Näringsutskottets betänkande

1981/82: 10

över motion om auktoriserade revisorer hos stat och kommun

Ärendet

I motion 1979/80:1769 av Jan Bergqvist (s) och Birger Rosqvist (s) hemställs att riksdagen hos regeringen begär initiativ till sådan författningsändring "att förbudet för stat och kommun att anställa auktoriserad revisor upphävs".

Remissyttranden över motionen har avgivits av kommerskollegium, av Stockholms läns landstings revisorskollegium, av revisorskollegiet i Stockholm och Göteborgs revisorskollegium (gemensamt) och av Föreningen Auktoriserade revisorer FAR.

Motionen

I dag råder, säger motionärerna, i praktiken förbud för stat och kommun att anställa auktoriserade revisorer. Om anställning ändå sker, förlorar revisorn sin statliga auktorisation. Detta förbud mot anställning i offentlig tjänst har, sägs det vidare, sina rötter i den tid då handelskamrarna skötte auktorisationen av revisorer. Syftet med förbudet angavs vara att stärka revisorernas oberoende och självständighet.

Hotet mot revisorernas oberoende kommer, menar motionärerna, från tre håll: ägarkoncentrationen i det privata näringslivet, en i vissa revisorskretsar utvecklad felaktig användning av tystnadsplikten samt revisorers innehav av dotterbolag som tillhandahåller konsulttjänster. Att förbjuda auktoriserade revisorer att ta anställning hos stat och kommun är därför att "sila mygg och svälja kameler".

Gällande bestämmelser

Bestämmelser om auktoriserade revisorer finns i förordningen (1973:221, omtryckt 1976:825, ändrad 1978:631) om auktorisation och godkännande av revisorer (revisorsförordningen). Lagen (1975:86) om bemyndigande att meddela föreskrifter om auktorisation och godkännande av revisorer ger regeringen möjlighet att utfärda sådana bestämmelser.

Fråga om auktorisation eller godkännande – av vilka auktorisation kräver högre kompetens – prövas enligt den nämnda förordningen av kommerskollegium, som också övar tillsyn över revisorernas verksamhet. Auktorisation eller godkännande gäller för en tid av fem år. Även revisionsbolag

(handelsbolag eller aktiebolag) kan under vissa förutsättningar bli auktoriserat eller godkänt.

Enligt 9 § förordningen får auktoriserad revisor driva revisionsverksamhet endast i form av egen rörelse eller under form av handelsbolag eller aktiebolag, som uppfyller av kommerskollegium föreskrivna villkor.

I 10 § föreskrivs bl. a. att auktoriserad revisor inte får vara anställd hos annan än auktoriserad revisor, auktoriserat eller godkänt revisionsbolag, bolag som avses i 9 § eller juridisk person som kommerskollegium särskilt har godtagit. Undantag från detta förbud får medges av kommerskollegium om särskilda skäl föreligger.

I 10 kap. 3 § aktiebolagslagen (1975:1385) finns föreskrifter om skyldighet för vissa aktiebolag att anlita auktoriserad revisor. Minst en av bolagsstämman utsedd revisor skall vara auktoriserad om bolaget är börsnoterat eller om det under de två senaste räkenskapsåren har haft antingen mer än 200 anställda (i medeltal) eller nettotillgångar som uppgår till mer än 1 000 gånger basbeloppet enligt lagen om allmän försäkring. I annat bolag än sådant som nämnts skall auktoriserad revisor utses om ägare till en tiondel av aktierna begär det. För moderbolag i en koncern gäller de nyss angivna gränsvärdena koncernen i dess helhet.

Bakgrund till bestämmelserna om revisorsauktorisation

De nuvarande bestämmelserna om auktorisation av revisorer tillkom år 1973 i samband med att staten från handelskamrarna övertog uppgiften att svara för auktorisationen. En princip var därvid (prop. 1973:26 s. 48) att inga mer omfattande ändringar borde göras i villkoren för auktorisation i förhållande till vad som dittills gällde. I propositionen anförde föredraganden, handelsminister Kjell-Olof Feldt, bl. a.:

Såvitt gäller frågan om anställnings- och rörelseförbud har jag principiellt den uppfattningen att en yrkeskompetensförklaring av den art, varom här är fråga, endast om särskilda skäl föreligger därtill bör – utöver yrkesetiska normer och jävsregler – förbindas med regler angående formerna för yrkesutövningen. Dessutom bör reglerna för de båda revisorskategorierna så långt möjligt vara likartade. Från en del håll har framförts farhågor bl. a. för att ett avskaffande av anställnings- och rörelseförbuden skulle kunna leda till att de auktoriserade revisorerna får en mindre oberoende ställning än de har i dag. Dessutom skulle de, i den mån de erhåller anställning vid riksorganisations revisionsorgan, kunna komma att få otillräcklig erfarenhet av revisionsfrågor, som ligger utanför organisationens verksamhetsfält. För egen del kan jag inte se någon direkt fara i att en auktoriserad revisor specialiserar sig på ett visst område. Därtill kommer att inte ens ett anställningsförbud torde kunna hindra den revisor som önskar specialisera sig från att göra detta. Vad angår de övriga – – – farhågorna för förändringar i revisorernas oberoendeställning vill jag peka på att anställnings- och rörelseförbud f. n. inte finns beträffande de godkända granskningsmännen

och att det inte påståtts att detta förhållande lett till att de godkända granskningsmännen står i större beroendeförhållande till sina uppdragsgivare än de auktoriserade revisorerna. Det saknas anledning att anta att de auktoriserade revisorerna skulle stå emot uppdragsgivarnas eventuella påtryckningar sämre – – –. Jag finner därför inte att några egentliga skäl för generella anställnings- och rörelseförbud för de auktoriserade revisorerna föreligger.

En av de två huvudfrågor som, till följd av motionsyrkanden, förelåg vid riksdagsbehandlingen var enligt näringsutskottet (NU 1973:25) om principen med anställnings- och rörelseförbud skulle vidmakthållas – kanske i modifierad form – eller slopas, vilket sistnämnda skulle innebära att yrkesetiska normer och jävsregler skulle komma att ange gränserna för vilken verksamhet en auktoriserad revisor skulle få utöva. I likhet med regeringen förordade utskottet att det fortsättningsvis skulle vara möjligt att förena innehav av auktorisation som revisor med anställning hos vissa riksorganisationers revisionsföretag. Frågan härom hade varit aktuell bl. a. för lantbrukskooperationens och sparbanksrörelsens del. Utskottet anförde vidare:

Vid sin bedömning av om anställningsförbudet bör vidmakthållas eller icke låter utskottet alltså inte det begränsade problemet med vissa riksorganisationers revisionsbyråer bli avgörande. Frågan är i stället vad ett totalt slopande av förbudet kan få för konsekvenser. Man kan enligt utskottets mening inte bortse från risken att den tilltänkta förändringen medför betydande nackdelar. Den bransch som de nuvarande revisionsföretagen utgör kan komma att undergå avsevärda strukturförändringar, innebärande bl. a. en närmare anknytning till kreditinstitut och till storföretag inom industri och handel samt etablering och företagsförvärv från utländska revisionsbolags sida. Ett slopande av rörelseförbudet kan leda till att det blir vanligt med kombinationer av verksamhet som auktoriserad revisor och dels utövande av viss affärsrörelse, dels innehav av styrelseuppdrag i aktiebolag. Yrkesetiska normer och jävsregler kan visserligen skydda mot sammanblandning av olika intressen i det enskilda fallet. Generellt sett kan de dock knappast förhindra att de auktoriserade revisorernas oberoende ställning ibland kommer att dras i tvivelsmål. De gränsproblem som auktorisationsmyndigheten undgår genom att auktorisation kan ges oavsett anställning eller utövande av rörelse kan få en motsvarighet i form av frågor om ingripande av myndigheten när det görs gällande att jävsregler etc. har överträtts. Ingenting talar för att det blir lättare att på ett tillfredsställande sätt avgöra sådana frågor.

Som ett skäl för slopande av anställnings- och rörelseförbuden anför departementschefen att reglerna för de båda revisorskategorierna bör vara så långt möjligt likartade. För godkända granskningsmän finns sådana förbud inte. Utskottet finner inte detta argument övertygande. Det synes inte orimligt att strängare krav på oberoende ställning gäller för de revisorer som skall anlitas för särskilt omfattande revisionsuppdrag, såsom i börsnoterade företag. Utskottet vill här erinra om att på senare år i olika sammanhang ställts krav på – och också vidtagits åtgärder för – att samhället skall få ökad insyn i de stora företagen. Revisorernas rapportering i revisionsberättelserna

erbjuder en möjlighet härtill. En förändring som kan minska revisorernas oberoende synes inte stå i god överensstämmelse med de värderingar som ligger till grund för samhällets strävanden efter insyn i företagen.

De näringslivsorganisationer som representerar företag som särskilt anlitar auktoriserade revisorer önskar bibehålla anställnings- och rörelseförbuden. De riksorganisationer som haft anledning att kritisera en alltför strikt tillämpning av anställningsförbudet kan, som klargjorts ovan, tillgodoses även om förbudet i huvudsak består. Det samhälleliga intresse som skulle kunna tala för att anställningsförbudet slopas synes då främst vara att auktoriserade revisorer i så fall skulle kunna inneha anställning i offentlig tjänst. Utskottet finner inte att detta intresse väger tungt. Beteckningen auktoriserad revisor skulle efter ett slopande av de nämnda förbuden bli främst ett uttryck för förvärvad utbildning och yrkeserfarenhet. Det synes knappast tidsenligt att införa en ordning som kan få till ett av sina mera påtagliga resultat att ett antal tjänstemän hos statliga myndigheter samt hos banker, försäkringsbolag, industriföretag etc. till skillnad från nu blir berättigade till en titel som anger viss yrkeskompetens. För avskaffande av rörelseförbudet synes något speciellt samhälleligt motiv inte föreligga.

Sammanfattningsvis anser utskottet att – oavsett hur auktorisationssystemet eljest är utformat – anställnings- och rörelseförbuden för auktoriserade revisorer i princip bör bibehållas, dock med den uppmjukning som angivits ovan. Genom en dispensmöjlighet – som kan utnyttjas efter grundlig prövning innefattande remiss till företrädare för olika berörda intressen – bör förebyggas att förbuden medför andra begränsningar än som motiveras av kravet att auktoriserad revisor generellt skall ha en oberoende ställning. Genom en ordning i enlighet med vad utskottet här förordar tillgodoses helt eller delvis de önskemål som framförs i motionerna.

Regeringsrättsdomar i auktorisationsärenden

Regeringsrätten har år 1974 (RÅ 1974:125) prövat två fall då kommerskollegium - och efter besvär kammarrätten i Stockholm – lämnat ansökningar om undantag från anställningsförbudet för auktoriserade revisorer utan bifall.

En nyanställd chef för förenade fabriksverkens internrevision, vid anställningstillfället auktoriserad revisor, ägde enligt anställningsavtalet rätt att driva egen revisionsverksamhet vid sidan av tjänsten. Han hänvisade till att han utan bibehållen auktorisation inte skulle kunna ha kvar vissa uppdrag som revisor i olika bolag. Regeringsrätten fann att det med hänsyn till hans anställning saknades förutsättningar att medge undantag från anställningsförbudet.

En auktoriserad revisor, tidigare heltidsanställd hos enskild revisionsbyrå, var efter en tids konsultuppdrag hos riksrevisionsverket (RRV) deltidsanställd där som chef för en redovisningsrevisionell specialistenhet. Hon tjänstgjorde hos RRV fyra dagar i veckan och utövade under tjänstgöringsfri dag revisionsverksamhet i form av egen rörelse. Enligt regeringsrätten förelåg inte sådana särskilda skäl som kunde medföra undantag från anställningsförbudet. Ett regeringsråd – liksom tidigare ett kammarrättsråd - ville bifalla besvären.

Remissyttranden

Remissyttranden över motionen har först avgivits av kommerskollegium och Föreningen Auktoriserade revisorer FAR. Därefter har dels Stockholms läns landstings revisorskollegium, dels revisorskollegiet i Stockholm och Göteborgs revisorskollegium beretts tillfälle att yttra sig. Sedan de gjort detta har de båda förstnämnda remissinstanserna fått yttra sig på nytt.

Kommerskollegium framhåller i sitt första yttrande att anställningsförbudet motiveras med att auktorisationen inte bara skall vara en kompetens- och lämplighetsförklaring utan också har till syfte att skapa garanti för att den auktoriserade revisorn är självständig och oberoende i förhållande till uppdragsgivaren. Auktorisationen innefattar sålunda, säger kollegiet, en anvisning på revisorer som besitter höga yrkeskvalifikationer och dessutom saknar anknytning till konkurrerande verksamheter.

Kollegiet erinrar om att det enligt revisorsförordningen kan medge undantag från anställningsförbudet om särskilda skäl föreligger. Denna dispensmöjlighet utgör, menar kollegiet, en garanti för att förbudet inte medför andra begränsningar än som motiveras av kravet att auktoriserad revisor generellt skall ha en oberoende ställning. Sådan dispens har, meddelar kollegiet, lämnats i ett tjugotal fall, varvid det företrädesvis har varit fråga om anställning inom utbildningsväsendet.

Något motsvarande förbud för godkända revisorer finns inte, påpekar kommerskollegium vidare. Kollegiet diskuterar inriktningen av de båda revisorskategoriernas verksamhet och konstaterar bl. a. att de auktoriserade revisorerna till följd av sin högre utbildning och större erfarenhet av allsidig och kvalificerad revisionsverksamhet i allmänhet anlitas för mera omfattande uppdrag, t. ex. revision av stora aktiebolag, medan de godkända revisorerna innehar uppdrag företrädesvis i mindre företag.

Slutsatsen i yttrandet är att ett slopande av anställningsförbudet för auktoriserade revisorer skulle kunna leda till att den allsidighet och kvalitet som i dag i allmänhet kännetecknar auktoriserade revisorers arbete på sikt skulle gå förlorad. En sådan utveckling skulle, säger kommerskollegium, vara mycket olycklig för samhället och motverka de intressen som uppbär motionärernas önskemål. Ett lämpligare sätt att utjämna skillnaden mellan de två revisorskategorierna i det avseende som är aktuellt vore enligt kollegiets mening att i stället införa motsvarande förbud för de godkända revisorerna.

Kommerskollegium avstyrker sålunda motionsyrkandet.

Föreningen Auktoriserade revisorer FAR karakteriserar i sitt första yttrande motionärernas motivering som "ett antal allmänna påståenden, kännetecknade av otillräcklig kännedom om de verkliga förhållandena".

Något förbud för stat och kommun att anställa auktoriserade revisorer föreligger inte, påpekar föreningen. Tvärtom tar årligen ett antal auktorise-

rade revisorer anställning i offentlig eller enskild tjänst. Att de därvid inte kan bibehålla sin ställning som auktoriserade revisorer är enligt föreningen naturligt.

Föreningen citerar näringsutskottets uttalande år 1973 till förmån för ett bibehållande av anställningsförbudet (se s. 3 f.). Några omständigheter som ger anledning till ett annat ställningstagande synes ej ha tillkommit på senare år, säger föreningen och tillägger:

För uppnående av auktorisation som revisor krävs förutom viss definierad teoretisk kompetens, en allsidig erfarenhet av revision av företag. De teoretiska kraven tar sikte på kunskaper i företagsekonomi, rättsvetenskap och beskattning. Däremot ingår inte förvaltningsrätt eller förvaltningsekonomi. Den allsidiga erfarenheten av företagsrevision är också ett krav för omauktorisation.

Föreningen påpekar att den rådande ordningen inte hindrar att auktoriserade revisorers erfarenhet utnyttjas vid revision inom den offentliga sektorn. Som exempel nämns medverkan av auktoriserade revisorer vid riksrevisionsverkets granskning av de statliga affärsverken.

Motionärernas jämförelse av reglerna för auktoriserade revisorer med dem som gäller för godkända revisorer (tidigare benämnda godkända granskningsmän) föranleder följande uttalande av föreningen:

Syftet med införandet av de godkända granskningsmännen var främst att ge möjlighet för företag ute i landet, som hade svårt att få tillgång till de auktoriserade revisorernas tjänster, att åtminstone i viss omfattning, på mera näraliggande ort få tillgodosett behovet av revision och konsultation. I många fall saknades på berörda mindre orter underlag för heltidssysselsatta yrkesrevisorer och lösningen blev därför i stor utsträckning att lämna godkännande som granskningsman åt kvalificerade redovisningsmän verksamma hos företag på orten. Dessa hade sålunda revisionsverksamheten som bisyssla vid sidan av sin huvudsysselsättning.

Situationen är i dag en helt annan. De auktoriserade revisorerna har ökat mycket avsevärt i antal och deras kontor täcker väl de delar av Sverige, där behov av deras tjänster föreligger. Att nu kräva en anpassning av reglerna om deras möjlighet att ha anställning till de för de godkända revisorerna gällande är omotiverat och ologiskt. Såväl den ökade tillgången på auktoriserade revisorer som det förhållandet, att de godkända revisorerna numera väsentligen bedriver sin verksamhet som yrkesmän på heltid, synes tala för att praktiska förutsättningar nu kan finnas att utsträcka anställningsförbudet till att även gälla för de godkända revisorerna.

Revisorskollegiet i Stockholm och *Göteborgs revisorskollegium* inleder sitt yttrande med en del allmänna uppgifter om och synpunkter på den kommunala revisionen:

Revisionen i varje kommun ankommer kommunalrättsligt på förtroendemannarevisorer utsedda av de representativa organen – kommunfullmäktige och landsting. Med hänsyn till den kommunala verksamhetens stora omfattning och komplexitet har det varit oundgängligen nödvändigt, även i

de minsta kommunerna, att de förtroendevalda revisorerna biträds av revisionsexpertis dvs. av yrkesrevisorer. Det övervägande antalet kommuner har valt att anlita Svenska Kommunförbundet och dess revisionsavdelning. Nio av de största primärkommunerna, däribland Stockholm och Göteborg, samt ett antal landsting har valt att inrätta egna revisionskontor med kommunalt anställda yrkesrevisorer. Dessa kontor är direkt underställda de förtroendevalda revisorerna och sålunda helt fristående och oberoende i förhållande till de kommunala nämnderna och den verksamhet som granskas.

En strävan har varit att anställa så kvalificerade tjänstemannarevisorer som möjligt. En kader av yrkesskickliga revisorer har därigenom bildats. Till övervägande del består denna kader av revisorer som har allsidiga, revisionella arbetsuppgifter, men där finns också olika specialister på ADB-revision, på sak- och förvaltningsrevision samt tekniker för granskning av bygg- och anläggningsverksamhet. Det är också av synnerlig vikt att inom de egna leden ha tillgång till sådan expertis som auktoriserade revisorer. I kommuner med egna revisionskontor anser man det inte vara tillfyllest att anlita utomstående auktoriserade revisorer på uppdrag. Genom ett anställningsförhållande kan man lättare anpassa innehållet i revisionen till de krav som den kommunala verksamheten kräver och uppna den bästa effekten av granskningen. Genom anställning åstadkommer man också ett större oberoende, vilket kommunerna ansett vara av största betydelse, något som närmare utvecklas i det följande.

Revisorskollegierna lämnar uppgifter om stadsrevisorer – i Borås åren 1938–1947 och i Karlstad åren 1938–1969 – som varit auktoriserade revisorer och fått behålla sin auktorisation. De nämner också vissa senare fall då motsvarande medgivanden ej har lämnats.

Härefter åberopas näringsutskottets uttalande år 1973 att det genom en dispensmöjlighet borde förebyggas att anställningsförbudet medförde andra begränsningar än som motiverades av kravet att auktoriserad revisor generellt skall ha en oberoende ställning. Med detta uttalande betraktades frågan som i praktiken delvis löst, säger revisorskollegierna, eftersom det inte kunde råda något tvivel om de kommunalanställda yrkesrevisorernas oberoende. För att få detta bekräftat avlät de kommunala revisionsorganen i Stockholm, Göteborg och Malmö en skrivelse till kommerskollegium i februari 1974. Företrädare för dem och för kommerskollegium sammanträffade därefter i mars samma år.

Revisorskollegierna lämnar följande redogörelse för kommerskollegiets ställningstagande år 1974:

Vid överläggningarna med Kommerskollegium föredrogs en analys av oberoendet för revisorer i aktiebolag och deras biträdande revisorer samt för valda revisorer i kommuner och deras anställda yrkesrevisorer. Analysen visade entydigt ett större "synbart" oberoende (independence in appearance) för den sistnämnda gruppen av revisorer än för övriga kategorier. De faktorer som kunde tänkas påverka ett faktiskt oberoende (independence in fact) analyserades också. Även i detta avseende visade analysen, att förutsättningarna för ett faktiskt oberoende var bättre för de kommunalanställda yrkesrevisorerna än för övriga kategorier.

Det ansvariga kommerserådet uttalade, att han för sin del ej hyste minsta tvivel om de kommunalanställda yrkesrevisorernas oberoende ställning. Trots detta skulle Kommerskollegium ändå inte ge dispens för auktorisation av revisorer anställda i kommunal tjänst. Orsaken härtill angavs vara följande uttalande av näringsutskottet i betänkandet om auktorisation:

"Det samhälleliga intresse som skulle kunna tala för att anställningsförbudet slopas synes då främst vara att auktoriserade revisorer i så fall skulle kunna inneha anställning i offentlig tjänst. Utskottet finner inte att detta intresse väger tungt."

I yttrandet nämns även att man – på förslag från kommerskollegium – planerade att en kommunalt anställd revisor med kompetens för auktorisation skulle begära dispens och efter avslag överklaga kommerskollegiets beslut, så att ett prejudikat skulle erhållas. Den revisor som närmast kunde komma i fråga ville emellertid ej medverka.

Det är att märka att näringsutskottets nyss citerade uttalande gällde frågan om anställningsförbudets vara eller icke vara, påpekar revisorskollegierna. Det måste därför, menar de, sakna relevans i dispensfrågan. Avgörande borde i stället vara utskottets uttalande att genom en dispensmöjlighet borde förebyggas att anställningsförbudet medförde "andra begränsningar än som motiveras av kravet att auktoriserad revisor generellt skall ha en oberoende ställning".

Revisorskollegierna anför därefter följande om de kommunala yrkesrevisorernas ställning:

Vi vill betona att de kommunala yrkesrevisorerna i Stockholm och Göteborg är anställda av organ, som lyder direkt under kommunfullmäktige. Så är också förhållandet i alla primärkommuner med egna revisionskontor. Yrkesrevisorernas uppdragsgivare är valda revisorer utsedda av fullmäktige. Yrkesrevisorernas anställningsförhållanden och trygghet i anställningen garanterar ett absolut oberoende. Något ekonomiskt beroende föreligger inte. Deras befogenheter enligt revisionsreglementen stödda på kommunallagen är vidsträckta. – – – Deras ansvar är reglerat enligt lag och tjänsteavtal. De granskade organen, kommunstyrelse och nämnder har ingen som helst befogenhet att öva inflytande. Ej ens fullmäktige/landsting har rätt att utöver den allmänna reglementeringen föreskriva något om hur revisionen skall eller bör bedrivas. Den kommunala verksamheten och revisionen är öppen för insyn, vilket bidrar till ökat oberoende.

Genom vissa statistiska uppgifter vill revisionskollegierna åskådliggöra omfattningen av kommunernas verksamhet. Denna handhas av ett stort antal var för sig självständiga nämnder med revisionsansvar, framhåller kollegierna och fortsätter:

Allsidigheten i kommunal verksamhet är ej mindre än i privat. Snarare saknar diversifieringen i varje kommun motsvarighet i annat än hos mycket få av de privata revisionsbyråernas sammanlagda revisionsområden. Detta förhållande gäller inte endast de allra största kommunerna utan även de flesta övriga kommuner.

Spännvidden i kommunernas administrativa, affärsmässiga och tekniska verksamhet är mycket stor. Kommunernas "affärsverksamhet" är självfallet inte olik privatföretags. Däremot saknas i många nämnder effektivitetskriteriet vinst, vilket emellertid gör revisionell bedömning än svårare. Organisations- och beslutsstrukturen i kommunerna är av naturliga skäl ofta mera komplicerad och målen för verksamheten mindre renodlade än i privat verksamhet.

Mot bakgrund av den kommunala verksamhetens struktur, omfattning och komplexitet framstår klart att behovet av en högt kvalificerad revision måste väga mycket tungt.

Slutligen diskuterar revisorskollegierna några konsekvenser av anställningsförbudet:

Staten bestämmer den utbildning och den yrkeserfarenhet som krävs för att få auktorisation och beslutar också vilka personer som skall ha rätt att vara auktoriserade. Om kommunerna skulle lyckas anställa dessa personer, får de ej behålla sin auktorisation, beviset på sin kompetens, trots att oberoende ej kan ifrågasättas och trots att revision av den kommunala verksamheten är mycket kvalificerad och allsidig.

Genom rådande anställningsförbud är kommunerna med egna revisionskontor i praktiken förhindrade att anställa auktoriserade revisorer. Presumtiva sökande med denna kompetens förefaller ej vara intresserade så länge som kommunal revision i och med rådande förbud stämplas som beroende eller mindre kvalificerad. En auktoriserad revisor som skulle förlora sin auktorisation i kommunal tjänst torde bedöma sina möjligheter att gå tillbaka till privat tjänst som begränsade. Härigenom förhindras en önskvärd rörlighet inom revisorskåren, något som annars skulle kunna vara till fördel för både offentlig och privat verksamhet.

Det skulle självfallet vara orimligt, om den externe bolagsrevisorn eller hans biträdande revisor kunde vara anställda i bolaget. Aktiebolagslagen ger också skydd mot dylikt beroende. På enahanda sätt skyddar kommunallagen oberoendet för de valda revisorerna och deras biträdande yrkesrevisorer, som ej heller kan vara anställda i kommunal nämnd/kommunstyrelse. Det svenska systemet med koppling mellan auktorisation och ett generellt anställningsförbud är egentligen en konstruktion som i sig ej förebygger beroendeförhållandet. Kriterierna på oberoende skulle kunna formuleras och hävdas på bättre sätt. Därmed skulle också den kvalificerade revisorsutbildningen, yrkeserfarenheten och auktorisationsförfarandet kunna bli till större nytta för både staten, kommunerna och näringslivet.

Revisorskollegierna vill i första hand att näringsutskottet skall initiera en sådan författningsändring, att kommunerna ges möjlighet att utan dispensförfarande ha auktoriserade revisorer anställda i revisionsorgan som lyder direkt under kommunfullmäktige resp. landsting. I andra hand önskas en utredning med samma syfte.

Samma hemställan finns i yttrandet från *Stockholms läns landstings revisorskollegium*.

Otvivelaktigt råder i dag, sägs i detta yttrande, i praktiken förbud mot att förena auktorisation som revisor med anställning hos stat eller kommun. Anledningen härtill har angetts vara att sådan auktorisation skulle vara dels

ett uttryck för förvärvad utbildning och yrkeserfarenhet och dels ett uttryck för oberoende gentemot uppdragsgivare. Det har också hävdats att den revisionsverksamhet som bedrivs inom ramen för kommunala revisionsorganisationer skulle vara alltför ensidig för att en tillfredsställande yrkesskicklighet skulle kunna upprätthållas av en auktoriserad revisor.

Revisorskollegiet säger sig vilja mot denna bakgrund belysa de arbetsbetingelser och den arbetsmiljö som gäller för kommunal revision, i första hand hos Stockholms läns landsting. Om de kommunala yrkesrevisorernas oberoende anförs följande:

Den kommunala revisionen lyder direkt under landstinget (landstingsmötet). För revisionen gäller dels vad kommunallagen stadgar, dels ett av landstinget antaget revisionsreglemente. De av revisionen granskade organen – förvaltningsutskott, nämnder och styrelser – kan därför icke föreskriva hur revisionsarbetet skall eller bör bedrivas. För Stockholms läns landstings del gäller vidare att en särskild, av landstingsmötet utsedd beredning, fått till uppgift att handlägga revisionens budgetförslag och resursfrågor.

De kommunala yrkesrevisorerna är anställda av de av landstinget utsedda, förtroendevalda revisorerna eller av den styrelse (i Stockholms läns landsting benämnd revisorskollegium) som av landstinget utsetts att svara för revisionens administration. Yrkesrevisorernas befogenheter är omfattande och klart reglerade i revisionsreglemente. Deras ansvar är reglerat enligt lag och tjänsteavtal. Yrkesrevisorernas anställningsförhållanden och trygghet i anställningen garanterar också i detta avseende ett absolut oberoende gentemot granskade verksamheter.

Sammantaget torde, säger revisorskollegiet, ett motsvarande reellt oberoendeförhållande, likt det som gäller alla delar av den kommunala revisionen, vara sällsynt i andra sammanhang. Revisionen utgör ett viktigt kommunaldemokratiskt kontrollinstrument. Revisionen skall utröna om kommunmedlemmarnas berättigade intressen av effektivitet och säkerhet i kommunen är tillgodosedda.

I fortsättningen berörs den kommunala verksamhetens "omfattning och allsidighet":

Kommunal verksamhet berör mycket stora delar av samhällslivet. Spännvidden i kommuners och landstingskommuners administrativa, affärsmässiga och tekniska verksamhet är mycket stor. Kommunernas "affärsverksamhet" och ekonomiska och finansiella åtaganden har betydande likheter med stora privatföretag. Även om effektivitetskriteriet "vinst" av naturliga skäl blir oklart, har kraven på ändamålsenlighet och effektivitet hävdats med stor kraft. Till följd av den ekonomiska utvecklingen har kraven från allmänheten på att den kommunala verksamheten bedrivs effektivt i hög grad accentuerats under senare år. Detta har medfört ökade krav på den kommunala revisionens effektivitet och under senare tid har åtskilliga banbrytande initiativ tagits inom det kommunala revisionsområdet för att systematisera och effektivisera den säkerhetsinriktade redovisningsrevisionen och för att anpassa och utveckla den effektivitetsinriktade förvaltningsrevisionen.

Det sagda kompletteras med några statistiska uppgifter och med en uppräkning av olika verksamhetsgrenar. I anslutning härtill anförs:

Inom de flesta av nämnda verksamhetsområden förekommer många och komplicerade system och rutiner, en mycket betydande upphandlings- och investeringsverksamhet etc. Därutöver bör uppmärksammas den verksamhet, som bedrivs av kommunala bolag.

Mot bakgrund av den omfattning och allsidighet som kännetecknar kommunal och landstingskommunal verksamhet kan det, säger revisorskollegiet, på goda grunder hävdas att anställning i kvalificerade revisionsbefattningar erbjuder mycket stora möjligheter att vidmakthålla en allsidig kompetens. Den utveckling mot en utökad och fördjupad förvaltningsrevision, grundad på kommunallagens bestämmelser, som kännetecknar nutida kommunal revision, bör enligt kollegiet härutöver tillmätas särskild betydelse i sammanhanget. Det är allmänt känt, säger kollegiet, att auktoriserade revisorer på den privata sidan endast i begränsad omfattning ägnar sig åt modern förvaltningsrevision och effektivitetsbedömningar.

Om kommuners behov av kvalificerade yrkesrevisorer sägs följande:

Enligt de bedömningar, som gjorts har det ansetts angeläget att för åtskilliga revisionsarbeten anställa eller anlita personer med kompetens som auktoriserade revisorer eller med motsvarande kompetens.

För Stockholms läns landstings del har det vid något tillfälle varit möjligt att anställa person, som varit auktoriserad revisor. Denna auktorisation har vederbörande ej kunnat uppehålla vid anställning inom landstingsrevisionen.

I andra fall – och de har inte varit fåtaliga – har landstingets revisionskontor av olika skäl anlitat auktoriserade revisorer på konsultbasis. Det revisionsarbete, som därvid utförts har rönt uppskattning. Med ett sådant arrangemang har det dock varit svårt att fullt ut tillgodose kravet på kontinuitet i arbetet liksom erfarenhetsöverföring till andra medarbetare inom revisionsorganisationen och till de granskade verksamheterna. Otvivelaktigt har också med konsultarbetet förenade kostnader blivit större än som hade varit fallet om de anlitade personerna i stället varit anställda inom landstingets revisionskontor.

Härvid är att märka att Svenska Kommunförbundets revisionsavdelning – som omhänderhar revisionsarbetet på yrkesmässig basis för huvuddelen av Sveriges mindre och medelstora kommuner och åtskilliga landsting – kan anställa auktoriserade revisorer utan att dessa därmed förlorar sin auktorisation. Detta sker visserligen genom dispens, men enligt vad som uppgivits, utan några särskilda förbehåll.

De redovisade förhållandena vad gäller landstingskommuner och övriga större kommuner liksom vad gäller Svenska kommunförbundets revisionsavdelning ger, säger revisorskollegiet härefter, enligt dess mening entydigt uttryck för behovet av mycket hög kompetens i det kommunala revisionsarbetet.

Om det av olika skäl skulle bedömas omöjligt att för kommunernas del ändra nu gällande betingelser för auktorisation, är det enligt Stockholms läns

landstings revisorskollegium angeläget att man på annat sätt främjar det kommunala intresset. Detta skulle kunna ske genom att en särskild reglering av yrkesrevisorskompetensen inom offentlig/kommunal tjänst beslutades. För upprätthållande av kvalificerade revisorsbefattningar skulle kunna bestämmas en viss lägsta utbildningsnivå. Utöver denna skulle kompetenskravet innefatta krav på dokumenterad relevant arbetserfarenhet av såväl redovisnings- som förvaltningsrevision under viss minsta tid. Efter denna tid skulle kompetensen på lämpligt sätt bekräftas, t. ex. genom en särskild auktorisation. Detta förutsätter, framhålls det, att en utbildningsgång och praktiktjänstgöring bestäms också för den offentliga sidan, syftande till förvärv av sådan auktorisation. Härigenom skulle, menar revisorskollegiet, en fast grund kunna skapas för en planmässig uppbyggnad av en kader högt kvalificerade yrkesrevisorer inom offentlig/kommunal förvaltning.

Sammanfattningsvis anför revisorskollegiet:

Det kan, mot bakgrund av vad som anförts fastslås att anställda befattningshavare inom revisionen i Stockholms läns landsting och motsvarande andra kommunala revisionsorganisationer har en arbetssituation, som präglas av fullt oberoende gentemot granskade nämnder, styrelser och förvaltningar. Arbetsmiljön erbjuder en utpräglad mångsidighet och variation väl jämförlig med vad som gäller för auktoriserade revisionsbyråer. Behovet av mycket kvalificerade yrkesrevisorer är ostridigt och bedöms bli alltmera markerat av den snabba utvecklingen inom revisionsområdet mot bl. a. ökad förvaltningsrevision. Slutligen talar behovet av en väl sammanhållen revisionsinsats, genomförd till skälig kostnad, för att auktoriserade revisorer skall kunna ha anställning inom kommunal revisionsverksamhet.

Ordföranden i revisorskollegiet har avgivit *reservation* för ett yttrande med annat innehåll. Hemställan går ut på en utredning i syfte att finna regler och praktiska möjligheter för en legitimering av revisorer i offentlig förvaltning. I reservationen sägs inledningsvis:

Syftet med auktorisationen är det, att man därigenom fastlägger dels vederbörandes oberoende till uppdragsgivare dels vederbörandes teoretiska och praktiska kompetens.

Genom ett anställningsförhållande blir revisorn mera direkt knuten till uppdragsgivaren, vilket kan medföra att oberoendet icke är lika självklart.

Auktorisationen är tidsbunden, dvs. omprövas, och otvivelaktigt besitter dagens auktoriserade revisorer en mycket mer allsidig och differentierad erfarenhet av revision inom olika branscher, företagsformer än vad en statseller kommunalanställd revisor kan uppnå. Föreningen Auktoriserade Revisorer har också i sitt yttrande påtalat vikten av att auktorisation icke får vara ett uttryck endast för *förvärvad* utbildning och yrkeserfarenhet. Det viktiga är, att revisorn vid ansökan om förnyelse av auktorisation kan påvisa att dennes verksamhet alltjämt är allsidig och differentierad.

Reservanten understryker "det betydelsefulla i att man i lagstiftningen har intagit den mest restriktiva hållningen gentemot den delen av revisorskåren

som besitter den högre utbildningen samt äger meriterad erfarenhet från olika branscher, företagsformer och -storlekar".

Härefter deklarerar reservanten den uppfattningen, att det är viktigt att det skapas bättre förutsättningar att knyta revisorer med hög kompetens – såväl teoretisk som praktisk – till revisionstjänst inom offentlig förvaltning. Ett led i den riktningen vore, menar han, att man fann former för legitimering av revisorer för tjänstgöring inom stats- och kommunalförvaltning. För att erhålla en sådan legitimering skulle det erfordras den teoretiska utbildning omfattande ekonomi och revision som f. n. erbjuds dem som blir revisorer inom den privata sektorn men kompletterad med vad som gäller inom den offentliga. Därutöver skulle krävas flerårigt praktiskt revisionsarbete inom statlig och kommunal förvaltning under sakkunnig ledning.

I sitt andra yttrande betonar *kommerskollegium* att auktorisationssystemets grundläggande syfte är att tillgodose behovet av kvalificerad revision inom näringslivet. Genom olika bestämmelser i revisorsförordningen har man, säger kollegiet, sökt skapa garantier för att revisorerna vid auktorisationstillfället – och även framgent – har för denna verksamhetsinriktning lämpliga och erforderliga kunskaper och erfarenheter. Anställningsförbudet syftar bl. a. härtill. Revisorerna skall vara verksamma inom områden där de kan upprätthålla och utveckla de kunskaper och erfarenheter som behövs för att bedriva en effektiv revision på företagsområdet.

De yttranden som har avgivits av de kommunala och landstingskommunala revisionsorganen kommenterar kommerskollegium på följande sätt:

Redan den sammanställning över den kommunala verksamhetens omfattning och inriktning som presenteras i yttrandena ger tydligt besked om att revisionen på dessa områden har en helt annan inriktning än den traditionella företagsrevisionen, nämligen mot kommunal förvaltning av olika slag. Självfallet ger revision med en sådan inriktning revisorn andra erfarenheter och insikter än de som erhålles vid arbete med företagsrevision. Det kan visserligen anföras att själva revisionens tekniska utförande har betydande likheter inom de båda sektorerna. Flera betydelsefulla inslag i företagsrevisionen saknas dock i större eller mindre utsträckning i den kommunala revisionen. Som exempel kan nämnas skatte- och koncernredovisningsfrågor, obeståndsproblematiken liksom bedömningar i aktiebolagsrättsliga ansvarsfrågor.

Bl. a. mot denna bakgrund och med beaktande av auktorisationssystemets grundläggande syfte finner kollegiet att ett generellt medgivande för auktoriserade revisorer att vara anställda i kommunala revisionsorganisationer inte bör komma i fråga.

Samtidigt är det, fortsätter kommerskollegium, självfallet av stor vikt att den kommunala revisionen tillförs en hög kompetens. Det kan därför finnas anledning att på annat sätt än genom att slopa eller urholka anställningsförbudet främja det kommunala intresset av kvalificerad revision. Ett sätt härvidlag skulle kunna vara att, som revisorskollegiet vid Stockholms läns

landsting för fram i sitt yttrande, införa en fristående och mot auktorisation svarande kompetensreglering för kommunalt anställda revisorer. Kommerskollegium säger sig för dagen inte ha någon uppfattning om hur en sådan reglering skulle utformas eller om i vilken mån liknande behov finns i annan offentlig verksamhet än den kommunala. Spörsmålen måste först närmare utredas. Kollegiet har, sägs det till sist i yttrandet, ingen erinran mot att så sker.

Såvitt framgår av revisorskollegiernas yttranden skulle det enda egentliga skälet till önskemålet om bibehållande av auktorisationen vid anställning hos stat och kommun utan dispensförfarande vara svårigheten att rekrytera auktoriserade revisorer till ifrågavarande tjänster, säger *Föreningen Auktoriserade revisorer FAR* i sitt kompletterande yttrande. Föreningen anför vidare:

FAR delar inte uppfattningen att de eventuella rekryteringssvårigheterna i nämnvärd grad skulle vara beroende på risken att förlora yrkesbeteckningen auktoriserad revisor. FAR finner snarare att näringsutskottets tidigare uttalande på denna punkt (1973:25) "Utskottet finner inte att detta intresse väger tungt." fortfarande är giltigt. Auktoriserade revisorer, som anställs av stat och kommun, får i allmänhet en adekvat yrkesbeteckning med gott anseende (revisionschef, bitr. revisionschef, avdelningsdirektör, revisionsdirektör eller dyl.), som inte rimligen kan uppfattas som en försämring. Enligt FARs mening är det mera sannolikt att andra omständigheter, som inte påverkas av ett behållande av titeln, väger tyngre (för och emot), t. ex. omöjligheten att behålla eller svårigheten att återfå klienter vid en ev. återgång till icke offentlig tjänst, praktiska arbetsvillkor i stort, karriärmöjligheter etc. Det förtjänar även påpekas att rörligheten generellt sett är mycket låg efter auktorisationen.

Att det inte är generellt tillåtet att behålla auktorisationen som revisor vid en anställning hos annan än auktoriserad revisor eller auktoriserat revisionsbolag har, säger föreningen, sin grund i att beteckningen skall ge besked om kompetens med bl. a. viss bredd i fråga om praktisk verksamhet i kombination med en självständig och i förhållande till uppdragsgivaren oberoende ställning. Kan dessa förutsättningar uppfyllas finns möjlighet för kommerskollegium att ge dispens. Föreningen menar i likhet med kommerskollegium att detta utgör en garanti för att anställningsförbudet inte medför andra begränsningar än de som är sakligt motiverade.

Slutligen instämmer föreningen i kommerskollegiets uttalande att det kunde vara motiverat med anställningsförbud även för godkända revisorer.

Vissa uppgifter om yrkesrevisorer hos kommuner

I inledningen till Stockholms och Göteborgs revisorskollegiers remissyttrande lämnas en del uppgifter om den kommunala revisionen och yrkesrevisorers medverkan däri (se s.).

I anslutning härtill återges i det följande vissa bestämmelser i den av kommunfullmäktige antagna revisionsstadgan för Stockholm (Kommunal författningssamling för Stockholm 1979:5).

Kommunens verksamhet är indelad i sju revisionsområden. För varje sådant område väljer fullmäktige en grupp om fem revisorer – varav en ordförande och en vice ordförande – och fem suppleanter. Ordförandena i revisorsgrupperna bildar ett revisorskollegium. Under detta kollegium lyder revisionskontoret, vars chef är stadsrevisorn, som inför kollegiet är ansvarig för revisionskontorets verksamhet.

Revisorernas åliggande är att – med biträde av revisionskontoret – i enlighet med lag eller annan författning, revisionsstadgan och andra av kommunfullmäktige utfärdade föreskrifter granska den av kommunstyrelsen, övriga nämnder och beredningar utövade verksamhet som omfattas av fullmäktiges ansvarsprövning. Granskningen syftar ytterst till att bereda denna ansvarsprövning.

Revisionskontoret åligger

att som fackorgan åt revisorerna granska kommunstyrelsens och övriga nämnders samt beredningars verksamhet och därvid hålla resp. revisorsgrupp underrättad om granskningen och dess resultat,

att som utredande och verkställande organ åt revisorskollegiet biträda kollegiet i dess verksamhet,

att efter beslut av kollegiet fullgöra granskningsuppdrag avseende kommunen närstående eller av kommunen understödda rättssubjekt samt

att inom ramen för därtill anvisade resurser dels fullgöra ombudsmanna- och konsultuppgifter på skatte- och taxeringsområdet åt kommunens olika förvaltningsorgan och andra institutioner, som företräder kommunens intressen, dels bedriva taxeringsrevision som underlag för talan i fråga om taxering eller eftertaxering till kommunal inkomstskatt.

Förslag från Svenska kommunförbundet

Vissa frågor om kommunala företag utreds f. n. av kommunalföretagskommittén (Kn 1978:01; ordförande: regeringsrådet Gustaf Petrén). I dess uppdrag ingår bl. a. att diskutera avvägningen mellan de fördelar från effektivitetssynpunkt som privaträttsliga företagsformer kan erbjuda och de förtroendevaldas och kommunmedlemmarnas krav på insyn och inflytande.

I en skrivelse till kommittén den 3 mars 1981 har Svenska kommunförbundet tagit upp vissa frågor om revisionen av kommunala företag. Kommunförbundet anför i huvudsak följande.

Grundläggande mål för de kommunala företagen är att till självkostnadspris tillhandahålla varor eller tjänster. Kommunala företag har därmed andra syften än att bereda vinst åt aktieägarna. I kommunala företag utgör de

ekonomiska kraven restriktioner som anger det handlingsutrymme som företagen förfogar över för att uppnå de samhälleligt betingade målen. Intäkterna i verksamheten är enbart medel att finansiera denna, ej något som skall maximeras utöver det att kostnadstäckning erhålls. Kommunmedlemmarna har intresse av att verksamheten bedrivs på ett effektivt sätt och med en inriktning som överensstämmer med den kommunala verksamheten i övrigt. Revisionens inriktning bör därför vara likvärdig inom den kommunala verksamheten oavsett om denna bedrivs av kommunen eller av annan juridisk person. Revisionen skall utröna om kommunmedlemmarnas berättigade intressen av effektivitet och säkerhet i kommunen är tillgodosedda. Detta kommer till uttryck i praxis vilken innebär en prövning av att verksamheten är inriktad mot de mål som enligt lag eller andra beslut gäller för verksamheten. Till prövningen av om verksamheten har utövats på ett sätt som är tillfredsställande ur ekonomisk synpunkt hör frågan om resultatet av verksamheten står i rimligt förhållande till uppoffringarna. För den verksamhet som bedrivs i företagsform saknas enhetlig praxis inom den kommunala revisionen. Kommunförbundet ser det som naturligt att revisionssedeni kommunala företag anpassas till den sed som tillämpas inom övrig kommunal verksamhet.

Den förvaltningsrevision som aktie- och borgenärsintressena fordrar i aktiebolag med vinstsyfte är inte tillräcklig i ett kommunalt bolag. Kommunförbundet ställer sig därför tveksamt till kravet på auktoriserad revisor i vissa kommunala bolag, då någon erfarenhet av kommunal förvaltningsrevision inte krävs för att bli sådan revisor.

Inom den verksamhetsgrupp som kommunen och de av kommunen ägda företagen bildar, borde i likhet med vad som gäller för aktiebolag – enligt 10 kap. 2 § aktiebolagslagen – koncerntanken tillämpas. Förutsättningar för en enhetlig revision inom kommunen kan då skapas om minst en av de för kommunen valda revisorerna ingår som revisor i de av kommunen ägda företagen och denne vid sin sida i arbetet har kompetent kommunal yrkesrevisor. Härigenom tillförs revisionen dels kunskaper om kommunal verksamhet, dels yrkesmässig kompetens med kännedom om denna verksamhet.

I och för sig är det möjligt att i de kommunala bolagen ha både auktoriserad revisor och yrkesrevisor med särskild kompetens. Detta är emellertid av kostnadsskäl möjligt endast när dessa kompetenser är förenade på en hand. Den auktoriserade revisorn i kommunalt bolag borde därför alltid kunna ersättas av kommunal yrkesrevisor med annan form av betryggande auktorisation.

I Finland innehåller aktiebolagslagen undantag från det speciella kompetenskravet för revisorer, gällande aktiebolag som ägs av kommuner eller andelslag. På basis av undantaget har de kommunala centralorganisationerna tillsatt en gemensam nämnd med uppgift att besluta om kommunala

yrkesrevisorers rätt att i stället för auktoriserade eller godkända revisorer utföra revision i kommunala aktiebolag. I Norge kan, enligt undantag i aktiebolagslagen, kommunala yrkesrevisorer utses till revisorer i aktiebolag där en eller flera kommuner har mer än 50 % av aktierna. Detta innebär att kravet på auktoriserad eller godkänd revisor i sådana kommunala aktiebolag bortfaller.

Kommunförbundet finner det angeläget att en sådan ändring i berörd lagstiftning åstadkommes även i vårt land.

Riksrevisionsverkets affärsverksrevision

Enligt regeringsbeslut år 1980 svarar riksrevisionsverket (RRV) fr. o. m. budgetåret 1981/82 för revision av affärsverkens redovisning och bokslutshandlingar. Uppdraget har föranlett RRV att hos kommerskollegium anhålla om dispens enligt 10 § revisorsförordningen, så att auktoriserad revisor kan bibehålla sin löpande auktorisation vid anställning inom RRV för *extern* revision av affärsverken. I andra hand har RRV begärt att kollegiet skulle lämna förhandsbesked om att enskild auktoriserad revisor, som anställs hos RRV för de ifrågavarande revisionsuppgifterna, efter individuell ansökan kommer att ges dispens från anställningsförbudet.

Till motivering har RRV anfört bl. a. följande.

Genomförande av det uppdrag som har lämnats till RRV kräver att årlig revisionsberättelse kan avges för vart och ett av affärsverken. Även om uppgiften i betydande utsträckning utförs med biträde av auktoriserade revisionsbyråer behöver RRV ha tillgång till egen personal som genom ett aktivt revisionsarbete förvärvar den erfarenhet som erfordras för att bedöma hur revisionsberättelsen i varje enskilt fall bör formuleras. För arbetsuppgifterna fordras förutom en djup förtrogenhet med de redovisnings- och revisionsprinciper som gäller för aktiebolag också förmåga att analysera och förstå de skillnader i förutsättningar som gäller för affärsverken.

Den enhet som svarar för affärsverksrevisionen uppdragsfinansieras och får en oberoende ställning fullt jämförbar med den som en auktoriserad revisionsbyrå har gentemot sina uppdragsgivare. Genom att revisionsinsatserna kommer att fördelas på de olika affärsverken kommer revisorerna att få en mångsidig erfarenhet från stora sektorer inom näringslivet. Affärsverkens storlek, mångskiftande verksamhet och komplexitet innebär att de krav som ställs på kvalificerade revisionsinsatser är likvärdiga med motsvarande krav på insatser i större aktiebolag.

Samtliga affärsverk med undantag av luftfartsverket förvaltar åt staten aktier i aktiebolag, vilka visserligen inte juridiskt sett är dotterbolag men i praktiken fungerar som sådana. En erforderlig samordning av revisionsinsatserna gentemot ett affärsverk och dess dotterbolag underlättas om RRV har tillgång till revisorer som även uppfyller de formella krav som aktiebolagslagen ställer på revisorer i aktiebolag.

Kommerskollegium har meddelat sitt beslut i skrivelse till RRV den 29 juni 1981. Där anförs bl. a. följande. Den revision av affärsverkens redovisning som skall utföras torde till betydande delar överensstämma med en sedvanlig bolagsrevision. Flera betydelsefulla inslag i en sådan revision kommer emellertid att mer eller mindre saknas i affärsverksrevisionen, så exempelvis skatte- och koncernredovisningsproblematiken. Bl. a. mot denna bakgrund och med beaktande av auktorisationssystemets grundläggande syfte har kollegiet funnit att ett generellt medgivande för auktoriserade revisorer att vara anställda vid RRV inte kan ifrågakomma. Däremot är kollegiet berett att efter ansökan från en auktoriserad revisor medge att denne med bibehållen auktorisation får inneha anställning vid RRV för utförande av redovisningsrevision vid affärsverken. Mot bakgrund av vad som sagts om skillnaderna mellan denna revision och en sedvanlig bolagsrevision torde dock giltighetstiden för ett sådant medgivande komma att begränsas till en tid av högst fem år.

Kommerskollegium har sedermera lämnat dispens enligt detta förhandsbesked i två fall.

Utskottet

De auktoriserade revisorerna fyller en viktig funktion framför allt inom näringslivet. Enligt aktiebolagslagen (1975:1385) skall börsnoterade bolag och andra bolag av en viss minimistorlek ha minst en auktoriserad revisor. Frågan om vidgade möjligheter för personer med anställning hos stat eller kommun att inneha auktorisation som revisor har tagits upp i motion 1979/80:1769 (s).

För auktorisation av revisorer svarar kommerskollegium. En särskild lag ger regeringen befogenhet att meddela föreskrifter om auktorisationen. Med stöd av lagen har regeringen utfärdat förordningen (1973:221, omtryckt 1976:825, ändrad 1978:631) om auktorisation och godkännande av revisorer (revisorsförordningen). Denna förordning innehåller de bestämmelser som kommerskollegium har att tillämpa i auktorisationsverksamheten. Bland bestämmelserna i revisorsförordningen brukar en (10 §) sägas föreskriva ett anställningsförbud. En auktoriserad revisor får enligt denna bestämmelse icke vara anställd hos annan än auktoriserad revisor, bolag av närmare specificerat slag som utövar revisionsverksamhet eller juridisk person som kommerskollegium särskilt har godtagit. Kommerskollegium får meddela undantag från anställningsförbudet om särskilda skäl föreligger.

Anställningsförbudet härrör från den tid få revisorsauktorisationen sköttes av handelskamrarna. När den nuvarande ordningen med statlig auktorisation skulle införas föreslog regeringen att anställningsförbudet skulle slopas, men riksdagen godtog inte detta förslag. Till grund för den nu gällande bestämmelsen i ämnet ligger riktlinjer som näringsutskottet (NU 1973:25) formulerade vid riksdagsbehandlingen av frågan år 1973. Som det

grundläggande motivet för ett anställningsförbud angavs kravet på att de revisorer som skall anlitas för särskilt omfattande revisionsuppdrag har en oberoende ställning. Revisorer anställda hos revisionsföretag med vissa riksorganisationer som huvudmän skulle inte längre omfattas av anställningsförbudet. En central diskussionspunkt var huruvida auktoriserade revisorer skulle kunna få vara anställda i offentlig tjänst. Det samhälleliga intresse som skulle tala för detta vägde inte tungt, menade utskottet. Om anställningsförbudet och det därmed besläktade s. k. rörelseförbudet slopades skulle beteckningen auktoriserad revisor främst bli ett uttryck för förvärvad utbildning och yrkeserfarenhet. Det skulle, sade utskottet, knappast vara tidsenligt att införa en ordning vilken som ett av sina mera påtagliga resultat skulle få att ett antal tjänstemän hos myndigheter och företag skulle bli berättigade till en titel som gav viss yrkeskompetens. När utskottet uttalade sig för bibehållande av anställningsförbudet tillade det att man genom en dispensmöjlighet borde förebygga att förbudet medförde andra begränsningar än som motiverades av kravet att auktoriserad revisor generellt skall ha en oberoende ställning.

Till denna redogörelse för vissa bestämmelser rörande auktoriserade revisorer kan fogas några uppgifter om praxis i fråga om dispens från anställningsförbudet.

Kommerskollegium, kammarrätten i Stockholm och slutligen regeringsrätten år 1974 har vägrat undantag från anställningsförbudet för en revisor med fyra femtedels tjänstgöring hos riksrevisionsverket och egen revisionsverksamhet på övrig arbetstid. Densamma blev utgången, likaledes år 1974, för en revisor som var heltidsanställd chef för ett affärsverks internrevision och enligt anställningsavtalet fick utöva egen revisorsverksamhet utanför tjänsten.

Riksrevisionsverket har i juni 1981 av kommerskollegium fått förhandsbesked att kollegiet är berett att efter ansökan från en auktoriserad revisor medge att denne med bibehållen auktorisation får inneha anställning vid RRV för att utföra redovisningsrevision vid affärsverken. Giltighetstiden för medgivandet skulle dock, med hänsyn till skillnaden mellan affärsverksrevisionen och sedvanlig bolagsrevision, begränsas till högst fem år. Dispens har sedermera lämnats i två fall.

Tio revisorer anställda vid Svenska kommunförbundets revisionsavdelning har fått behålla sin auktorisation. Av dem sysslar åtta huvudsakligen med revision av kommunala bolag.

Motion 1979/80:1769 syftar till en sådan ändring i revisorsförordningen att "förbudet för stat och kommun att anställa auktoriserad revisor" upphävs. Revisorernas oberoende hotas, menar motionärerna, av ägarkoncentrationen i det privata näringslivet och av vissa angivna företeelser i revisionsverksamheten. Att vidmakthålla anställningsförbud för auktoriserade revisorer när det gäller anställning hos stat och kommun finner de mot den bakgrunden omotiverat.

Motionen har remissbehandlats. Därvid har, som framgår av en utförlig redovisning i det föregående, de kommunala revisorskollegierna i Stockholm och Göteborg liksom Stockholms läns landstings revisorskollegium – det senare med undantag av en reservant – pläderat för en sådan författningsändring att auktoriserade revisorer utan att begära dispens kan vara anställda i revisionsorgan som lyder direkt under kommunalfullmäktige resp. landsting. Kommerskollegium och Föreningen Auktoriserade revisorer håller däremot fast vid förbudsregelns nuvarande utformning.

Som ett alternativ har såväl från kommunalt håll som av kommerskollegium nämnts möjligheten att införa en fristående och mot auktorisation svarande kompetensreglering för kommunalt anställda revisorer. Ett initiativ som går i något annan riktning har tagits av Svenska kommunförbundet, som i mars 1981 i en framställning till kommunalföretagskommittén (Kn 1978:1) har föreslagit att krav på auktoriserad revisor inte skall gälla för kommunala bolag.

Lösningen på problem av den art som har aktualiserats genom motionen ligger enligt utskottets uppfattning knappast i en författningsändring. Även framgent torde dispenspraxis få bli avgörande för var den exakta gränsen mellan godtagbara och icke godtagbara anställningar för en auktoriserad revisor går. De uttalanden som utskottet gjorde år 1973 lämnar, anser utskottet, tillräcklig vägledning – och även tillräckligt handlingsutrymme – för de myndigheter som har att tillämpa bestämmelserna om revisorsauktorisation. Det förslag som Kommunförbundet har lämnat till kommunalföretagskommittén har intresse i sammanhanget och kan komma att leda till att förutsättningarna för den diskussion som har förts i detta ärende delvis förändras. Utskottet utgår f. ö. från att kommerskollegium och olika intressenter i revisorsverksamheten fortlöpande följer utvecklingen på området och tar de initiativ som kan bli befogade.

Med vad här anförts avstyrker utskottet motion 1979/80:1769.

Utskottet hemställer

att riksdagen avslår motion 1979/80:1769.

Stockholm den 10 december 1981

På näringsutskottets vägnar
JOHAN OLSSON

Närvarande: Johan Olsson (c), Hugo Bengtsson (s), Sven Andersson (fp), Nils Erik Wååg (s), Margaretha af Ugglas (m), Lilly Hansson (s), Birgitta Hambraeus (c), Tage Adolfsson (m), Bengt Sjönell (c), Rune Jonsson (s), Wivi-Anne Radesjö (s), Christer Eirefelt (fp), Birgitta Johansson (s), Per Westerberg (m) och Sture Thun (s).

GOTAB 70034 Stockholm 1981