

Lagutskottets betänkande

1977/78:1

med anledning av motion om opartisk företagsrevision

Ärendet

I betänkandet behandlas motionen 1976/77:648 av Jan Bergqvist (s) vari tas upp ett spørsmål om utseende av företagsrevisorer.

Yttranden över motionen har inhämtats från kommerskollegium och länsstyrelsen i Stockholms län. Kollegiet har bifogat en promemoria över en av auktoriserade revisorn Carl Henrik Witt på kollegiets uppdrag utförd undersökning angående utseende av företagsrevisorer. På utskottets begäran har yttranden därjämte inkommit från Sveriges industriförbund, Svenska handelskammarförbundet, LO, TCO, Föreningen auktoriserade revisorer och Svenska revisorssamfundet. Vidare har yttrande avgivits av Svenska civilekonomföreningen. Centralorganisationen SACO/SR har beretts tillfälle att yttra sig men har avstått härifrån.

Motionen

I motionen framhålls att en livlig debatt förekommit under senare år beträffande företagsrevisornas ställning och arbetsuppgifter. I debatten har framförts krav om bl. a. att flera företag än f. n. bör vara skyldiga att bekosta revisor eller granskningsman och att revisornas arbetsuppgifter bör vidgas. Enligt motionären har flera åtgärder vidtagits som tillgodoser de två nämnda kraven och är tiden nu mogen att också ett annat krav, som framförts i debatten, blir tillgodosett, nämligen att revisorn ges en mera självständig ställning i förhållande till företagets ledning. Motionären anser det orimligt att revisorn som f. n. är fallet i praktiken väljs av dem som han skall kontrollera. Han yrkar därför att länsstyrelsen skall få rätt att utse minst en revisor i varje företag som är skyldigt att ha revisor.

Gällande ordning

Allmän bakgrund

Med revision förstås vanligen en granskning i efterhand av en viss ekonomisk förvaltning (räkenskaper och förvaltningsåtgärder). Man skiljer mellan intern och extern revision. Den förstnämnda formen innebär att ett företags, en organisations eller en myndighets verksamhet, räkenskaper och kontrollanordningar fortlöpande övervakas av en inom enheten verksam revisionsavdelning. Den interna revisionen tillgodoser företagets eget behov

av att kunna analysera kostnadsutvecklingen, lönsamheten m. m. Den interne revisorn är ofta anställd i det företag där han utför sin kontrollverksamhet. En annan ställning än internrevisorn intar den externe revisorn. Denne skall vara fristående i förhållande till det företag han reviderar. Hans kontrollfunktion är riktad mot företagsledningen. Han skall således bl. a. bevaka ägarnas intressen i förhållande till företagsledningen. Vidare skall han övervaka att regler till skydd för borgenärer och annan tredje man (t. ex. anställda eller det allmänna) iakttas.

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

Revisionens formella del utgörs av dels sifferrevision, dels kontroll av att förmöreskrifter iakttas vid förvaltningsåtgärder. Revisorns traditionella huvuduppgift är att granska årsredovisningen med däri intagen balansräkning och resultaträkningar jämte förvaltningsberättelse i såväl formella som materiella hänseenden samt företagets räkenskaper i övrigt.

Efter hand har förvaltningsrevisionen tilldragit sig allt större intresse. Den anses vara en väsentlig uppgift för kvalificerade revisorer, inte minst vid deras granskning av stora företag.

Till grund för revisorns arbete ligger bl. a. företagets bokföring. Närmare bestämmelser om bokföring finns i bokföringslagen (1976:125). Enligt lagen är i princip alla näringsidkare bokföringsskyldiga. I lagen finns utförliga regler om både löpande bokföring och årsbokslut.

Vid sidan av den bokföringsskyldighet som följer av bokföringslagen finns i flera författningar regler om offentlig redovisning från företagets sida. Syftet med redovisningen är att lämna upplysningar om företagets årsresultat, ekonomiska ställning m. m. som är av betydelse för en bedömning av företagets utvecklingsmöjligheter. Sålunda är aktiebolag skyldigt att för varje år avge årsredovisning, som skall bestå av resultaträkning, balansräkning och förvaltningsberättelse, allt i enlighet med de närmare regler som finns i aktiebolagslagen (1975:1385). Föreskrifter om offentlig redovisning finns vidare i bl. a. lagen (1951:308) om ekonomiska föreningar och lagen (1955:183) om bankrörelse.

En särskild nämnd, bokföringsnämnden, har inrättats med uppgift att främja utvecklingen av god redovisningssed i företagets bokföring och offentliga redovisning.

Lagregler om revision

De lagregler om revision som finns på associationsrättens område behandlar extern revision. I åtskillig lagstiftning föreskrivs obligatorisk

medverkan av en eller flera revisorer och ställs anspråk på att dessa skall uppfylla fordringar i olika avseenden. Lagstadgad skyldighet att utse revisor åvilar i dag i huvudsak företag som drivs i aktiebolagsform, ekonomiska föreningar samt bank- och försäkringsrörelser. Det föreligger således inte skyldighet att utse revisor vid varje utövande av ekonomisk företagsamhet. Exempelvis behöver sådan inte tillsättas i handelsbolag, ideella föreningar eller enskilda firmor. Likväl är det vanligt att i stadgarna för exempelvis stiftelser och ideella föreningar föreskrivs att revisor skall utses.

Offentliga revisorer finns obligatoriskt i vissa slag av företag, nämligen i affärsbanker, sparbanker, centralkassor för jordbrukskredit och försäkringsbolag. Sådan offentlig revisor utses av bankinspektionen resp. försäkringsinspektionen och utför inte någon separat revision utan ingår i det kollektiv som ombesörjer revisionen. Så till vida intar dock den av bankinspektionen utsedde revisorn en särställning att han skall följa en av bankinspektionen utlärdad instruktion. Motivet för systemet med offentliga revisorer i banker och försäkringsbolag är i första hand att de betydande insättar- och försäkringstagarintressena i sådana företag skall skyddas.

Ett företags räkenskaper och andra handlingar kan vidare bli föremål för revision från statliga myndigheter enligt bestämmelserna om taxeringsrevision i taxeringslagen (1956:623). Sådan revision får ske för kontroll av deklara-tions- och uppgiftsskyldighet i enlighet med lagen eller för att bereda beskattningsmyndighet upplysningar till ledning vid beslut om taxering eller eftertaxering.

Den nya aktiebolagslagens regler om revision och redovisning innebär i förhållande till äldre lag att plikten att ha kvalificerad revisor utvidgats samt att en väsentligt öppnare redovisning numera krävs.

Lagens bestämmelser om revision innehåller i huvudsak följande. Revisor väljs av bolagsstämman. Skall flera revisorer utses kan i bolagsordningen bestämmas att någon eller några av dem skall utses i annan ordning. Revisorns uppdrag gäller för den tid som anges i bolagsordningen. En minoritet av aktieägare kan på bolagsstämman begära att länsstyrelsen skall utse ytterligare en revisor för att med övriga revisorer delta i revisionen. Mandatperioden för av länsstyrelsen utsedd revisor utgår vid den ordinarie bolagsstämman under nästföljande räkenskapsår. I fråga om revisors kvalifikationer uppställs vissa allmänna krav. Revisor skall bl. a. vara svensk medborgare och ha den kunnighet och erfarenhet som fordras för uppdraget. Till revisor får också utses auktoriserat eller godkänt revisionsbolag. När det gäller bolag med eget bundet kapital av en miljon kronor eller mer skall minst en av revisorerna vara auktoriserad eller godkänd. Vissa bolag får dock endast anlita auktoriserade revisorer. Vidare gäller att en minoritet av aktieägare i bolag som inte är skyldiga att ha auktoriserad eller godkänd revisor kan genomdriva att sådan revisor utses på bolagsstämman. För revisor gäller vidare vissa jävsregler som syftar till att garantera hans oberoende. Den som är anställd hos bolaget eller intar en beroende ställning till bolaget får sålunda

inte vara revisor. Inte heller kan en anställd i den revisionsfirma som brukar hjälpa bolaget med bokföringen vara revisor i bolaget. Jävsreglerna hindrar också att den som står i skuld till bolaget eller annat bolag i samma koncern blir revisor. Vidare gäller att en person, som enligt jävsreglerna inte får vara revisor i ett moderbolag, inte heller kan vara revisor åt ett dotterbolag. Iaktas inte reglerna i aktiebolagslagen om revisors kvalifikationer eller behörighet eller bestämmelser i bolagsordning om revisorernas antal och behörighet får länsstyrelse på anmälan förordna behörig revisor.

Revisorerna utövar sin granskning inte bara i aktieägarnas intresse. Revisor är skyldig att se till att bolaget iakttar de bestämmelser i aktiebolagslagen eller bolagsordningen som avser att skydda bolagets borgenärer, anställda och den aktieköpande allmänheten. Detsamma gäller i fråga om de bestämmelser i lagen som avser att ge skydd för enskilda aktieägare. Även det allmänna intresse måste beaktas under revisionen.

Det åligger revisorerna att granska bolagets årsredovisning och räkenskaper. Revisorerna skall också granska styrelsens och verkställande direktörens förvaltning, s. k. förvaltningsrevision. Det tillkommer dock inte revisorerna att kritisera den ekonomiska lämpligheten av förvaltningsåtgärder i vidare mån än då åtgärderna kan tänkas föranleda vägrad ansvarsfrihet och skadeståndstalan eller eljest framstå såsom pliktöverträdelser eller pliktöversummelser från bolagsledningens sida.

För varje räkenskapsår skall revisorerna avge en revisionsberättelse till bolagets styrelse. I berättelsen skall bl. a. anges om styrelseledamot eller verkställande direktör handlat i strid med aktiebolagslagen eller bolagsordningen. Vidare skall revisorn teckna en hänvisning till revisionsberättelsen på årsredovisningen.

Enligt föreningslagen utses revisor på föreningsstämman såvida inte annat anges i stadgarna. På begäran av föreningsstämman eller en minoritet av de röstberättigade kan länsstyrelsen utse revisor. I föreningslagen finns vidare vissa bestämmelser om behörighet att vara revisor och om jäv. Reglerna är dock inte så långtgående som aktiebolagslagens. Bl. a. saknas motsvarighet till aktiebolagslagens krav på att revisor i viss fall skall vara auktoriserad eller godkänd. Iaktas inte föreningslagens behörighets- och jävsbestämmelser skall länsstyrelsen på anmälan förordna revisorer.

Förutsättningarna för att en revisor skall bli auktoriserad eller godkänd anges inte i den associationsrättsliga lagstiftningen utan framgår av förordningen (1973:221) om auktorisation och godkännande av revisorer. I princip får revisionsverksamhet i Sverige utövas av envar och titeln revisor är inte förbehållen någon särskild kategori. Under lång tid har handelskamrarna auktoriserat eller godkänt revisorer varigenom skapats tillgång till revisorer med dokumenterad yrkeskunnighet.

År 1973 överfördes handhavandet av auktorisations- och godkännande-frågorna från handelskamrarna till kommerskollegium. I samband därmed ändrades yrkesbeteckningen "godkänd granskningsman" till "godkänd

revisor". I övrigt var reformen närmast av administrativ natur. Innehållet i nu gällande bestämmelser för ifrågavarande kategorier revisorer, ovan nämnda förordning och kommerskollegiets revisorskungörelse (KFS 1973:6) överensstämmer också i stort med handelskamrarnas revisorsstadgar. För auktorisation krävs dels teoretisk utbildning motsvarande ekonomexamen med viss specialinriktning av studierna, dels fem års praktisk revisionsverksamhet. Godkännande som revisor kräver kunskaper motsvarande handelsgymnasium/ekonomiskt gymnasium samt fem års praktisk verksamhet inom redovisning och/eller revision. I författningarna ges vidare vissa regler för de kvalificerade revisorerens verksamhet.

Vissa regler om samhällets insyn i företag

För att bereda samhället möjligheter till ökad insyn i företagen har under senare år flera åtgärder vidtagits. Enligt lagen (1976:350) om styrelserepresentation för samhället i aktiebolag, ekonomiska föreningar och stiftelser har staten sålunda rätt att utse en ledamot och en suppleant i styrelsen för ett visst antal aktiebolag och ekonomiska föreningar, som har särskild betydelse från allmän synpunkt, samt i vissa allmännyttiga stiftelser. Vad gäller industri-företagen bör dock erinras om att regeringen i regeringsdeklarationen som avgavs i oktober 1976 (RD 1976/77:1-8 s. 43) förklarat sig inte ha för avsikt att placera statliga styrelserepresentanter i styrelserna. Staten får också förordna ett visst antal ledamöter i styrelsen för bankaktiebolag. Bestämmelser härom finns i lagen om bankrörelse. Vidare gäller enligt särskilda författningar att anställda i aktiebolag, ekonomiska föreningar, bankinstitut och försäkringsbolag har rätt att utse ledamöter i företagens styrelser.

Lagen (1976:580) om medbestämmande i arbetslivet, som trädde i kraft den 1 januari 1977, garanterar arbetstagarna en vidsträckt rätt till information om företagen som ett komplement till förhandlingsrätten. Enligt medbestämmandelagen skall arbetsgivaren fortlöpande informera om bl. a. verksamhetens allmänna utveckling, produktionsmässigt och ekonomiskt. Arbetstagarorganisationer har dessutom rätt att få tillgång till bokföringshandlingar m. m. i den omfattning organisationerna behöver för att tillvarata medlemmarnas gemensamma intressen. Arbetsgivaren är vidare skyldig att i skälig omfattning biträda med sammanställning av material och med annat utredningsarbete som arbetstagarparten behöver för att kunna följa och bedöma utvecklingen i arbetsgivarens verksamhet. Det ankommer på arbetsmarknadens parter att inom ramen för medbestämmandelagen reglera hur inflytande och medbestämmande skall fördeläs i företagen. I detta sammanhang kan erinras om att SAF, LO och PTK år 1975 träffade en överenskommelse om ekonomikommitté och arbetstagar-konsult. Avtalet, som inför avtalsförhandlingarna om medbestämmandefrågor sagts upp, innebar bl. a. att en ekonomikommitté eller arbetstagar-konsult skulle tillsättas i företagen på begäran av de anställda i företagsnämnden med

uppgift att följa företagets ekonomiska ställning och utveckling. I vissa fall skulle också en auktoriserad eller godkänd revisor kunna utses till extern arbetstagarkonsult. Enligt avtalet skulle arbetsgivarna betala erforderlig utbildning för arbetstagarledamöterna i ekonomikommitté och för arbetstagar-konsult.

Historik

Frågan om offentliga revisorer i företagen har tidigare varit föremål för överväganden i olika sammanhang.

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

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

Frågan togs åter upp under förarbetena till aktiebolagslagen. Föredragande statsrådet anförde därvid bl. a. följande (prop. 1975:103 s. 244).

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

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

I samband med framläggande av förslag till den ovan redovisade lagstiftningen angående styrelserepresentation för samhället och de anställda i aktiebolag och ekonomiska föreningar m. m. (prop. 1975/76:166) beslöt regeringen den 18 mars 1976 att samarbetsutredningens förslag om tillsättande av offentliga revisorer inte skulle föranleda någon åtgärd. Som skäl för beslutet åberopades att behovet av offentliga revisorer minskat genom de vidgade möjligheterna till offentlig insyn i aktiebolag och ekonomiska föreningar som den nya aktiebolagslagen samt förslagen till bokföringslag och lag om styrelserepresentation för samhället medgav.

I riksdagen har spørsmålet om revisorernas ställning tagits upp i motioner åren 1972–1974. Motionerna har avslagits under hänvisning till pågående utredningar (se NU 1972:63 och 1973:47 samt LU 1974:29).

Den år 1974 aktuella motionen remissbehandlades. Lagutskottet framhöll i sitt betänkande med anledning av 1974 års motion bl. a. följande.

Trots att utskottet således ställer sig avvisande till motionärernas förslag vill utskottet likväl inte bestrida att motionen fäster uppmärksamheten på vissa problem som otvivelaktigt föreligger på företagsrevisionens område. I likhet med flera av remissinstanserna kan utskottet i princip ansluta sig till vad motionärerna anfört om betydelsen av en oberoende ställning för revisorerna. För att en opartisk revision i alla lägen skall kunna garanteras, är det enligt utskottets uppfattning angeläget att revisorerna intar en självständig ställning inte bara i förhållande till styrelse och verkställande direktör utan också i förhållande till bolagsstämman. Från denna synpunkt kan det vara en svaghet att det är bolagsstämmans uppgift att tillsätta revisorer. Detta skulle i sin tur kunna tala för att uppgiften att utse revisor eller åtminstone en av revisorerna borde läggas på något utomstående organ. Emellertid torde också vissa problem vara förknippade med att det allmänna utser revisorer i privatägda företag. Utskottet vill i detta sammanhang inte uttala sig om vilka vägar man bör gå fram för att stärka revisorernas ställning. Det bör erinras om att samarbetsutredningen bedömde det som vanskligt att med bestämdhet avgöra i vad mån fördelarna med offentlig revision uppväger de tänkbara nackdelarna och att mot denna bakgrund utredningens förslag om offentliga revisorer föreslogs få försökskaraktär.

Frågan kom åter upp i riksdagen vid en interpellationsdebatt i mars 1976 (RD 1975/76:76 s. 125). Dåvarande statsrådet Carl Lidbom anförde därvid bl. a. följande som svar på en interpellation av Jan Bergqvist.

Kritiken mot den nuvarande ordningen för utseende av revisor går ut på att revisorerna knappast kan få den oberoende ställning som krävs för att de skall kunna ge en opartisk och fullödig information om de reviderade företagen. Jag kan i princip hålla med om att systemet med bolagsstämmovalda revisorer inte är helt förenligt med kravet på revisorernas självständiga ställning. Bedömningen av om man bör införa ett system med offentliga revisorer är emellertid beroende bl. a. av vilket utbyte ett sådant system kan väntas ge ur informationssynpunkt. Hur stort utbytet blir beror i sin tur på vilka uppgifter de offentliga revisorerna skall ha.

De offentliga revisorerna som f. n. finns i banker och försäkringsbolag utför inte någon separat revision utan bildar tillsammans med övriga revisorer ett kollektiv som gemensamt utför revisionen. Inte heller samarbetsutredningens förslag innebar några förändringar med avseende på revisorernas uppgifter och revisionsarbetets inriktning. Om den offentlige revisorns granskning och rapporteringsskyldighet i enlighet med det förslaget skulle överensstämma med övriga revisorers är det tveksamt om den förordade reformen verkligen på ett meningsfullt sätt skulle öka den information som nu lämnas ut om företagen.

Revisorerna är i allmänhet ytterst försiktiga med att offentligt anföra kritiska synpunkter utöver vad som obligatoriskt måste framgå av revisionsberättelsen. Särskilt gäller detta om iakttagelser vid förvaltningsrevisionen. I stället brukar revisorerna under hand framföra påpekanden till bolagsledningen. Enligt min mening har revisorerna därvidlag visat en alltför stor försiktighet. I förslaget till aktiebolagslag (propositionen 1975:105) framhöll jag att revisionsberättelsen med tiden kommer att återspegla en fördjupad och utvecklad förvaltningsrevision, eftersom revisorernas granskning skall ha den omfattning som god revisionsred bjuder. På den punkten bör man emellertid, som jag framhöll i nyssnämnda lagstiftningsärende, t. v. avvakta utvecklingen i praxis.

Enligt statsrådet hade frågan om offentliga revisorer fått stå tillbaka för andra lagstiftningsalternativ när det gällde att lösa insynsfrågorna. Han pekade härvid på bl. a. lagstiftning om styrelserepresentation för samhället och de anställda och om medbestämmanderätt i arbetslivet samt erinrade om arbetsmarknadsorganisationernas överenskommelse om ekonomikommitté och arbetstagarkonsulter. Statsrådet framhöll vidare att det var osäkert om man skulle vinna något på att parallellt med allt övrigt reformarbete också forcera denna fråga. Han var inte övertygad om att det blotta faktum att man byter ut den instans som skall utse revisorer kommer att medföra de förändringar som var önskvärda. Det var måhända inte ens en så revolutionerande förändring om man skulle låta länsstyrelsen i stället för bolagsstämman utse en eller flera revisorer.

Fortfarande skulle enligt statsrådet revisorernas uppgift vara densamma som i det gamla systemet; en företagsekonomisk granskning, inriktad på att företaget skall ge vinst – låt vara att revisorerna skulle, åtminstone i vissa avseenden, beakta också andra intressen än kapitalägarnas. Han framhöll vidare att vi fortfarande skulle ha samma kår av revisorer att vända oss till, samma tradition och samma yrkesmönster bland revisorerna att räkna med. Enligt statsrådets mening skulle det vara klokt att avvakta de praktiska erfarenheterna av reformarbetet innan man beslöt om att bygga upp ytterligare ett informationssystem. Han var därför inte beredd att då ta ställning till frågan om det bör införas ett system med offentliga revisorer i företagen.

Pågående utredningsarbete

Enligt direktiven till 1974 års bolagskommitté (Ju 1974:21) som tillkallats för att utreda frågor om handelsbolag m. m. skall utredningen bl. a. pröva i vad mån och i vilken omfattning handelsbolag, enskild näringsidkare och bokföringspliktiga stiftelser skall vara skyldiga att avge offentlig årsredovisning. Kommittén har vidare i uppdrag att undersöka i vilken utsträckning bokföringspliktiga företag av typen handelsbolag, enskild näringsidkare och stiftelse bör ha revisor samt pröva om särskilda kvalifikationskrav bör uppställas på revisorerna i de större företagen. Utredningen beräknas slutföra sitt uppdrag under senare hälften av 1978.

Frågan om skyldighet för stiftelser att avge offentlig redovisning berörs också av stiftelseutredningens (Ju 1975:01) uppdrag. Utredningen har att pröva om stiftelse i framtiden skall tillåtas för varjehanda ändamål eller om institutet bör förbehållas ändamål som främjar ett allmänt intresse. I direktiven uttalas att det särskilt i fråga om stiftelser med mera betydande tillgångar framstår som angeläget att regler om bokföringsplikt och revision utformas. De sakkunniga bör vidare överväga vilka stiftelser som lämpligen bör undantas från skyldighet att avge offentlig årsredovisning. I sistnämnda fråga skall de sakkunniga samråda med bolagskommittén.

Den år 1973 tillkallade utredningen (Ju 1973:17) om utländska övertaganden av svenska företag har till uppgift att företa en översyn av lagen (1916:156) om vissa inskränkningar i rätten att förvärva fast egendom. Utredningens uppgift är i första hand att få fram instrument för kontroll över dels utländska uppköp av svenska företag, dels utlandsägda företags verksamhet i Sverige. Enligt vad utskottet inhämtat har under utredningsarbetets gång fråga uppkommit om införande av möjligheter till offentlig revision av utlandsägda företag. Utredningen beräknas avlämna ett betänkande efter årsskiftet 1977-1978.

Också föreningslagen har under senare tid blivit föremål för översyn. I en i justitiedepartementet upprättad promemoria (Ds Ju 1976:11) har lagts fram förslag till en ny lag om ekonomiska föreningar. Förslaget innebär bl. a. att redovisningsbestämmelserna anpassas till bokföringslagen samt att krav införs på en öppnare redovisning. Vidare föreslås att föreningar med flera än 200 anställda skall vara skyldiga att anlita kvalificerad revisor.

Remissyttrandena

Det i motionen framlagda förslaget har fått ett blandat mottagande av remissinstanserna. LO och TCO tillstyrker att förslaget genomförs, medan Industriförbundet, Handelskammarförbundet, Föreningen auktoriserade revisorer, Svenska revisorssamfundet och Svenska civilekonomföreningen intagit en avvisande attityd. Kommerskollegiet anser att motionären pekat på ett principiellt och i viss mån praktiskt betydelsefullt problem, att syftet med

motionärens förslag i första hand bör tillgodoses genom andra åtgärder samt att spørsmålet endast är ett delproblem som bör behandlas i ett större sammanhang om en översyn är önskvärd. Länsstyrelsen i Stockholms län avstyrker motionsförslaget men anvisar annan väg att indirekt tillgodose syftet med motionen.

Kommerskollegium framhåller inledningsvis att kollegiet inte har något att invända mot syftet med motionsförslaget, nämligen att förutsättningar skall skapas för en oberoende och självständig företagsrevision. Kollegiet ifrågasätter emellertid om inte mera effektiva och lättframkomliga vägar finns att närma sig målet. Enligt kollegiets mening bör i dagsläget i första hand två vägar prövas att nå det övergripande målet – en självständig och oberoende revision av god kvalitet – nämligen dels införande av krav på kvalificerad revision i flera företag än f. n., dels åtgärder för att höja kvaliteten på den utförda revisionen.

Beträffande en skärpning av kraven på kvalificerad revision anser kollegiet att tillgången på kvalificerade revisorer inte torde hindra en betydande utvidgning härvidlag. Innan åtgärder vidtas kan finnas skäl avvakta eventuella förslag från 1974 års bolagskommitté om revisionsplikt i ytterligare företagsformer. Kollegiet har för avsikt att vid lämpligt tillfälle aktualisera frågan.

Vad sedan gäller kvaliteten på den revision som utförs torde enligt kollegiet åtskilliga åtgärder kunna vidtas för att förbättra denna. Generellt kan sägas att revisionen ofta utförs på sådant sätt att den kan sägas motsvara högt ställda krav. Ett mycket framstående arbete för höjande av revisionens kvalitet och stärkande av revisorns självständighet utförs inom revisorernas yrkessammanslutningar. Trots detta har kollegiet i sin tillsynsutövning uppmärksammat flera fall där revisionen ej ägnats tillbörlig uppmärksamhet. Revisionsåtgärder av tillräcklig omfattning har ej vidtagits eller har i det närmaste helt underlåtit.

Enligt kollegiet är det en mycket väsentlig och omfattande arbetsuppgift för tillsynsmyndigheten att i samarbete med revisorsorganisationerna söka åstadkomma en mer allmänt omfattande förståelse för kraven på en effektiv och oberoende revision. Som exempel på åtgärder som bör vidtas nämner kollegiet fortlöpande översyn av kraven på teoretisk och praktisk utbildning för erhållande av auktorisation och godkännande, utökad tillsynsverksamhet från kollegiets sida, framtagande av föreskrifter och anvisningar inom områden för revisorernas verksamhet där behov härav föreligger etc. Vissa åtgärder i denna riktning har vidtagits – t. ex. håller nya utbildningskrav på att genomföras, anvisningar om revisorsjäv utges inom kort – men kollegiets resurser är helt otillräckliga i förhållande till de insatser som vore önskvärda.

Även om en utveckling längs dessa två huvudlinjer torde vara både lättare framkomlig och kunna mer effektivt bidra till att nå det övergripande målet än ändrade former för revisorsutseende, finner kollegiet det uppenbart att det

förhållande motionären pekat på har ett betydande principiellt och i viss mån praktiskt intresse. Revisorns ställning som oberoende granskare i samtliga intressenters intresse är självfallet svår att förena med det faktum att endast någon eller några intressenter kan utöva inflytande på valet av revisor. I något tillsynsärende har kollegiet också funnit förhållandena vara sådana att det syntts uppenbart att revisorn "fallit undan" för den företagsledning vars verksamhet han bl. a. haft till uppgift att granska. Kollegiet hänvisar till den promemoria som upprättats av revisorn Witt och som fogats till remissyttrandet. Enligt promemorian bör revisorns oberoende ställning stärkas med åtgärder av den typ kollegiet ovan behandlat. Kollegiet delar i huvudsak denna uppfattning men finner det inte troligt att åtgärder av enbart detta slag skulle så starka de auktoriserade och godkända revisorernas ställning att frågan om vem som utser revisorn skulle i alla situationer komma att sakna betydelse. Med hänsyn till vad ovan sagts om erfarenheterna av tillsynsutövningen hävdar kollegiet att, om revisorn utsågs av annan än den granskade, det i dagsläget i många fall skulle medföra att kontrollaspekten ägnades större uppmärksamhet från den utsedde revisorns sida.

Även om principiella och praktiska invändningar således kan riktas mot nuvarande former för utseendet av företagsrevisorer, måste enligt kollegiet samtidigt framhållas att det torde vara svårt att finna tillfredsställande alternativa former. Utan att gå närmare in på problematiken vill kollegiet som exempel peka på att man bör vara försiktig med att rubba det förtroendefulla förhållande mellan företag och revisor som i dag regelmässigt råder och i vilket klimat förutsättningarna för revisorn att få gehör för sina synpunkter självfallet är mycket större än i ett konfrontationsklimat, att en "mekaniserad massutnämning" från någon myndighets sida knappast vore särskilt effektiv, att någon form av revisorsvalkorporation i varje företag knappast är möjlig att införa i praktiken m. m.

Med hänvisning till det anförda framhåller kollegiet att frågan är så komplicerad att ett ställningstagande måste föregås av en grundlig utredning. Samtidigt är frågan endast en liten del av ett mycket större och till stora delar i aktuell tid openetrerat område – nämligen frågorna om företagsrevisorns allmänna ställning och hans ansvar gentemot företagets olika intressenter, hans rapporteringsmöjligheter och -skyldigheter, revisionens och revisionsberättelsens inriktning, innehåll och omfattning m. m. Skall en utredning beträffande revisorns ställning göras bör den enligt kollegiet omfatta en allmän översyn av företagsrevisionens område. Vid beslut härom bör dock beaktas bl. a. att nya aktiebolagslagen varit i kraft under endast ett fåtal månader och att styrelserepresentationen för de anställda kan tänkas reducera vissa av nackdelarna med nuvarande system för utseende av företagsrevisor.

Länsstyrelsen i Stockholms län anser det inte lämpligt att länsstyrelsen åläggs att utse minst en revisor i varje företag med skyldighet att ha revisor.

Med hänsyn till det mycket stora antal revisorer som länsstyrelsen under sådana förhållanden skulle behöva utse finns det en uppenbar risk att förfarandet endast blir en tom formalitet.

Enligt länsstyrelsen är den revisorskår ur vilken de offentliga revisorerna skulle tas densamma som nu står till förfogande för företagen, nämligen de av kommerskollegium auktoriserade eller godkända revisorerna. Hos länsstyrelserna finns inte en sådan ingående personkännedom rörande dessa revisorer att vissa kan utväljas framför andra såsom offentliga revisorer. Länsstyrelsen påpekar vidare att en lösning som innebär att uppdrag som företagsrevisor skulle förenas med tjänst vid länsstyrelse är otänkbar med hänsyn till jävsproblematiken.

Enligt länsstyrelsen borde rätteligen den omständigheten att en statlig myndighet – kommerskollegium – utfärdar auktorisation eller godkännande av revisorer utgöra en garanti för att dessa revisorer har sådana egenskaper att de kan inta en självständig hållning gentemot företagen. I sammanhanget framhåller länsstyrelsen att det kan övervägas om skyldigheten för företag att utse kvalificerad revisor bör utökas.

I den mån det från det allmännas sida är önskvärt med en bättre kontroll av företagen kan detta, fortsätter länsstyrelsen, ske bl. a. genom en utökning av antalet taxerings- och skatterevisorer. Regelbundna revisioner – varje eller vartannat år – skulle få en preventiv verkan av stor betydelse. Indirekt skulle härigenom också företagsrevisorernas ställning stärkas, då det måste ligga i deras intresse att inte vid regelbundet återkommande revisioner få sådana anmärkningar på sig beträffande företagets åtgärder att de själva riskerar sin auktorisation resp. sitt godkännande som revisor. Länsstyrelsen erinrar om att ett steg i den riktningen tagits genom den av riksdagen i princip antagna nya taxeringsorganisationen, som skall möjliggöra att – utöver nuvarande revisionsverksamhet – årligen cirka 40 000 revisioner eller kontrollbesök i samband med deklarationsgranskningen för året skall utföras. För att regelbundna revisioner varje eller vartannat år skall komma till stånd krävs emellertid enligt länsstyrelsen en ytterligare utbyggnad av revisionsfunktionen på länsstyrelserna utöver vad som förutsatts i den planerade nya organisationen. Mot bakgrund av den i olika sammanhang dokumenterade betydande skatte- och ekonomiska brottslighet som förekommer i landet, anser länsstyrelsen att en sådan utbyggnad är väl motiverad och även sammanfaller med syftet i motionen.

Sveriges industriförbund framhåller att i diskussionerna om revisorernas ställning stor enighet har rått om vikten av att revisorerna ej är bundna till dem de har att kontrollera. Industriförbundet m. fl. anförde sålunda i remissyttrande över samarbetsutredningens utredningsbetänkande Företag och samhälle att revisorernas självständighet i förhållande till företagsledningarna var utomordentligt angelägen för näringslivet och välkomnade åtgärder som var ägnade att stärka revisorernas ställning. I yttrandet angavs

härvid som exempel på sådana åtgärder förbättrad utbildning och skärpta krav på personliga kvalifikationer samt möjlighet att utse revisionsbolag som revisor. Enligt yttrandet vände man sig emellertid starkt emot samarbetsutredningens antydningar om att revisorn skulle uppfattas som ett informationsorgan beträffande företagets förhållanden. Frågan om information, framhölls det vidare, borde lösas inom ramen för lagstiftningen om redovisning.

Sedan samarbetsutredningen gjorde det uttalande i frågan, på vilket motionären nu stödjer sig, har enligt Industriförbundet sju år förflutit. Under dessa år har ett flertal åtgärder vidtagits som avsevärt ändrat de förhållanden, varpå utredningen hade att grunda sina ståndpunkter. Industriförbundet hänvisar härvidlag till olika insatser som gjorts för att öka samhällets insyn i företagen, till den nya aktiebolagslagen och bokföringslagen samt till de nya formerna för auktorisation och godkännande av revisorer. Motionärens krav bör enligt Industriförbundet vidare ses i skenet av att inget aktiebolag enligt den nya aktiebolagslagen är skyldigt att ha mer än en revisor. En revisor som utses av länsstyrelsen riskerar att uppfattas som företrädare för skatteintresset. För aktieägarna ligger då nära till hands att vilja utse ytterligare en revisor att bevaka deras intressen. Även andra intressenter i bolaget kan därvid komma att ställa liknande krav. Förutom nackdelen av ökade kostnader för bolagen anser Industriförbundet en sådan utökning av antalet revisorer i bolagen olycklig i flera avseenden. För det första skulle sålunda antalet yrkesrevisorer i landet sannolikt inte räcka till. Strävandena att öka den kvalificerade revisionen i landet – vilket är intentionerna bakom den nya aktiebolagslagens bestämmelser – skulle därför motverkas och en av alla parter önskad ökning av antalet lekmannarevisorer bli följd. För det andra, fortsätter Industriförbundet, stämmer det ej med vedertagen uppfattning om god redovisningssed att olika revisorer ses som bärare av olika intressen. Även om uppgiften att utse revisor lades på annat, mer opartiskt organ än länsstyrelsen, kvarstår enligt Industriförbundet att överväga vilka vinster som skulle nås genom en sådan reform. I yttrandet hänvisas till motiven till aktiebolagslagens bestämmelse om minoritetsrevisor vari sägs (prop. 1975:103, s. 420), att länsstyrelse bör förordna den av minoriteten föreslagna personen till revisor om han är lämplig därtill och särskilda skäl inte talar däremot. Industriförbundet anser att ett offentligt tillsättande av revisor i alla aktiebolag av praktiska skäl uppenbarligen måste gå till på samma sätt. Även om man därvid bygger upp en rutin med mycket summariskt prövningsförfarande framstår – med hänsyn till det stora antalet aktiebolag i landet – den byråkrati som skulle bli följd därav som i hög grad betänklig. En meningsfull avgränsning av företag, vari ett fristående organ skulle utse en revisor, låter sig enligt Industriförbundet svårligen göras och torde ej kunna motiveras utan att lägga insyns- eller intressebevakande motiv till grund.

I yttrandet hänvisar Industriförbundet till den i föregående avsnitt

redovisade interpellationsdebatten i mars 1976 och framhåller att den tidigare regeringen såg eventuella fördelar med offentliga revisorer ligga främst på informationssidan. Att detta är en i hög grad kontroversiell fråga anser Industriförbundet framgå av vad som tidigare anförts i yttrandet. I övrigt såg till synes regeringen inga praktiska fördelar med att låta offentligt organ utse revisorer i landets företag. Förbundet delar denna uppfattning.

Att bygga upp en omfattande och kostsam byråkrati för att utse företagets revisorer i en ny ordning, utan att praktiska fördelar därmed kan visas, är enligt Industriförbundets mening icke motiverat, i all synnerhet mot bakgrund av de genomgripande lagstiftningsåtgärder som nyligen företagits för att åstadkomma en öppnare redovisning, förstärkt oberoende för revisorerna samt samhällelig kontroll av revisorernas verksamhet. Industriförbundet avstyrker därför motionärens hemställan.

Svenska handelskammarförbundet erinrar inledningsvis om att lagstiftaren i syfte att garantera revisorernas självständighet har valt att gå fram i huvudsak längs två vägar, nämligen genom dels krav på särskild kompetens hos de revisorer som har att revidera företag av viss storleksordning, dels en allmän strävan att befodra och utveckla den yrkeskodex som länge funnits inom revisorskåren och som främst kommer till uttryck i Föreningen auktoriserade revisorers regler för god revisionsred.

Enligt förbundet har också under senare år skett en förskjutning i såväl revisionsbegreppet som uppfattningen om de arbetsuppgifter en revisor har att utföra om revisionen skall anses genomförd på ett godtagbart sätt. Förbundet hänvisar härvidlag till förarbetena till nya aktiebolagslagen. Förbundet anser att frågan huruvida motionsförslaget är ägnat att få någon praktisk betydelse måste bedömas mot bakgrund av de olika åtgärder som på senare år vidtagits för att stärka revisorernas självständighet. Enligt förbundet kan det starkt ifrågasättas om förslaget får någon sådan betydelse. Förbundet anser vidare att det finns en risk för att en revisor som utses av länsstyrelsen kommer att uppfattas som företrädare för skatteintresset och inte som en opartisk granskare av företagets förvaltning. Motionärens förslag skulle därmed således inte bidra till att motverka en utveckling genom vilken revisorerna kommer att uppfattas som bärare av olika intressenters intressen. Till detta kommer enligt förbundet det faktum att länsstyrelsen icke har några andra revisorer att vända sig till än de som idag utses till revisorer. Förbundet vill vidare framhålla att ett genomförande av förslaget oundvikligen medför utbyggnaden av en omfattande byråkrati och därigenom går stick i stäv mot regeringens ambitioner att begränsa den byråkratiska ansvällningen inom statsförvaltningen. Länsstyrelserna skulle dessutom för att få hanterliga rutiner tvingas att tillämpa ett mycket summariskt prövningsförfarande vilket i sin tur ytterligare skulle urholka det eventuella värdet av förslaget.

Förbundet finner sammanfattningsvis att ett beslut i enlighet med

motionen inte skulle vara ägnat att uppnå det av motionären angivna syftet och föreslår därför att utskottet måtte avstyrka motionärens hemställan.

LO framhåller att organisationen i tidigare sammanhang uppmärksammat det problem som tas upp i motionen – bl. a. i sina yttranden över auktorisationsutredningen och den s. k. samarbetsutredningen. I dessa yttranden har *LO* betonat nödvändigheten av att revisionsfunktionens ställning stärks i företagen genom bl. a. en utbyggd förvaltningsrevision och en mer oberoende ställning för revisorerna än nuvarande förhållanden medger. *LO* kan därför ansluta sig till motionsförslaget.

TCO anför att det är av största betydelse, inte minst för arbetstagare och för ägare utan dominerande inflytande i företagen liksom givetvis för samhället i stort, att företagens ekonomiska förhållanden blir föremål för en öppen redovisning och opartisk revision. För att en opartisk revision skall kunna garanteras i alla lägen fordras, vilket också tidigare understrukits av en enhällig riksdag, att revisorerna intar en självständig ställning inte bara i förhållande till styrelsen och verkställande direktören utan också i förhållande till bolagsstämman. Den i aktiebolagslagen införda bestämmelsen om kvalificerade revisorer utgör, fortsätter *TCO*, ett steg i riktning mot ökad självständighet. Det i motionen framlagda förslaget innebär, om det antas, en ytterligare förstärkning. Ett genomförande av förslaget ligger enligt *TCO* helt i linje med *TCO*:s tidigare ställningstaganden.

Föreningen auktoriserade revisorer (FAR) instämmer helt i uttalandet om vikten av att revisorerna har en självständig ställning gentemot alla intressentgrupper i företaget. *FAR* har också i många sammanhang understrukt detta krav och arbetar på olika sätt för att ytterligare stärka revisorernas självständighet.

FAR framhåller vidare att en av revisorernas viktigaste uppgifter är att granska och uttala sig om riktigheten och fullständigheten av den information som lämnas i företagets årsredovisning. En tillräcklig och tillförlitlig information är allmänt sett en grundläggande förutsättning för att intressenterna skall ha tilltro till revisorns berättelse. *FAR* har sedan mycket länge genom utgivande av rekommendationer i redovisningsfrågor och på annat sätt påverkat utvecklingen av god redovisningssed. Utvecklingen av den externa redovisningen stärker indirekt revisorns oberoende och de externa intressenternas tilltro till revisorn och hans opartiskhet. *FAR* vill dock starkt understryka att revisorn icke är eller bör uppfattas som ett informationsorgan i företaget. Frågor som rör intressenternas behov av information måste lösas inom ramen för lagstiftning och praxis på redovisningsområdet.

En annan grundläggande faktor för revisorns självständighet anser *FAR* vara att han ej har vare sig rätt eller skyldighet att informera enskilda intressenter, då han skall iaktta reglerna om tystnadsplikt. Revisorns rapportering i revisionsberättelsen är däremot offentlig och blir således tillgänglig för alla intressenter.

Frågan huruvida en revision kan anses fylla kraven på effektivitet och självständighet beror i första hand på om den enskilde revisorn har erforderliga resurser och kompetens för uppdraget. Dessa krav tillgodoses i företag som enligt lag skall ha kvalificerad revisor. Valet av person blir i dessa företag principiellt av underordnad betydelse. För att upprätthålla en hög kunskapsnivå bedriver FAR och de enskilda byråerna en omfattande utbildningsverksamhet, vilken undergår ständig förbättring. FAR crinrar också om att yrkesrevisorerna i alla tider arbetat för att stärka sitt oberoende och förtroendet hos alla intressenter. FAR pekar bl. a. på de normer för yrket som utarbetas samt de åtgärder i form av rekommendationer, uttalanden och utbildning varigenom innebörden av god revisorssed preciseras. I FAR:s regler för god revisorssed lämnas detaljerade anvisningar i jävs- och andra yrkesetiska frågor. FAR ämnar även fortsättningsvis ta initiativ i dessa frågor.

FAR hänvisar också till de åtgärder statsmakterna vidtagit för att stärka revisorernas oberoende och framhåller att någon större erfarenhet av åtgärderna ännu inte finns. Enligt FAR:s uppfattning har sedan interpellationsdebatten i mars 1976 inte inträffat några omständigheter i övrigt som kan föranleda att någon form av offentliga revisorer nu bör införas.

Frågan om revisionens effektivitet och revisorns självständighet är, framhåller FAR, komplicerad och bör icke behandlas från en så snäv utgångspunkt som den motionären företräder. Man kan ej heller utan vidare utgå ifrån att en överföring av själva valet av person från bolagsstämman till länsstyrelsen skulle skapa en effektivare revision. Vid bedömning av frågan måste man enligt FAR väga de fördelar som eventuellt skulle uppnås genom en överföring av revisorsvalet till annan instans än bolagsstämman mot de ur samhällets och företagets synvinkel negativa förändringar, som detta skulle kunna medföra.

FAR anser också att det finns anledning framhålla att yrkesrevisorerna, särskilt i de mindre företagen, utför en aktiv revisionsinsats som utmynnar i förslag till förbättringar i fråga om företagets redovisning, styrinstrument, organisation etc. Yrkesrevisorn är också ofta den ur såväl företagets som samhällets synvinkel lämpligaste konsulten i frågor som rör redovisning, skatter etc. Dessa tjänster förutsätter förtroende för revisorns kompetens och opartiskhet.

FAR pekar vidare på att införandet av ett system med flera revisorer skulle medföra en avsevärd kostnadsökning för företagen samt att behovet av kontroll bör vägas mot kostnaderna härför och mot kontrollens inverkan på företagets effektivitet.

Med hänvisning till vad som anförts och särskilt det förhållandet att erfarenheter ännu ej vunnits av de omfattande åtgärder som på senare tid vidtagits samt till att samhället genom kommerskollegium utövar en aktiv tillsyn över yrkeskåren avstyrker FAR motionärens förslag.

Svenska revisorssamfundet hänvisar till interpellationsdebatten i mars 1976 och anför att några nya omständigheter inte tillkommit som argument för att införa ett system med offentliga revisorer i företagen. Samfundet anser dessutom att den tillsyn som utövas över de auktoriserade och godkända revisorerna genom tillsynsmyndigheten innebär en tillfredsställande garanti för revisorernas oberoende. Samfundet avstyrker motionsförslaget.

Svenska civilekonomföreningen instämmer i motionärens åsikt att det är väsentligt att revisorn är opartisk i förhållande till den som revideras. För att uppnå en självständig och effektiv revision är det enligt föreningen i första hand väsentligt att revisorerna har erforderlig teoretisk och praktisk kompetens. I takt med att tillgången på kvalificerade revisorer ökar bör i första hand övervägas att kravet på kvalificerad revision utvidgas att omfatta fler företagsformer och -storlekar.

Enligt föreningen torde kravet på opartiskhet kunna uppfyllas om kvalificerad revisor anlitas. Föreningen anser vidare att det krävs ett förtroendefullt förhållande mellan revisorn och den som revideras för att revisorns roll skall bli meningsfull. Enligt föreningen är ett gott förtroende i form av en öppen information till revisorn en ytterst väsentlig grundsten för att den kompetente revisorn skall kunna utföra ett bra arbete. Möjligheten att uppnå detta förtroende är troligen, fortsätter föreningen, större om bolagsstämman har möjlighet att utse den kvalificerade revisorn.

Föreningen framhåller vidare att den möjlighet till samhälleligt inflytande på revisionen som motionären efterlyser redan finns genom tillsynen över bl. a. de auktoriserade revisorerna som bedrivs av kommerskollegium. Överföringen av tillsynen till kommerskollegium är relativt ny och det torde därför f. n. ej finnas anledning att ens diskutera en förändring av denna ordning. Under förutsättning av att kvalificerad revisor anlitas anser föreningen därför ej att revisionen blir mer oberoende om en av revisorerna utses av annat organ än bolagsstämman.

Enligt föreningen saknas däremot ett forum där revisor, som skilts från sitt uppdrag under pågående verksamhetsår, kan redovisa sina iakttagelser och värderingar. Detta forum förutsätts indirekt ha det inflytandet att revisorn ej kan skiljas från sitt uppdrag, därför att vederbörande i sin yrkesutövning anför uppfattningar som är professionellt riktiga men som ej är i överensstämmelse med företagsledningens önskemål. Föreningen anser att kommerskollegium och revisorsorganisationerna kommer att kunna bevaka dessa frågor.

Med hänvisning till vad som anförts föreslår föreningen att motionen avstyrks.

Utskottet

I åtskillig lagstiftning på associationsrättens område föreskrivs att företag skall utse en eller flera revisorer. Lagstadgad skyldighet att ha revisor åvilar

f. n. i huvudsak endast företag som drivs i aktiebolagsform, ekonomiska föreningar samt bank- och försäkringsrörelser. Revisorn utses i allmänhet av företagets beslutande organ. Enligt aktiebolagslagen (1975:1385) skall sålunda bolagsstämman välja åtminstone en revisor. En minoritet av aktieägarna kan dock påkalla att länsstyrelsen skall utse ytterligare en revisor. I vissa slag av företag, nämligen affärsbanker, sparbanker, centralkasor för jordbrukskredit och försäkringsbolag skall obligatoriskt finnas offentliga revisorer. Sådan offentlig revisor utses av bankinspektionen resp. försäkringsinspektionen.

Revisorn skall vara fristående i förhållande till det företag han reviderar. Hans kontrollfunktion är riktad mot företagsledningen. Han skall därvid inte bara bevaka ägarnas intressen utan också övervaka att regler till skydd för borgenärer, aktieköpande allmänhet och anställda iakttas samt att samhällets intressen inte åsidosätts. Revisorn skall granska såväl företagets årsredovisning och bokföring som företagsledningens förvaltning.

I den lagstiftning som reglerar skyldigheten att ha revisor föreskrivs att revisorn skall uppfylla vissa allmänna fordringar. Beträffande en del företag gäller härutöver att revisorn skall ha särskilda kvalifikationer. I t. ex. aktiebolag med ett bundet eget kapital av minst en miljon kronor skall minst en av revisorerna vara auktoriserad eller godkänd. I vissa bolag måste en revisor alltid vara auktoriserad.

Auktorisation eller godkännande av revisor meddelas av kommerskollegium som också har tillsyn över de kvalificerade revisorernas verksamhet. Närmare bestämmelser härom finns i förordningen (1973:221) om auktorisation och godkännande av revisor.

I motionen framhålls att en livlig debatt förekommit under senare år beträffande företagsrevisorns ställning och arbetsuppgifter. I debatten har framförts krav om att flera företag än f. n. bör vara skyldiga att bekosta revisor eller granskningsman och att revisorns arbetsuppgifter bör vidgas. Enligt motionären har flera åtgärder vidtagits som tillgodoser de två nämnda kraven. Tiden är nu mogen att också ett annat krav, som framförts i debatten, blir tillgodosett, nämligen att revisorn ges en mera självständig ställning i förhållande till företagets ledning. Motionären anser det orimligt att revisorn, som f. n. är fallet, i praktiken väljs av dem som han skall kontrollera. Han yrkar därför att länsstyrelsen skall få rätt att utse minst en revisor i varje företag som är skyldigt att ha revisor.

Utskottet vill för sin del framhålla att det är en nödvändig förutsättning för att företagsrevisorn skall kunna fullgöra sin uppgift som opartisk granskningsman att han intar en självständig ställning inte bara i förhållande till styrelse och verkställande direktör utan också till bolagsstämman eller motsvarande organ. Som utskottet tidigare uttalat, då frågan om företagsrevisorerna varit aktuell, vill utskottet därför kraftigt stryka under betydelsen av att revisorn garanteras en oberoende ställning. Från denna synpunkt kan det synas vara en svaghet att det är bolags- eller föreningsstämmans uppgift att tillsätta revisor. Skäl kan därför finnas som talar för att revisor borde utses

av ett utomstående organ.

Utskottet vill emellertid erinra om att revisorn i första hand är ägarnas eller huvudmännens kontrollorgan gentemot den verkställande ledningen och styrelsen samtidigt som han också skall tillvarata andra intressen. Den nuvarande ordningen har såvitt känt inte inneburit några nackdelar när det gäller revisorns möjligheter att opartiskt granska företaget. Sedan frågan om offentliga revisorer först aktualiserades genom samarbetsutredningens år 1970 framlagda betänkande Företag och samhälle, har statsmakterna vidtagit en rad åtgärder för att stärka företagsrevisorns ställning och öka insynen i företagen. Sålunda har kommerskollegium sedan 1973 till uppgift att meddela auktorisation och godkännande av revisor samt att utöva tillsyn över de kvalificerade revisorernas verksamhet. En ny aktiebolagslag har trätt i kraft den 1 januari i år, vilket bl. a. innebär att plikten att ha kvalificerad revisor utvidgats, att jävsreglerna skärpts och att en väsentligt öppnare redovisning numera krävs. Vidare har en ny bokföringslag införts och en särskild bokföringsnämnd inrättats med uppgift att främja utvecklingen av god redovisningssed. Utskottet vill också peka på lagstiftningen om styrelserepresentation för samhället och de anställda samt på medbestämmandelagen som ger de anställda rätt till information om företagens ekonomiska förhållanden och till insyn i bokföringen.

Inför de sålunda redovisade lagstiftningsåtgärderna har frågan om offentliga revisorer fått stå tillbaka. Utskottet vill i detta sammanhang erinra om att regeringen i mars 1976 beslöt att samarbetsutredningens förslag om offentliga revisorer inte skulle föranleda någon åtgärd, eftersom behovet av sådana revisorer minskat genom de genomförda reformerna. Några nya omständigheter som bör föranleda riksdagen att bedöma frågan annorlunda har inte förekommit.

Mot bakgrund av de senaste årens reformverksamhet vill utskottet också framhålla att det är tvivelaktigt om enbart det förhållandet att en revisor utses av ett offentligt organ är ägnat att i någon väsentlig mån öka förutsättningarna för en opartisk företagsrevision. Som framhålls i den ovan redovisade interpellationsdebatten år 1976 blir den offentliga revisorns uppgift densamma som den nuvarande företagsrevisorns, och den kår ur vilken revisorn skall hämtas är densamma som revisorerna f. n. rekryteras från. Utskottet vill vidare, i likhet med vad flera remissinstanser anfört, framhålla att förfarandet vid utseende av offentlig revisor med nödvändighet måste bli summariskt för att förfarandet inte skall medföra oacceptabla kostnader. Någon närmare prövning av revisorns lämplighet för uppdraget kan därför inte förväntas komma till stånd. Härtill kommer att som närmare framgår av de ovan (s. 9-17) redovisade remissyttrandena vissa problem är förknippade med att det allmänna utser revisorer i privatägda företag. Enligt utskottet kan det ifrågasättas om fördelarna med offentliga revisorer är så stora att de väger upp de nackdelar som kan befaras komma att uppstå. Utskottet vill i detta hänseende peka på att samarbetsutredningen bedömde det som vanskligt att

med bestämdhet avgöra i vad mån fördelarna med offentlig revision uppvägs de tänkbara nackdelarna och att utredningen därför föreslog att verksamheten med offentliga revisorer skulle få försökskaraktär.

På grund av det anförda anser utskottet att man nu inte bör ta upp frågan om offentliga revisorer till närmare prövning. Flertalet remissinstanser har också ställt sig avvisande till motionsförslaget. De erfarenheter av den nya lagstiftningen som nu föreligger är begränsade och ger inte underlag för en bedömning av om ytterligare åtgärder på företagsrevisionens område är erforderliga. Utskottet förutsätter att regeringen med uppmärksamhet följer utvecklingen på området och tar de initiativ som kan visa sig erforderliga. Utskottet vill vidare framhålla att det utredningsarbete som f. n. bedrivs av 1974 års bolagskommitté, stiftelseutredningen och utredningen om utländska övertaganden av svenska företag har nära anknytning till det spörsmål som tagits upp i motionen. Bolagskommittén skall bl. a. pröva i vilken utsträckning handelsbolag, enskilda näringsidkare och bokföringspliktiga stiftelser bör ha revisor och om särskilda kvalifikationskrav bör uppställas på revisor i större företag. I utredningen om utländska övertaganden av svenska företag har enligt vad utskottet erfarit frågan om offentlig revision av utlandsägda företag i Sverige aktualiserats.

Med hänvisning till det anförda hemställer utskottet
att riksdagen avslår motionen 1976/77:648.

Stockholm den 25 oktober 1977

På lagutskottets vägnar
IVAN SVANSTRÖM

Närvarande: Ivan Svanström (c), Lennart Andersson (s), Stig Olsson (s), Martin Olsson (c), Elvy Nilsson (s), Åke Gillström (s), Bo Siegbahn (m), Ingemar Konradsson (s), Marianne Karlsson (c), Owe Andréasson (s), Stina Andersson (c), Anne-Marie Gustafsson (c), Bengt Silfverstrand (s), Joakim Ollén (m) och Margot Håkansson (fp).

Reservation

av Lennart Andersson, Stig Olsson, Elvy Nilsson, Åke Gillström, Ingemar Konradsson, Owe Andréasson och Bengt Silfverstrand (samtliga s) som anser

dels att den del av utskottets yttrande som börjar på s. 18 med orden "Utskottet vill" och slutar på s. 20 med orden "Sverige aktualiserats" bort ha följande lydelse.

Som motionären framhåller har statsmakterna under senare år vidtagit en rad åtgärder, som syftar till att öka möjligheterna för en effektiv företagsrevision och ge insyn i företagen. Sålunda har kommerskollegium sedan 1973 till uppgift att meddela auktorisation och godkännande av revisor samt att utöva tillsyn över de kvalificerade revisorernas verksamhet. En ny aktiebolagslag har trätt i kraft den 1 januari i år, vilket bl. a. innebär att plikten att ha kvalificerad revisor utvidgats, att jävsreglerna skärpts och att en väsentligt öppnare redovisning numera krävs. Vidare har en ny bokföringslag införts och en särskild bokföringsnämnd inrättats med uppgift att främja utvecklingen av god redovisningssed. Utskottet vill också peka på lagstiftningen om styrelserepresentation för samhället och de anställda samt på medbestämmandelagen som ger de anställda rätt till information om företagens ekonomiska förhållanden och till insyn i bokföringen.

Utskottet vill också erinra om att det utredningsarbete som f. n. bedrivs av 1974 års bolagskommitté, stiftelseutredningen och utredningen om utländska övertaganden av svenska företag har nära anknytning till det spörsmål som tagits upp i motionen. Bolagskommittén skall bl. a. pröva i vilken utsträckning handelsbolag, enskilda näringsidkare och bokföringspliktiga stiftelser bör ha revisor och om särskilda kvalifikationskrav bör uppställas på revisor i större företag. I utredningen om utländska övertaganden av svenska företag har frågan om offentlig revision av utlandsägda företag i Sverige aktualiserats.

Vid sidan av strävandena att öka kvaliteten på företagsrevisionen och insynen i företagen är det enligt utskottets mening angeläget att revisorn garanteras en oberoende ställning. Som ovan berörts skall revisorn vid sin granskning beakta olika intressen. Det är därför en nödvändig förutsättning för att han skall kunna fullgöra uppgiften som opartisk granskningsman att han intar en självständig ställning inte bara i förhållande till styrelse och verkställande direktör utan också till bolagsstämman eller motsvarande organ. Som framhölls av föredragande statsrådet under förarbetena till aktiebolagslagen och som också uttalades av utskottet vid behandlingen år 1974 av en motion om företagsrevision kan det från denna synpunkt vara en svaghet att det är bolagsstämmans uppgift att tillsätta revisor. Detta kan leda till att revisorn trots allt blir benägen att vid sin granskning inte stöta sig med de aktieägare som representerar stämmomajoriteten. Utskottet vill också peka på vad kommerskollegiet anfört i sitt remissyttrande över den nu aktuella motionen, nämligen att kollegiet i något tillsynsärende funnit förhållandena vara sådana att det synts uppenbart att revisorn fallit undan för en företagsledning vars verksamhet han haft att granska. Med utgångspunkt i erfarenheterna från tillsynsverksamheten har kollegiet hävdat att om revisorn utsågs av annan än den granskade det i många fall skulle medföra att kontrollaspekten ägnades större uppmärksamhet från den utsedde revisorns sida. Också löntagarorganisationerna har i sina remissyttranden understrukit betydelsen av att revisorns ställning förstärks.

På grund av det anförda anser utskottet i likhet med motionären att det finns starka skäl som talar för att företagsrevisorn bör utses av ett utomstående organ. Som påpekats under remissbehandlingen av motionen kan emellertid vissa problem vara förknippade med en sådan ordning. I likhet med vad som anfördes i den ovan (s. 7 och 8) redovisade interpellationsdebatten år 1976 vill utskottet också framhålla att bedömningen av om man bör införa ett system med offentliga revisorer är beroende av bl. a. vilket utbyte ett sådant system kan väntas ge från informationssynpunkt. Enligt utskottets mening är det tvivelaktigt om endast en ändring av formerna för utseende av revisor kommer att medföra de förändringar som är önskvärda. Som kommerskollegium framhållit är det i motionen upptagna spörsmålet att betrakta som blott en del av ett stort och hitintills outrett frågekomplex, nämligen spörsmålen om revisorns allmänna ställning och ansvar gentemot företagets olika intressen, hans möjlighet och skyldighet att rapportera, revisionens och revisionsberättelsens inriktning, innehåll och omfattning.

Det anförda leder utskottet till den uppfattningen att en allmän översyn av den lagstiftning som reglerar företagsrevisionen bör komma till stånd. Översynen bör syfta till att skapa garantier för en opartisk och från informationssynpunkt ändamålsenlig företagsrevision. Det bör ankomma på regeringen att närmare bestämma formerna för utredningsarbetets bedrivande.

dels att utskottet bort hemställa

att riksdagen med anledning av motionen 1976/77:648 ger regeringen till känna vad utskottet anført om en allmän översyn på företagsrevisionens område.