "faktakarakter". Gränsen mellan dessa är dock rättsligt oklar, i såväl Europadomstolens som EU-domstolens praxis.
- Förbudet mot dubbelprövning (artikel 6 EKMR och artikel 50 i stadgan) gäller när ett händelseförlopp prövats i ett förfarande som kunnat utmynna i en straffsanktion (t.ex. c), e) och f)) och ger skydd mot att väsentligen samma händelseförlopp prövas i ett nytt förfarande som också det kan utmynna i en straffsanktion (exempelvis i en brottmålsrättegång). Det ger anledning att

inventera det potentiellt straffbara vid revision och överväga att renodla de administrativa respektive straffrättsliga sanktionstyperna samt den processuella regleringen av Revisorsnämndens uppgifter, vad gäller dess utredande och repressiva funktioner.

Alternativ till utredningens förslag

1 Inledning

I denna bilaga lämnas alternativ till två av utredningens förslag. Det rör sig dels om hur direktivets bestämmelser om administrativ sanktionsavgift ska genomföras, dels om system för tillsyn av och sanktioner mot de granskade företagen. Syftet med bilagan är primärt att, för det fall regeringen gör en annan bedömning av vilka krav som EU-rätten ställer i dessa avseenden, visa på lagtekniska lösningar för att införliva EU-bestämmelserna på ett annat sätt än det som utredningen förespråkar. Det bör dock framhållas att utredaren och utredningens experter, såvida annan uppfattning inte anges i ett särskilt yttrande, inte anser att dessa alternativ bör genomföras.

2 Administrativa sanktionsavgifter

2.1 Bakgrund

En redogörelse för de nya reglerna om administrativa åtgärder och sanktioner i revisorsdirektivet samt utredningens överväganden om hur dessa lämpligen bör genomföras i svensk rätt finns i avsnitt 10 i betänkandet. Som framgår där anser utredningen att den administrativa sanktionsavgift som enligt direktivet ska införas i nationell rätt med största sannolikhet är att anse som ett straff enligt Europakonventionen och EU:s rättighetsstadga. Detta innebär bland annat att ett införlivande av sanktionsavgiften måste göras med beaktande av förbudet mot självangivelse.

Revisorer är enligt 28 § revisorslagen skyldiga att låta Revisorsnämnden vid sin tillsynsverksamhet granska akter, bokföring och

övriga handlingar som hör till verksamheten och lämna nämnden de uppgifter som behövs för tillsynen. Uppgiftsskyldigheten är sanktionerad på så sätt att disciplinära åtgärder kan vidtas mot den som inte medverkar i nämndens utredningar. Att revisorer ska vara skyldiga att lämna uppgifter på sätt som följer av revisorslagen förutsätts också i revisorsförordningen (se närmare avsnitt 9.3). Enligt utredningens bedömning är det inte förenligt med de rätts-säkerhetsgarantier som följer av artikel 6 i Europakonventionen att ålägga en revisor som riskerar en sanktion som är av straffrättslig karaktär en sådan upplysnings- och uppgiftsskyldighet som följer av såväl svensk rätt som EU-rätten.

Mot denna bakgrund föreslår utredningen i avsnitt 10.4.5 att den administrativa sanktionsavgiften ska kunna aktualiseras endast i de fall då en revisor överträder förbudet att tillträda viss befattning hos revisionsklienten innan en viss karenstid löpt ut. En revisor som utreds för en överträdelse av detta förbud ska vidare enligt utredningens förslag inte vara skyldig att lämna självbelastande uppgifter. Utredningen har bedömt att ett sådant genomförande är det som är mest förenligt med revisorsdirektivet och samtidigt tillgodoser de krav som ställs i Europakonventionen.

Som framgår av avsnitt 10.2 finns dock inte några helt klara svar på frågan om vilka begränsningar som Europakonventionen och rättighetsstadgan innebär för utformningen av tillsyns- och sanktions-system av det här behandlade slaget. Det är möjligt att regeringen kommer att göra en annan bedömning än utredningen av frågan om det går att införa administrativa sanktioner av straffrättslig karaktär samtidigt som revisorer har en sanktionerad uppgiftsskyldighet, utan att detta kommer i konflikt med förbudet mot självangivelse. I syfte att ge bredast möjliga underlag för lagstiftningsärendets fortsatta beredning skisserar utredningen därför i det följande ett alternativ till det förslag som utredningen lägger fram. Avsikten med detta är i första hand att visa på en lagteknisk lösning för hur ett system med en generell möjlighet att ålägga revisorer sanktionsavgifter vid överträdelser skulle kunna utformas. Samtliga lagförslag avser revisorslagen.

2.2 Förutsättningarna för uttag av sanktionsavgift

32 b § Ett beslut enligt 32 § om upphävande av auktorisation eller godkännande eller om varning får förenas med en sanktionsavgift. Detsamma gäller ett beslut om tillfälligt förbud enligt 32 a §.

Sanktionsavgift ska också tas ut av den som i strid med bestämmelserna i 25 a § tillträder en befattning hos ett sådant företag som anges där.

Sanktionsavgift ska inte utgå om den aktuella överträdelsen omfattas av ett åtal för brott eller om Revisorsnämnden anmäler överträdelsen till åklagare.

Sanktionsavgiften tillfaller staten.

34 § första stycket Föreskrifterna i 32 §, 32 a § första stycket 1 och andra stycket samt 32 b § första stycket gäller även för registrerade revisionsbolag och revisorer från tredjeland. För revisorer från tredjeland som är fysiska personer gäller vidare även föreskrifterna i 32 a § första stycket 2 och 3 samt 32 b § tredje stycket. Det som sägs i 32–32 b §§ om upphävande av auktorisation och godkännande ska i stället avse upphävande av registrering.

Administrativa åtgärder och sanktioner ska enligt artikel 30a.1 i revisorsdirektivet kunna åläggas vid överträdelser av revisorsdirektivet och revisorsförordningen. Som utredningen konstaterat i avsnitt 10.4.5 anger varken direktivet eller förordningen vilka sanktioner som ska användas vid vilka överträdelser eller överhuvudtaget vilka överträdelser som ska sanktioneras. Utredningen har haft som utgångspunkt att de nya sanktionerna i möjligaste mån bör inordnas bland, och samordnas med, de befintliga disciplinära åtgärder som föreskrivs i revisorslagen. Detta bör gälla även vid ett generellt införande av en administrativ sanktionsavgift.

Sanktionsavgiften bör därmed kunna komma i fråga vid sådana överträdelser som kan föranleda disciplinära åtgärder enligt gällande svensk rätt. Sanktionsavgiften bör vara förbehållen allvarliga överträdelser och bör därför inte aktualiseras i sådana fall då en överträdelse enligt gällande rätt endast föranleder en erinran. Om förutsättningarna för upphävande av auktorisation, godkännande

eller registrering, eller för varning, är för handen bör däremot även en administrativ sanktionsavgift kunna utgå. Detsamma bör gälla om det finns förutsättningar att besluta om ett tillfälligt förbud. Sanktionsavgiften bör i dessa fall således inte användas som en självständig disciplinär åtgärd utan bör utgå som ett tillägg till en annan disciplinär åtgärd. Förutsättningarna för att besluta om upphävande och varning beskrivs i avsnitt 10.3.2. Utredningens förslag om tillfälliga förbud behandlas i avsnitt 10.4.5.

Liksom föreslås i avsnitt 10.4.5 bör sanktionsavgift vidare utgå för överträdelser av förbudet mot att tillträda ledande befattningar hos revisionsklienten. I dessa fall ska avgiften fungera som en självständig disciplinär åtgärd.

Eftersom sanktionsavgiften med största sannolikhet är att se som ett straff enligt Europakonventionen aktualiseras konventionens skydd mot dubbelprövning. Denna problematik behandlas närmare i avsnitten 10.2.4 och 10.2.7. Som framgår där måste uttaget av sanktionsavgift samordnas med ett eventuellt straffrättsligt förfarande rörande samma förhållanden som de som är föremål för Revisorsnämndens prövning. Detta kan åstadkommas genom att det föreskrivs att sanktionsavgift inte ska utgå om den aktuella överträdelsen omfattas av ett åtal för brott, eller om Revisorsnämnden själv anmäler revisorn till åtal. Förfarandet vid nämnden skulle då inte längre ha straffrättslig karaktär och skulle därmed inte hindras av, eller hindra, ett parallellt straffrättsligt förfarande.

2.3 Sanktionsavgiftens storlek

34 a § Sanktionsavgiften enligt 32 b § första stycket och 34 § ska för en fysisk person fastställas till högst en miljon kronor. Om överträdelsen har skett inom ramen för ett revisionsuppdrag som avser ett företag av allmänt intresse ska sanktionsavgiften dock kunna uppgå till högst tio miljoner kronor. Detsamma gäller för sanktionsavgift enligt 32 b § andra stycket.

För en juridisk person ska sanktionsavgiften fastställas till högst en procent av företagets omsättning närmast föregående räkenskapsår. Om överträdelsen har skett inom ramen för ett revisionsuppdrag som avser ett företag av

allmänt intresse ska sanktionsavgiften dock kunna uppgå till högst tio procent av företagets omsättning närmast föregående räkenskapsår. Om överträdelsen har skett under företagets första verksamhetsår, eller om uppgifter om omsättningen annars saknas eller är bristfälliga, får den uppskattas.

Sanktionsavgiften får inte bestämmas till ett längre belopp än 5 000 kr.

Revisorsdirektivet innehåller ingen artikel som närmare anger sanktionsavgiftens storlek till ett särskilt belopp. I ingressen till ändringsdirektivet sägs att de behöriga myndigheterna bör kunna ålägga administrativa sanktionsavgifter som har en verkligt avskräckande verkan, till exempel upp till ett belopp om en miljon euro eller mer när det gäller fysiska personer och upp till en viss procentandel av den totala årsomsättningen under det föregående räkenskapsåret när det gäller juridiska personer eller andra företag (punkten 16).

Exempel på nationella regler där storleken på sanktionsavgifter för juridiska personer har knutits till bland annat en viss procentandel av den totala årsomsättningen under det föregående räkenskapsåret finns i 25 kap. 9 § lagen om värdepappersmarknaden, 15 kap. 8 § lagen om bank- och finansieringsrörelse samt 16 kap. 15 § försäkringsrörelselagen.¹ Sådana bestämmelser finns också i de nya direktiv på finansmarknadsområdet som beskrivits i avsnitt 10.2.6. Vanligtvis föreskrivs där att sanktionsavgiften ska kunna uppgå till upp till tio procent av företagets omsättning när det gäller juridiska personer. Detta var också det som ursprungligen föreslogs av kommissionen när det gäller sanktionsavgift för registrerade revisionsbolag (se avsnitt 10.4.5).

¹ Enligt 25 kap. 9 § lagen om värdepappersmarknaden ska sanktionsavgiften fastställas till högst 1) tio procent av företagets omsättning närmast föregående räkenskapsår, 2) två gånger den vinst som erhållits till följd av regelöverträdelsen, om beloppet går att fastställa, eller 3) två gånger de kostnader som undvikits till följd av regelöverträdelsen, om beloppet går att fastställa. Sanktionsavgiften får inte bestämmas till ett lägre belopp än 5 000 kronor. Om överträdelsen har skett under företagets första verksamhetsår eller om uppgifter om omsättningen annars saknas eller är bristfälliga, får den uppskattas. Motsvarande bestämmelse om sanktionsavgiftens storlek finns i 15 kap. 8 § lagen om bank- och finansieringsrörelse. Enligt 16 kap. 15 § försäkringsrörelselagen ska straffavgiften fastställas till lägst femtusen kronor och högst femtio miljoner kronor. Avgiften får inte överstiga tio procent av försäkringsföretagets omsättning närmast föregående räkenskapsår. Om överträdelsen har skett under försäkringsföretagets första verksamhetsår eller om uppgifter om omsättningen annars saknas eller är bristfälliga, får omsättningen uppskattas.

Som framgått av avsnitt 10.4.5 fanns bestämmelserna om sanktionsavgifter ursprungligen i kommissionens förslag till revisorsförordning. Sanktionsavgift skulle således enligt det förslaget endast kunna aktualiseras för revisorer som granskade företag av allmänt intresse. Eftersom sanktionsavgiften enligt de slutligen antagna rättsakterna har flyttats till revisorsdirektivet ska den gälla vid all revision som omfattas av unionsrätten. Enligt utredningens mening finns dock ändå skäl att, när det gäller storleken på sanktionsavgiften, göra skillnad mellan överträdelser som sker inom ramen för ett revisionsuppdrag som avser ett företag av allmänt intresse och andra revisionsuppdrag. Sanktionsavgifter på de nivåer som gällde enligt kommissionens ursprungliga förslag, och som fortfarande synes förutsättas i direktivets ingress, bör endast kunna komma i fråga för revisorer och registrerade revisionsbolag som reviderar företag av allmänt intresse.

För fysiska personer som gör sig skyldiga till regelöverträdelser inom ramen för revisionsuppdrag som avser företag av allmänt intresse bör således föreskrivas ett maximibelopp som ligger nära det belopp som anges i ingressen till ändringsdirektivet. Detta belopp kan, på samma sätt som föreslås i avsnitt 10.4.5, bestämmas till tio miljoner kronor. Samma belopp bör gälla vid överträdelser av förbudet att tillträda en ledande befattning hos revisionskunden. För övriga regelöverträdelser bör avgiften begränsas till maximalt en miljon kronor.

För juridiska personer som gör sig skyldiga till regelöverträdelser inom ramen för revisionsuppdrag som avser företag av allmänt intresse kan storleken på sanktionsavgiften lämpligen utformas med den ovan redovisade regleringen på finansmarknadsområdet som förebild. Maximibeloppet bör således bestämmas utifrån företagets omsättning och uppgå till högst tio procent av omsättningen närmaste föregående räkenskapsår. För övriga regelöverträdelser bör avgiften begränsas till maximalt en procent av omsättningen. Avgiften bör i båda fallen få uppskattas om överträdelser skett under ett revisionsföretags första verksamhetsår eller om uppgifter om omsättningen annars saknas.

Sanktionsavgiften bör inte få bestämmas till ett lägre belopp än 5 000 kr.

2.4 Omständigheter som ska beaktas vid val av disciplinär åtgärd och vid beslut om storleken på sanktionsavgiften

34 b § Vid val av disciplinär åtgärd enligt 32–32 b och 34 §§, och vid bestämmande av storleken på sanktionsavgiften enligt 32 b och 34 §§, ska alla relevanta omständigheter beaktas, såsom

- 1. hur allvarlig överträdelsen är och hur länge den pågått,*
- 2. graden av ansvar,*
- 3. eventuella tidigare överträdelser,*
- 4. om revisorn, det registrerade revisionsbolaget respektive revisorn från tredje land i väsentlig mån genom ett aktivt samarbete har underlättat Revisorsnämndens utredning,*
- 5. revisorns, det registrerade revisionsbolagets respektive revisorn från tredje lands finansiella ställning, och*
- 6. den eventuella vinst som revisorn, det registrerade revisionsbolaget respektive revisorn från tredje land erhållit till följd av regelöverträdelsen eller de kostnader som undvikits.*

Utredningen föreslår i avsnitt 10.5.4 att det i de där föreslagna 32 b och 32 c §§ revisorslagen införs bestämmelser om vilka omständigheter som ska beaktas vid val av disciplinär åtgärd respektive vid bestämmande av storleken på sanktionsavgiften. Bestämmelserna syftar till att införliva artikel 30b i revisorsdirektivet. Sådana bestämmelser bör finnas även om det här skisserade alternativet genomförs och då lämpligen samlas i en paragraf.

2.5 Förfarandet vid beslut om administrativa sanktionsavgifter

Revisorsdirektivet överlämnar åt medlemsstaterna att närmare utforma beslutsordningen för sanktionerna. Sålunda föreskrivs i artikel 30a.2 i revisorsdirektivet att medlemsstaterna ska se till att de behöriga myndigheterna kan utöva sina sanktionsbefogenheter i enlighet med direktivet och nationell rätt direkt, i samarbete med andra myndigheter eller genom hänvändelse till de behöriga rätts-

liga myndigheterna. Utredningen har i avsnitt 10.4.5 funnit att den sanktionsavgift som föreslås där bör beslutas direkt av Revisorsnämnden och inte i form av ett sanktionsföreläggande. Frågan är om detsamma bör gälla även vid ett införande av sanktionsavgifter med ett mer generellt tillämpningsområde.

Regeringen har i tidigare lagstiftningsärenden uttalat att kännbara ingripanden mot fysiska personer bör beslutas av domstol, medan det kan finnas ett större utrymme för administrativt bestämda påföljder om påföljden träffar ett företag.² En av de omständigheter som enligt regeringen ska beaktas är i vilken omfattning sanktionen kan anses som en brottspåföljd enligt artikel 6 i Europakonventionen och omfattas av konventionens krav på rätt till en rättvis rättegång.

Regeringen har också i riktlinjer för när sanktionsavgifter bör användas och hur de bör utformas angett att det i vissa fall är lämpligt att överlämna prövningen av sanktionsavgifter till domstolarna, främst när avgiftsskyldigheten görs beroende av om överträdelsen skett av uppsåt eller av oaktsamhet och när reglerna är utformade på ett sådant sätt att det finns utrymme för skönsmässiga bedömningar.³ Sakkunniga administrativa myndigheter har i sådana fall ansetts kunna ges ställning som initiativtagare till eller part i domstolsprocessen.

I pågående lagstiftningsärenden på finansmarknadsområdet har dock uttalats att varken rådande rättssäkerhetskrav eller uttalanden i tidigare lagstiftningsärenden utgör något absolut eller principiellt hinder mot att en förvaltningsmyndighet fattar beslut i sanktionsärenden som är att jämställa med en brottsanklagelse eller där prövningen innefattar ställningstagande till subjektiva rekvisit. Höga sanktionsavgifter i sig eller ett stort utrymme för att fastställa storleken på sanktionsavgifterna har inte heller ansetts behöva vara något som hindrar att en förvaltningsmyndighet får fatta beslut om sanktionen. I sådana fall bör avgiftens storlek motiveras och kunna bli föremål för överprövning av domstol.⁴

En annan aspekt som har framhållits är att det kan finnas en risk, verklig eller upplevd, för konflikter mellan förvaltningsmyndig-

² Se till exempel prop. 2004/05:142 s. 47 och prop. 2014/15:57 s. 57.

³ Prop. 1981/82:142 s. 25 och regeringens skrivelse En tydlig, rättssäker och effektiv tillsyn (skr. 2009/10:79, s. 79).

⁴ Se bland annat prop. 2014/15:57 s. 58 och SOU 2015:2 s. 596.

hetens olika uppgifter. En myndighet kan, om lagstiftningen innehåller ett bemyndigande, utfärda kompletterande föreskrifter och riktlinjer som sedan används vid myndighetens tillsyn, utredande verksamhet och i rollen som beslutsfattare vid ett ingripande med sanktioner. Det har betonats att det är av vikt för förtroendet för hela processen att den utredande verksamheten och beslutsfattandet inte sammanblandas, och att det för alla inblandade står klart att så inte sker.⁵

När det gäller Revisorsnämndens verksamhet är Tillsynsnämnden som framhållits i avsnitt 10.4.5 självständig i förhållande till Revisorsnämnden i övrigt och nämnden kan anses ha en domstolsliknande karaktär. Dessutom har utredningen i avsnitt 9.2.5 föreslagit att Tillsynsnämnden fortsättningsvis inte ska fatta beslut om föreskrifter. Om detta förslag följs kommer uppgifterna att besluta om föreskrifter och om sanktioner således att vara åtskilda. Vidare kan när det gäller subjektiva rekvisit noteras att det redan inom ramen för den prövning som enligt gällande rätt ska göras vid disciplinära åtgärder mot revisorer och registrerade revisionsbolag ingår en prövning av subjektiva rekvisit (jfr 32 § revisorslagen).

Av betydelse är också att sanktionsavgiften enligt det här skisserade alternativet ska utgå i kombination med en annan disciplinär åtgärd. Vid prövningen av om en sådan åtgärd ska beslutas kommer Tillsynsnämnden därmed ändå att behöva ta ställning till om de rekvisit som också ska gälla för uttag av sanktionsavgift är uppfyllda. Om sanktionsavgiften ska tas ut i form av ett sanktionsföreläggande finns vidare en risk för parallella processer där samma sakomständigheter ska prövas. Så kan bli fallet om exempelvis ett beslut om varning kombineras med ett sanktionsföreläggande, och revisorn inte godkänner föreläggandet och samtidigt överklagar beslutet om varning.

Det kan också konstateras att i de förslag som lagts fram om sanktionsavgifter på finansmarknadsområdet (se avsnitt 10.2.6) har förfarandet med sanktionsföreläggande primärt reserverats för de fall där fysiska personer sanktioneras för överträdelser från företags sida. När det gäller revisorer är det till helt övervägande del revisorns egna överträdelser som sanktioneras.

⁵ A. prop a. st. och a. bet. a. st.

Sammanfattningsvis finner utredningen att övervägande skäl talar för att sanktionsavgiften bör beslutas direkt av nämnden och inte i form av ett sanktionsföreläggande.

2.6 Verkställighet av beslut om sanktionsavgift

34 c § Sanktionsavgiften ska betalas till Revisorsnämnden inom trettio dagar efter det att beslutet om den fått laga kraft eller den längre tid som anges i beslutet.

34 d § Revisorsnämndens beslut att påföra sanktionsavgift får verkställas utan föregående dom eller utslag om avgiften inte har betalats inom den tid som anges i 34 c §.

34 e § Om sanktionsavgiften inte betalas inom den tid som anges i 34 c §, ska Revisorsnämnden lämna den obetalda avgiften för indrivning. Bestämmelser om indrivning av statliga fordringar finns i lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m.

34 f § En sanktionsavgift som påförts faller bort i den utsträckning verkställighet inte har skett inom fem år från det att beslutet fick laga kraft.

Bestämmelserna om verkställighet av beslut om sanktionsavgift har utformats på samma sätt som i utredningens förslag i avsnitt 10.4.5. Förebilden är motsvarande bestämmelser i lagen om bank- och finansieringsrörelse.⁶

2.7 Övergångsbestämmelse

En övergångsbestämmelse bör införas i lagen om ändring i revisorslagen, enligt vilken sanktionsavgift enligt 32 b § får tas ut endast för överträdelser som skett efter ikraftträdandet.

⁶ Se 15 kap. 11–14 §§ lagen om bank- och finansieringsrörelse, i lydelse efter ändringar enligt prop. 2014/15:57.

3 Tillsyn av och sanktioner mot företag av allmänt intresse

3.1 Bakgrund

Frågan om tillsyn av revisionsklienterna och sanktioner mot revisionsklienter vid överträdelser av de bestämmelser som särskilt riktar sig mot dem har behandlats i avsnitt 13.2. Som närmare utvecklas där anser utredningen att de bestämmelser som det rör sig om inte är av den karaktären att det framstår som motiverat att inrätta ett system med offentlig tillsyn av att de granskade företagen följer regelverket, där en särskilt utsedd tillsynsmyndighet ges befogenhet att besluta om sanktioner vid eventuella regelöverträdelser. Enligt utredningens bedömning kan EU-rätten vidare inte anses ställa krav på att ett sådant tillsyns- och sanktionssystem införas. Som framgår av avsnitt 13.2 är regleringen dock på denna punkt otydlig och det finns argument som talar emot utredningens slutsats. För att ge underlag för den fortsatta beredningen av lagstiftningsärendet, och för det fall regeringen gör en annan bedömning av om ett tillsyns- och sanktionssystem måste eller bör införas, beskrivs i det följande en modell för hur ett sådant system skulle kunna utformas.

3.2 En ny lag om tillsyn av revisionsklienter som är företag av allmänt intresse

1 § Denna lag kompletterar Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 537/2014 av den 16 april 2014 om särskilda krav avseende lagstadgad revision av företag av allmänt intresse och om upphävande av kommissionens beslut 2005/909/EG (revisorsförordningen). I lagen finns också bestämmelser som genomför 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 (revisorsdirektivet).

2 § Lagen gäller för företag som enligt 2 § 11 revisorslagen (2001:883) är företag av allmänt intresse.

Bestämmelser som särskilt riktar sig mot det granskade företaget finns i både revisorsförordningen och revisorsdirektivet. De allra flesta av dessa bestämmelser gäller endast för företag av allmänt intresse. Enligt utredningens mening bör ett tillsyns- och sanktions-system endast gälla för dessa företag och inte för alla granskade företag som omfattas av revisorsdirektivet. Utredningen anser vidare att bestämmelser av detta slag inte lämpligen bör inarbetas i ABL och i övrig relevant associationsrättslig lagstiftning. Regler om tillsyn av och sanktioner mot granskade företag av allmänt intresse enligt revisorsförordningen och revisorsdirektivet bör i stället införas i en särskild lag.

3.3 Behörig myndighet

3 § Finansinspektionen är behörig myndighet för tillsyn av företag av allmänt intresse enligt revisorsförordningen och denna lag.

Enligt artikel 20.1 i revisorsförordningen ska behöriga myndigheter att ansvara för utförandet av de uppgifter som föreskrivs i förordningen och se till att bestämmelserna i förordningen tillämpas vara den behöriga myndigheten som avses i artikel 24.1 eller 24.4 h i öppenhetsdirektivet⁷ (Finansinspektionen) eller den behöriga myndighet som avses i artikel 32 i revisorsdirektivet (Revisorsnämnden). För tillsynen av att alla eller delar av bestämmelserna i förordningens tredje avdelning (artiklarna 16–19) tillämpas får medlemsstaterna enligt artikel 20.2 i förordningen utse även andra myndigheter.

Utredningen föreslår i avsnitt 9.2.5 att Revisorsnämnden ska vara behörig myndighet enligt revisorsförordningen i frågor som avser tillsyn över revisorer och registrerade revisionsbolag. När det gäller behörig myndighet enligt de bestämmelser som vänder sig till det granskade företaget föreslås i avsnitt 13.2.4 att det för varje enskild

⁷ Direktiv 2004/109/EG.

bestämmelse avgörs vilken myndighet som lämpligen bör handha respektive fråga. Som framgår av avsnitt 13 föreslås närmare bestämt att uppgiften att vara behörig myndighet enligt dessa bestämmelser fördelas mellan Bolagsverket, Finansinspektionen och Konkurrensverket. Om ett fullskaligt tillsyns- och sanktionssystem införs även för de granskade företagen bör dock en och samma myndighet utses att vara behörig myndighet enligt samtliga de bestämmelser som riktar sig till det granskade företaget.

Finansiella företag av allmänt intresse står under Finansinspektionens tillsyn. Finansinspektionen är som nämnts också behörig myndighet enligt öppenhetsdirektivet. Det direktivet gäller även icke-finansiella företag vars värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad. Finansinspektionen bör därför anförtros uppgiften att vara tillsynsmyndighet även när det gäller de frågor som behandlas här.

3.4 Tillsynsmyndighetens befogenheter

4 § Finansinspektionen får förelägga ett företag av allmänt intresse, dess dotterföretag, närstående tredje parter och företagets revisor att tillhandahålla de uppgifter och handlingar som behövs för tillsynen av att de bestämmelser som anges i 5 § följs.

Ett föreläggande enligt första stycket får förenas med vite.

Medlemsstaterna ska enligt artikel 23 i revisorsförordningen se till att de behöriga myndigheterna tilldelas de tillsyns- och undersökningsbefogenheter som de behöver för att utöva sina uppgifter enligt förordningen. Artikel 23 innehåller dels en förteckning över olika tillsynsbefogenheter, dels en uppräknig av de subjekt som befogenheterna får användas mot. Artikeln har behandlats i avsnitt 9.3.

Vissa av de i artikel 23.3 angivna befogenheterna är uppenbarligen inte avsedda att tillämpas i förhållande till det granskade företaget av allmänt intresse. Sålunda följer av artikel 23.3 första stycket led a att rätten att få tillgång till uppgifter om revisionen eller andra dokument tar sikte på information som innehas av revisorer eller registrerade revisionsbolag. Även befogenheten enligt artikel 23.3

första stycket led c att genomföra kontroller på plats gäller enbart i förhållande till revisorer och registrerade revisionsbolag. Övriga befogenheter enligt artikel 23.3 första stycket kan dock enligt ordalydelsen riktas mot hela den krets som anges i artikel 23.3 andra stycket, dvs. även mot företag av allmänt intresse. De befogenheter som nämns i dessa bestämmelser är rätt att erhålla upplysningar om den lagstadgade revisionen från varje person (led b), överlämna ärenden till åtal (led d), utse sakkunniga att utföra kontroller eller utredningar (led e) samt vidta de administrativa åtgärder och påföra de sanktioner som avses i artikel 30a i revisorsdirektivet (led f).

Bestämmelserna om åtgärder och sanktioner behandlas i avsnitt 3.7 nedan. Befogenheten att överlämna ärenden till åtal torde i princip inte vara relevant när det gäller tillsyn av att företag av allmänt intresse följer de bestämmelser om revisionsutskott med mera som behandlas i avsnitt 3.5 nedan. Dels avser tillsynen primärt företaget och inte dess ställföreträdare, dels är bestämmelserna inte av den karaktären att en överträdelse av dem samtidigt torde kunna innefatta en brottslig gärning. Om detta i något fall trots allt skulle inträffa är inspektionen vidare, även utan att särskilt författningsstöd ges i detta sammanhang, oförhindrad att göra en åtalsanmälan (jfr utredningens resonemang om denna fråga i avsnitt 9.3.4 samt se även avsnitt 3.7 nedan). Detsamma gäller befogenheten att utse sakkunniga.

Däremot bör i lagen införas en befogenhet för Finansinspektionen att erhålla uppgifter och handlingar. Denna rätt kan inte avgränsas till att gälla endast upplysningar om den lagstadgade revisionen (jfr artikel 23.3 första stycket led b) utan måste avse alla uppgifter och handlingar som behövs för tillsynen av att de aktuella bestämmelserna följs. I enlighet med vad som föreskrivs i artikel 23.3 andra stycket bör dessa uppgifter och handlingar kunna erhållas från det granskade företaget, dess dotterföretag, närstående tredje parter och företagets revisor.

För att tillsynsbefogenheten ska vara effektiv bör ett föreläggande om att tillhandahålla uppgifter och handlingar kunna förenas med vite. De uppgifter etc. som behövs för att fastställa om en överträdelse av de aktuella bestämmelserna har skett torde regelmässigt vara av sådan ”faktakaraktär” att en vitessanktionering inte kommer i konflikt med rätten att inte belasta sig själv (jfr utredningens överväganden om denna fråga i avsnitt 10.2.7). Om Finans-

inspektionen i någon situation skulle efterfråga uppgifter av själv-angivelsekaraktär bör möjligheten att förena föreläggandet med vite inte utnyttjas.

Revisorer och registrerade revisionsbolag som underlåter att svara på ett föreläggande från Finansinspektionen torde vidare även kunna bli föremål för disciplinära åtgärder hos Revisorsnämnden.

3.5 Vilka överträdelser ska sanktioneras?

5 § Finansinspektionen får ingripa mot ett företag av allmänt intresse som åsidosatt sina skyldigheter enligt

1. 8 kap. 49 a § aktiebolagslagen (2005:551), 6 kap. 7 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar, 3 kap. 4 a § sparbankslagen (1987:619) eller 6 kap. 4 a § lagen (1995:1570) om medlemsbanker genom att varken inrätta ett revisionsutskott eller besluta att styrelsen ska utföra utskottets uppgifter, eller genom att inte tillse att minst en ledamot i utskottet eller, i tillämpliga fall, styrelsen har föreskriven redovisnings- eller revisionskompetens,

2. artikel 16.1 i revisorsförordningen genom att inte välja revisor i enlighet med det förfarande som anges i artikel 16.2–16.5 i förordningen,

3. artikel 17 i revisorsförordningen eller 9 kap. 21 a § aktiebolagslagen, 8 kap. 8 a § lagen om ekonomiska föreningar, 4 a kap. 1 a § sparbankslagen eller 7 a kap. 1 a § lagen om medlemsbanker genom att anlita samma revisor under en längre period än vad som är tillåtet enligt dessa bestämmelser, eller

4. 9 kap. 22 första stycket 2 aktiebolagen, 8 kap. 8 § andra stycket 2 lagen om ekonomiska föreningar, 4 a kap. 6 § första stycket 2 sparbankslagen eller 7 a kap. 6 § första stycket 2 lagen om medlemsbanker genom att i förtid entlediga en revisor utan saklig grund.

Finansinspektionen ska avstå från ingripande om överträdelserna är ringa eller ursäktlig.

Varken i revisorsdirektivet eller i revisorsförordningen anges närmare vilka av reglerna som den behöriga myndighetens tillsyn särskilt ska avse eller vilka överträdelser som ska sanktioneras. Enligt artikel 30a i revisorsdirektivet ska medlemsstaterna föreskriva att behöriga myndigheter ges befogenheter att vidta och/eller ålägga minst de i artikeln angivna administrativa åtgärderna och sanktionerna vid överträdelser av bestämmelserna i revisorsdirektivet och, i tillämpliga fall, revisorsförordningen. I direktivet och förordningen finns dock, till skillnad från vad som är fallet i till exempel öppenhetsdirektivet och kapitaltäckningsdirektivet, ingen uppräknig av vilka överträdelser som ska kunna leda till administrativa åtgärder och sanktioner.

I kommissionens ursprungliga förslag fanns sanktions- och åtgärds katalogen inte i direktivet utan i förslaget till revisorsförordning.⁸ I förslaget föreskrevs i en särskild artikel en skyldighet för medlemsstaterna att fastställa regler om administrativa sanktioner och åtgärder för sådana överträdelser av bestämmelserna i förordningen som angavs i en bilaga till förordningsförslaget.⁹ I fråga om revisionsklientens överträdelser räknades i bilagan upp följande fyra överträdelser som företag av allmänt intresse skulle sanktioneras för:

1. Brott mot bestämmelserna om inrättande av revisionsutskott och utskottets sammansättning.
2. Brott mot bestämmelserna om revisorsval.
3. Brott mot bestämmelserna om revisionsuppdragets varaktighet.
4. Brott mot bestämmelserna om revisorns entledigande.

I de sedermera antagna rättsakterna har denna uppräknig alltså tagits bort. Det kan dock konstateras att uppräknigen motsvarar de centrala bestämmelser (artiklarna 38 och 39 i revisorsdirektivet och artiklarna 16 och 17 i revisorsdirektivet) som vänder sig till det granskade företaget. Om ett tillsyns- och sanktionssystem ska införas bör därför åtminstone överträdelser av dessa bestämmelser sanktioneras. Detta innebär att ett ingripande gentemot ett företag av allmänt intresse ska kunna ske i följande fall:

⁸ KOM(2011) 779 slutlig.

⁹ Se artikel 62 i förslaget till förordning.

- Om ett företag i strid med de bestämmelser som genomför artikel 39 i revisorsdirektivet (se 8 kap. 49 a § ABL och motsvarande reglering i övrig relevant associationsrättslig lagstiftning) varken har ett revisionsutskott eller beslutar att styrelsen ska utföra utskottets uppgifter och/eller underlåter att tillse att minst en ledamot har föreskriven redovisnings- eller revisionskompetens.
- Om ett företag bryter mot artikel 16.1 i revisorsförordningen genom att inte genomföra revisorsvalet i enlighet med de villkor som anges i artikel 16.2–16.5 i samma förordning.
- Om ett företag i strid med artikel 17 i revisorsförordningen och 9 kap. 21 a § ABL (och motsvarande reglering i övrig relevant associationsrättslig lagstiftning) anlitar samma revisor under en längre period än vad som är tillåtet enligt dessa bestämmelser.
- Om ett företag i strid med 9 kap. 22 § första stycket 2 ABL (och motsvarande reglering i övrig relevant associationsrättslig lagstiftning) entledigar en revisor i förtid utan saklig grund.

Det kan vidare övervägas om det finns även andra överträdelse som kan anses sanktionsvärda. En sådan skulle till exempel kunna vara att ett företag av allmänt intresse anlitar företagets revisor för sådana förbjudna icke-revisionstjänster som avses i artikel 5 i revisorsförordningen. Ett annat exempel på ett agerande som kan anses klandervärdt även från företagets sida är åsidosättande av den karenstid som gäller för ett företags anställning av sin revisor (jfr artikel 22a i revisorsdirektivet och den föreslagna 25 a § revisorslagen). Utredningen har dock stannat för sanktioneringen inte bör gå längre än vad som synes ha varit kommissionens ursprungliga avsikt. Ett företag av allmänt intresse bör därmed kunna träffas av sanktioner endast vid de överträdelse som anges ovan.

I unionsregleringen finns ingen bestämmelse som kräver att alla överträdelse, oavsett överträdelsens svårighetsgrad, sanktioneras. Enligt utredningens mening bör därför överträdelse som är ringa eller ursäktliga inte föranleda något ingripande.

3.6 Ska sanktioner kunna riktas även mot fysiska personer i företagets ledning?

6 § Om ett företag åsidosätter sina skyldigheter enligt de bestämmelser som anges i 5 § får Finansinspektionen ingripa även mot någon som ingår i företagets styrelse eller är dess verkställande direktör, eller ersättare för någon av dem. Detta får dock endast ske om företagets överträdelse är allvarlig och personen i fråga uppsåtligen eller av grov oaktsamhet orsakat överträdelsen.

Frågan är vidare om ingripande bara ska kunna ske mot företaget självt eller även mot fysiska personer i företagets ledning. I artikel 30a.1 led e anges att en sanktion i form av ett tillfälligt förbud att utöva uppdrag i ett företag av allmänt intresse ska kunna riktas mot en person som är ledamot av ett förvaltnings- eller ledningsorgan i ett företag av allmänt intresse. Vidare anges i led f att administrativa sanktionsavgifter ska kunna åläggas både fysiska och juridiska personer. Dessa bestämmelser, särskilt den i led e, talar för att ingripande i princip ska kunna ske även mot fysiska personer i företagets ledning. En sådan möjlighet bör därför införas och gälla för personer i företagets styrelse och dess verkställande direktör, samt för ersättare för dem.

På motsvarande sätt som föreslås i prop. 2014/15:57 om införlivande av kapitaltäckningsdirektivets bestämmelser om sanktioner mot fysiska personer, och av de skäl som anges där, bör ett ingripande mot en fysisk person dock endast kunna ske om företagets överträdelse är allvarlig och personen i fråga uppsåtligen eller av grov oaktsamhet orsakat överträdelsen.¹⁰ Med tanke på karaktären på de bestämmelser som det handlar om här torde ett ingripande mot en fysisk person därmed i praktiken endast komma i fråga i mycket få fall, om ens någonsin.

Beträffande de olika överträdelserna i den föreslagna 5 § bör vidare anmärkas att det är styrelsen som beslutar om revisionsutskott och bolagsstämman som fattar beslut om val och entledigande av revisorn. Även om man i och för sig kan tänka sig att

¹⁰ Se förslaget till 15 kap. 1 a § andra stycket lagen om bank- och finansieringsrörelse i prop. 2014/15:57.

styrelsen agerat klandervärt genom att till exempel lämna ett visst förslag till stämman ligger det närmast till hands att överträdelser av de regler som ligger inom stämmans beslutsområde föranleder sanktioner endast gentemot företaget och inte mot enskilda fysiska personer i företagets styrelse.

3.7 Åtgärder och sanktioner

7 § Ingridande enligt denna lag får ske genom

- 1. föreläggande att inom viss tid vidta rättelse,*
- 2. beslut att en person som avses i 6 § för en tid om högst tre år inte får vara styrelseledamot eller verkställande direktör i ett företag av allmänt intresse, eller ersättare för någon av dem,*
- 3. beslut om sanktionsavgift.*

Ett föreläggande enligt första stycket 1 får förenas med vite.

Innan beslut fattas om föreläggande eller sanktioner enligt första stycket, eller sanktionsföreläggande utfärdas enligt 10 §, ska den berörda fysiska eller juridiska personen ges tillfälle att yttra sig i ärendet hos Finansinspektionen.

8 § Sanktionsavgiften enligt 7 § får för en fysisk person fastställas till högst en miljon kronor.

För en juridisk person får sanktionsavgiften fastställas till högst en procent av företagets omsättning närmast föregående räkenskapsår. Om överträdelsen har skett under företagets första verksamhetsår, eller om uppgifter om omsättningen annars saknas eller är bristfälliga, får den uppskattas.

Sanktionsavgiften får inte bestämmas till ett längre belopp än 5 000 kr.

Sanktionsavgift ska inte utgå om den aktuella överträdelsen omfattas av ett åtal för brott eller om Finansinspektionen anmäler överträdelsen till åklagare.

Sanktionsavgiften tillfaller staten.

I artikel 30a i revisorsdirektivet, till vilken hänvisas i artikel 23.3 i revisorsförordningen, finns en uppräknning av de administrativa åtgärder och sanktioner som den behöriga myndigheten ska ha till sitt förfogande. Bestämmelserna behandlas i avsnitt 10.4. Vissa av dessa bestämmelser (de som finns i leden c och d) är inte relevanta när det gäller det granskade företaget. När det vidare gäller led b tar detta snarast sikte på offentliggörande av beslut, se om den frågan i avsnitt 3.11 nedan (jfr även utredningens överväganden när det gäller denna bestämmelse i avsnitt 10.4.5). De åtgärder och sanktioner som Finansinspektionen bör kunna besluta om är därmed de som anges i leden a, e och f, dvs. ett åläggande att upphöra med handlandet, ett tillfälligt förbud under högst tre år att utöva uppdrag i ett företag av allmänt intresse samt en administrativ sanktionsavgift.

När det gäller åtgärden i led a, ett åläggande att upphöra med handlandet, bör detta införas i form av en möjlighet för Finansinspektionen att utfärda ett föreläggande om att vidta rättelse. Ett sådant föreläggande bör kunna förenas med vite. Det tillfälliga förbudet ska enligt led e gälla ledamöter av företagets förvaltnings- eller ledningsorgan och avse utövande av uppdrag i sådana företag. Med ledamöter av företagets förvaltnings- och ledningsorgan torde avses styrelseledamöter, verkställande direktör samt ersättare för dem. Förbudet bör avse utövande av de nämnda uppdragen. Se i övrigt vad utredningen anför om de tillfälliga förbuden i avsnitt 10.4.5.

När det gäller den administrativa sanktionsavgiften ska denna enligt led f kunna åläggas både fysiska och juridiska personer. Som nämnts i avsnitt 2.3 i denna bilaga, och som utvecklas närmare i avsnitt 10.4.5 i betänkandet, innehåller revisorsdirektivet ingen artikel som anger hur stor sanktionsavgiften ska vara. I avsnitt 2.3 ovan har utredningen funnit att sanktionsavgiften för revisorer och registrerade revisionsbolag som reviderar företag av allmänt intresse bör utformas i enlighet med de riktlinjer som anges i ingressen till direktivet och i överensstämmelse med nuvarande och föreslagna sanktionsavgifter på finansmarknadsområdet. Samma lösning skulle kunna väljas även här, dvs. det skulle kunna föreskrivas att sanktionsavgiften ska kunna uppgå till tio miljoner kronor för fysiska personer och tio procent av årsomsättningen för juridiska personer.

Enligt utredningens mening kan dock inte bortses ifrån att de regelöverträdelser som är aktuella här knappast kan anses vara av

den digniteten att sanktionsavgifter på dessa nivåer är motiverade. Även om det är fråga om maximibelopp, vilka förmodligen aldrig skulle komma att beslutas i praktiken, anser utredningen att det även i själva regleringen måste finnas någon proportion mellan allvaret i överträdelsen och den sanktion som potentiellt kan utgå. Eftersom det i direktivbestämmelserna inte finns några angivelser av de belopp som ska gälla måste medlemsstaterna vidare vara fria att anpassa beloppen efter karaktären på den aktuella överträdelsen.

Utredningen menar därför att sanktionsavgiften för fysiska personer inte bör kunna sättas till ett högre belopp än en miljon kronor. När det gäller juridiska personer bör, i enlighet med ingressuttalandena, sanktionsavgiften relateras till företagets årsomsättning. Avgiften bör dock begränsas till att motsvara högst en procent av denna omsättning. Avgiften bör vidare, på motsvarande sätt som angetts i avsnitt 2.3 ovan, få uppskattas om överträdelser skett under företagets första verksamhetsår eller om uppgifter om omsättningen annars saknas. Sanktionsavgiften bör inte få bestämmas till ett lägre belopp än 5 000 kr.

Som nämnts ovan torde en överträdelse av de bestämmelser som är aktuella här knappast någonsin samtidigt kunna innefatta en brottslig gärning. Det kan dock inte helt uteslutas att så skulle kunna vara fallet i någon enstaka situation. Av hänsyn till förbudet mot dubbelprövning bör därför även här föreskrivas att sanktionsavgift inte ska utgå om den aktuella överträdelsen omfattas av ett åtal för brott eller om Finansinspektionen anmäler överträdelsen till åklagare.

Slutligen bör föreskrivas att den berörda fysiska eller juridiska personen ska ges tillfälle att yttra sig i ärendet hos Finansinspektionen innan beslut om rättelseföreläggande eller sanktioner fattas.

3.8 Omständigheter som ska beaktas vid val av åtgärd och vid beslut om storleken på sanktionsavgiften

9 § Vid val av åtgärd enligt 7 §, och vid bestämmande av storleken på sanktionsavgiften enligt 8 §, ska alla relevanta omständigheter beaktas, såsom

- 1. hur allvarlig överträdelsen är och hur länge den pågått,*
- 2. graden av ansvar,*

3. eventuella tidigare överträdelser,
4. om företaget eller den fysiska personen i väsentlig mån genom ett aktivt samarbete har underlättat Finansinspektionens utredning,
5. företagets eller den fysiska personens finansiella ställning, och
6. den eventuella vinst som företaget eller den fysiska personen erhållit till följd av regelöverträdelsen eller de kostnader som undvikits.

Vid bedömningen av vilken åtgärd eller sanktion som ska beslutas och av sanktionsavgiftens storlek ska enligt artikel 30b i revisorsdirektivet samtliga relevanta omständigheter beaktas. Artikeln har behandlats i avsnitt 10.5 i betänkandet och avsnitt 2.4 i denna bilaga. Motsvarande bestämmelser som de som diskuterats i de nämnda avsnitten bör införas även när det gäller åtgärder och sanktioner mot det granskade företaget.

De överträdelser som det är fråga om här är av den karaktären att det endast helt undantagsvis torde vara motiverat att utnyttja de mer stränga sanktionerna. I regel torde det således vara tillräckligt att Finansinspektionen förelägger företaget att vidta rättelse. Om ett sådant föreläggande inte följs kan det dock finnas skäl att besluta även om andra åtgärder. Det bör överlämnas till Finansinspektionen att i det enskilda fallet besluta om åtgärder då ska riktas endast mot företaget eller, om förutsättningarna för detta är uppfyllda, även mot styrelseledamöter och/eller den verkställande direktören. I det sistnämnda fallet bör inspektionen vidare kunna välja om ingripande ska ske i form av ett tillfälligt förbud eller en sanktionsavgift, eller genom en kombination av dessa åtgärder.

3.9 Förfarandet vid beslut om sanktioner mot fysiska personer

10 § Frågor om ingripanden mot fysiska personer tas upp av Finansinspektionen genom sanktionsföreläggande.

Ett sanktionsföreläggande innebär att den fysiska personen föreläggs att inom en viss tid godkänna ett ingripande enligt 7 § som är bestämt till tid eller belopp.

När föreläggandet har godkänts, gäller det som ett domstolsavgörande som fått laga kraft. Ett godkännande som görs efter den tid som angetts i föreläggandet är utan verkan.

11 § Ett sanktionsföreläggande ska innehålla uppgift om

- 1. den fysiska person som föreläggandet avser,*
- 2. överträdelsen och de omständigheter som behövs för att känneteckna den,*
- 3. de bestämmelser som är tillämpliga på överträdelsen, och*
- 4. den sanktion som föreläggs personen.*

Föreläggandet ska också innehålla en upplysning om att ansökan om sanktion kan komma att ges in till domstol, om föreläggandet inte godkänns inom den tid som Finansinspektionen anger.

12 § Om ett sanktionsföreläggande inte har godkänts inom angiven tid, får Finansinspektionen ansöka hos domstol om att sanktion ska beslutas. En sådan ansökan ska göras hos den förvaltningsrätt som är behörig att pröva ett överklagande av Finansinspektionens beslut om ingripande mot företaget för samma överträdelse.

Prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätten.

13 § En sanktion får beslutas bara om sanktionsföreläggande har delgetts den som sanktionen riktas mot inom två år från den tidpunkt då överträdelsen ägde rum.

Till skillnad från vad som gäller för de sanktioner som riktas mot revisorer, där det i det allra flesta fall är revisorns egna överträdelser av regelsystemet som sanktioneras, är det i det nu aktuella fallen fråga om att fysiska personer i företagets ledning ska sanktioneras för företagets överträdelser. I prop. 2014/15:57 föreslås att kapitaltäckningsdirektivets bestämmelser om sanktioner mot fysiska personer ska införas genom att Finansinspektionen utfärdar sanktionsförelägganden. Om ett föreläggande inte godkänns ska Finansinspektionen få ansöka hos allmän förvaltningsdomstol om att

sanktion ska beslutas. Motsvarande förfarande föreslås även i andra pågående lagstiftningsärenden på finansmarknadsområdet (se vidare avsnitt 10.2.6 i betänkandet). Samma system bör tillämpas även här. Bestämmelserna har utformats med förebild av motsvarande bestämmelser i lagen om bank- och finansieringsrörelse.¹¹

3.10 Verkställighet av beslut om sanktionsavgift

14 § Sanktionsavgiften ska betalas till Finansinspektionen inom trettio dagar efter det att beslutet om den fått laga kraft eller sanktionsföreläggandet godkänts eller den längre tid som anges i beslutet eller föreläggandet.

15 § Finansinspektionens beslut att påföra sanktionsavgift får verkställas utan föregående dom eller utslag om avgiften inte har betalats inom den tid som anges i 14 §.

16 § Om sanktionsavgiften inte betalas inom den tid som anges i 14 §, ska Finansinspektionen lämna den obetalda avgiften för indrivning. Bestämmelser om indrivning av statliga fordringar finns i lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m.

17 § En sanktionsavgift som påförts faller bort i den utsträckning verkställighet inte har skett inom fem år från det att beslutet fick laga kraft eller sanktionsföreläggandet godkändes.

Bestämmelserna om verkställighet av beslut om sanktionsavgift har utformats med förebild av motsvarande bestämmelser i lagen om bank- och finansieringsrörelse.¹²

¹¹ Se 15 kap. 9 a–9 d §§ lagen om bank- och finansieringsrörelse, i lydelse enligt prop. 2014/15:57.

¹² Se 15 kap. 11–14 §§ lagen om bank- och finansieringsrörelse, i lydelse efter ändringar enligt prop. 2014/15:57.

3.11 Publicering av beslut

18 § Finansinspektionen ska publicera alla beslut om sanktioner på myndighetens webbplats. Besluten ska publiceras i anonymiserad form om de rör

- 1. en fysisk person,*
 - 2. en juridisk person och ett offentliggörande av den juridiska personens identitet skulle*
 - a. äventyra de finansiella marknadernas stabilitet,*
 - b. äventyra en pågående brottsutredning, eller*
 - c. orsaka den juridiska personen oproportionerlig skada.*
- Publicerade beslut ska åtföljas av information om ett eventuellt överklagande. Besluten ska ligga kvar på webbplatsen under minst fem år.*

I artikel 30c i revisorsdirektivet föreskrivs en skyldighet för behöriga myndigheter att på sin webbplats offentliggöra administrativa sanktioner som ålagts vid överträdelser av direktivet eller revisorsförordningen. Artikeln har behandlats i avsnitt 10.6 i betänkandet. Bestämmelser om detta bör införas även för Finansinspektionens del och utformas på motsvarande sätt som i förslaget till ny 22 a § förordningen om revisorer.

3.12 Överklagande

19 § Finansinspektionens beslut enligt denna lag överklagas till allmän förvaltningsdomstol. Beslut om sanktionsföreläggande enligt 10 § får dock inte överklagas.

Prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätten.

Finansinspektionen får bestämma att ett beslut ska gälla omedelbart.

Finansinspektionens beslut ska få överklagas till allmän förvaltningsdomstol. För överklagande till kammarrätten ska krävas prövningstillstånd. Liksom gäller enligt lagen om bank- och finansierings-

rörelse bör Finansinspektionen få bestämma att ett beslut gäller omedelbart.¹³

På motsvarande sätt som föreslås i prop. 2014/15:57 när det gäller sanktionsföreläggande enligt lagen om bank- och finansieringsrörelse bör ett sådant föreläggande inte få överklagas.¹⁴

3.13 Ikraftträdande och övergångsbestämmelser

1. Denna lag träder i kraft den 17 juni 2016.
2. Sanktioner får beslutas endast för överträdelser som har skett efter ikraftträdandet.

Lagen bör träda i kraft och börja tillämpas den 17 juni 2016, se vidare avsnitt 14 i betänkandet. Av retroaktivitetsskäl bör sanktioner inte kunna beslutas för överträdelser som ägt rum före ikraftträdandet.

4 Konsekvenser

Det ovan skisserade systemet med mer generellt tillämpliga administrativa sanktionsavgifter vid överträdelser av de regler som gäller för revisorer och registrerade revisionsbolag innebär inte att det sanktionsbara området utvidgas. De överträdelser som kan föranleda beslut om sanktionsavgift ska således redan i dag leda till att åtgärder vidtas från Revisorsnämndens sida. Införande av sådana sanktionsavgifter bör därmed inte medföra några direkta konsekvenser i form av merarbete för Revisorsnämnden eller ökad administrativ börda för revisorer och registrerade revisionsbolag.

Det tillsyns- och sanktionssystem för företag av allmänt intresse som beskrivs i denna bilaga bedöms primärt få konsekvenser för Finansinspektionen. Tillsyn över att företag av allmänt intresse följer de angivna reglerna och beslut om sanktioner vid överträdelser medför ett utökat ansvar och merarbete för inspektionen. Vid bedömningen av vilka konsekvenser ett tillsyns- och sanktions-

¹³ Jfr 17 kap. 1 § lagen om bank- och finansieringsrörelse.

¹⁴ Se 17 kap. 1 § lagen om bank- och finansieringsrörelse, i lydelse efter ändringar enligt prop. 2014/15:57.

system får för Finansinspektionen måste också beaktas att inspektionen ska ta hand om de uppgifter som enligt utredningens förslag lagts på Bolagsverket och Konkurrensverket.

Frågan om företagen följer reglerna om revisionsutskott och om entledigande av företagets revisor har inte tidigare varit föremål för generell tillsyn. Reglerna om revisorsval och byrårotation i företag av allmänt intresse är nya och har inte heller de tidigare varit föremål för tillsyn. Hur stort merarbete denna tillsyn kommer att innebära för inspektionen beror bland annat på omfattningen av de överträdelseärenden som det kan bli aktuellt för inspektionen att pröva. Med antagandet att tillsynen ska vara riskbaserad kommer, enligt uppgift från Finansinspektionen, uppskattningsvis att behövas minst två och som mest fem årsarbetskrafter för det merarbete som de nya uppgifterna innebär för inspektionen. Om det alternativ som redovisas i denna bilaga genomförs bör konsekvenserna för inspektionen närmare analyseras utifrån den tänkta tillsynens omfattning.

De nya uppgifterna för Finansinspektionen är en direkt följd av genomförande av nya EU-regler. I den mån de ökade kostnaderna inte kan finansieras genom uttag av avgifter från de företag som står under tillsyn bör finansiering ske genom en omfördelning av stadsbudgeten.

Sanktionssystemet bedöms medföra ytterst begränsade konsekvenser för domstolväsendet. Som angetts ovan bör sanktionen i de flesta fall kunna stanna vid ett rättelseföreläggande. Överklagande av sådana förelägganden kan antas komma att ske endast i mycket få fall. Som framgått bedömer utredningen vidare att det endast undantagsvis, om ens någonsin, kan antas bli aktuellt att besluta om sanktioner gentemot fysiska personer. Hanteringen av de administrativa sanktionerna gentemot fysiska personer bedöms därmed inte leda till någon ökad belastning för förvaltningsdomstolarna. Förslaget föranleder därmed inte några konsekvenser för Sveriges domstolar som måste finansieras i en särskild ordning.

Företag av allmänt intresse är skyldiga att följa de aktuella bestämmelserna om revisionsutskott etc. oavsett om överträdelser av bestämmelserna föranleder ett ingripande från en myndighet. En ordning med tillsyn av och sanktionsregler gentemot företag av allmänt intresse bedöms därmed inte innebära någon ökad administrativ börda för företagen.

Statens offentliga utredningar 2015

Kronologisk förteckning

1. Deltagande med väpnad styrka i utbildning utomlands. En utökad beslutsbefogenhet för regeringen. Fö.
2. Värdepappersmarknaden MiFID II och MiFIR. + Bilagor. Fi.
3. Med fokus på kärnuppgifterna. En angelägen anpassning av Polismyndighetens uppgifter på djurområdet. Ju.
4. Ett svenskt tonnageskattesystem. Fi.
5. En ny svensk tullagstiftning. Fi.
6. Mer gemensamma tobaksregler. Ett genomförande av tobaksprodukt-direktivet. S.
7. Krav på privata aktörer i välfärden. Fi.
8. En översyn av årsredovisningslagarna. Ju.
9. En modern reglering av järnvägstransporter. Ju.
10. Gränser i havet. UD.
11. Kunskapsläget på kärnavfallsområdet 2015. Kontroll, dokumentation och finansiering för ökad säkerhet. M.
12. Överprövning av upphandlingsmål m.m. Fi.
13. Tillämpningsdirektivet till utstationeringsdirektivet – Del I. A.
14. Sedd, hörd och respekterad. Ett ändamålsenligt klagomålssystem i hälso- och sjukvården. S.
15. Attraktiv, innovativ och hållbar – strategi för en konkurrenskraftig jordbruks- och trädgårdsnäring. N L.
16. Ökat värdeskapande ur immateriella tillgångar. N.
17. För kvalitet – Med gemensamt ansvar. S.
18. Lösöre köp och registerpant. Ju.
19. En ny ordning för redovisningstillsyn. Fi.
20. Trygg och effektiv utskrivning från slutna vård. S.
21. Mer trygghet och bättre försäkring. Del 1 + 2. S.
22. Rektorn och styrkedjan. U.
23. Informations- och cybersäkerhet i Sverige. Strategi och åtgärder för säker information i staten. Ju Fö.
24. En kommunallag för framtiden. Del A + B . Fi.
25. En ny säkerhetsskyddslag. Ju.
26. Begravningsclearing. Ku.
27. Skatt på dubbdäcksanvändning i tätort? Fi.
28. Gör Sverige i framtiden – digital kompetens. N.
29. En yrkesinriktning inom teknikprogrammet. U.
30. Kemikalieskatt. Skatt på vissa konsumentvaror som innehåller kemikalier. Fi.
31. Datalagring och integritet. Ju.
32. Nästa fas i e-hälsoarbetet. S.
33. Uppgiftslämnarservice för företagen. N.
34. Ett effektivare främjandeförbud i lotterilagen. Fi.
35. Service i glesbygd. N.
36. Systematiska jämförelser. För lärande i staten. S.
37. Översyn av lagen om skiljeförfarande. Ju.
38. Tillämpningsdirektivet till utstationeringsdirektivet – Del II. A.
39. Myndighetsdatalag. Ju.
40. Stärkt konsumentskydd på bolånemarknaden. Ju.
41. Ny patentlag. Ju.
42. Koll på anläggningen. N.
43. Vägar till ett effektivare miljöarbete. M.
44. Arbetslöhet och ekonomiskt bistånd. S
45. SÖK – statsbidrag för ökad kvalitet. U.
46. Skapa tilltro. Generell tillsyn, enskildas klagomål och det allmänna ombudet inom socialförsäkringen. S.

47. Kollektiv rättighetsförvaltning på upphovsrättsområdet. Ju.
48. Bostadsmarknaden och den ekonomiska utvecklingen. Fi.
49. Nya regler för revisorer och revision. Ju.

Statens offentliga utredningar 2015

Systematisk förteckning

Arbetsmarknadsdepartementet

- Tillämpningsdirektivet till utstationeringsdirektivet – Del I. [13]
Tillämpningsdirektivet till utstationeringsdirektivet – Del II. [38]

Finansdepartementet

- Värdepappersmarknaden
MiFID II och MiFIR. + Bilagor [2]
Ett svenskt tonnageskattesystem. [4]
En ny svensk tullagstiftning. [5]
Krav på privata aktörer i välfärden. [7]
Överprövning av upphandlingsmål m.m. [12]
En ny ordning för redovisningstillsyn. [19]
En kommunallag för framtiden. Del A + B. [24]
Skatt på dubbdäcksanvändning i tätort? [27]
Kemikalieskatt. Skatt på vissa konsumentvaror som innehåller kemikalier. [30]
Ett effektivare främjandeförbud i lotterilagen. [34]
Bostadsmarknaden och den ekonomiska utvecklingen. [48]

Försvarsdepartementet

- Deltagande med väpnad styrka i utbildning utomlands. En utökad beslutsbefogenhet för regeringen. [1]

Justitiedepartementet

- Med fokus på kärnuppgifterna. En anpassning av Polismyndighetens uppgifter på djurområdet. [3]
En översyn av årsredovisningslagarna. [8]
En modern reglering av järnvägstransporter. [9]
Lösöreköp och registerpant. [18]

- Informations- och cybersäkerhet i Sverige. Strategi och åtgärder för säker information i staten. [23]
En ny säkerhetsskyddslag. [25]
Datalagring och integritet. [31]
Översyn av lagen om skiljeförfarande. [37]
Myndighetsdatalag. [39]
Stärkt konsumentskydd på bolånemarknaden. [40]
Ny patentlag. [41]
Kollektiv rättighetsförvaltning på upphovsrättsområdet. [47]
Nya regler för revisorer och revision. [49]

Kulturdepartementet

- Begravningsclearing. [26]

Miljö- och energidepartementet

- Kunskapsläget på kärnavfallsområdet 2015. Kontroll, dokumentation och finansiering för ökad säkerhet. [11]
Vägar till ett effektivare miljöarbete. [43]

Näringsdepartementet

- Attraktiv, innovativ och hållbar – strategi för en konkurrenskraftig jordbruks- och trädgårdsnäring. [15]
Ökat värdeskapande ur immateriella tillgångar. [16]
Gör Sverige i framtiden – digital kompetens. [28]
Uppgiftslämnarservice för företagen. [33]
Service i glesbygd. [35]
Koll på anläggningen. [42]

Socialdepartementet

- Mer gemensamma tobaksregler. Ett genomförande av tobaksproduktmyndighetens. [6]

Sedd, hörd och respekterad. Ett ändamålsenligt klagomålssystem i hälso- och sjukvården. [14]
För kvalitet – Med gemensamt ansvar. [17]
Trygg och effektiv utskrivning från slutenvård. [20]
Mer trygghet och bättre försäkring. Del 1 + 2. [21]
Nästa fas i e-hälsoarbetet. [32]
Systematiska jämförelser. För lärande i staten. [36]
Arbetslöhet och ekonomiskt bistånd. [44]
Skapa tilltro. Generell tillsyn, enskildas klagomål och det allmänna ombudet inom socialförsäkringen. [46]

Utbildningsdepartementet

Rektorn och styrkedjan. [22]
En yrkesinriktning inom teknikprogrammet. [29]
SÖK – statsbidrag för ökad kvalitet. [45]

Utrikesdepartementet

Gränser i havet. [10]