

## Laguskottets betänkande

1979/80:3

med anledning av motion om en översyn av företagsrevisionen

### Motionen

I betänkandet behandlas motionen 1978/79:1760 av Jan Bergqvist (s) och Birger Rosqvist (s) vari yrkas att riksdagen hos regeringen begär en översyn av företagsrevisionen.

Motionärerna anför att det är viktigt att reformarbetet på företagsrevisionens område fullföljs. En allmän översyn bör därför sättas i gång under år 1979. I motionen anges vissa utgångspunkter för en sådan översyn. Revisorn skall garanteras en självständig ställning gentemot företagsledningen. Motionärerna påpekar att revisorn ofta utses och avskedas av dem som han skall kontrollera. Företagsrevisionens kvalitet måste höjas, bl. a. genom förbättrad utbildning och ökad samhällelig tillsyn av revisorernas verksamhet. Det bör klargöras vilka resurser som behövs för att klara önskvärda åtgärder på detta område. Stort intresse bör vidare ägnas åt frågor om revisorns rapportering samt om revisionens inriktning, innehåll och omfattning. Utredningen bör även pröva om revisorerna kan lämna ett större bidrag till samhällets kamp mot skattefusk och skatteflykt. I motionen framhålls till sist att utredningsarbetet självfallet bör bedrivas i nära kontakt med revisorsorganisationerna, eftersom dessa utför ett värdefullt arbete för att förbättra revisionens kvalitet och stärka revisorernas självständighet.

### Gällande ordning

I åtskillig lagstiftning på associationsrättens område finns regler om revision av ett företags eller en organisations ekonomiska förvaltning samt om obligatorisk medverkan av en eller flera revisorer. Revisionen skall normalt omfatta granskning såväl av rörelsens räkenskaper som av företagsledningens förvaltning. Någon klar skiljelinje lär inte kunna dras mellan dessa granskningsområden, utan de torde i praktiken delvis täcka varandra. Inte bara årsrevision skall ske utan i princip även en löpande revision. I samband med exempelvis försäljning av ett företag eller andra genomgripande förändringar kan specialrevision behöva företas.

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) (ABL) 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, centralkassor 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.

ABL innehåller vissa regler om revisorssekretess. Enligt 10 kap. 13 § ABL får sålunda revisor inte till enskild aktieägare eller utomstående lämna upplysningar om sådana bolagets angelägenheter som han fått kännedom om vid fullgörande av sitt uppdrag, om det kan leda till förfång för bolaget. Å andra sidan är revisorn skyldig att till bolagsstämman lämna alla upplysningar som bolagsstämman begär, om det ej skulle leda till väsentligt förfång för bolaget.

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.

Förutsättningarna för att en revisor skall bli auktoriserad eller godkänd anges inte i den associationsrättsliga lagstiftningen utan framgår av förordningen (1973:221; omtryckt 1976:825) om auktorisation och godkännande av revisorer och kommerskollegiets revisorskungörelse (KFS 1973:6; omtryckt 1977:23). Sedan år 1973 handhas auktorisations- och godkännandefrågorna av kommerskollegium (tidigare av handelskamrarna).

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.

Till revisor får också utses auktoriserat eller godkänt revisionsbolag. Det är här fråga om handelsbolag eller aktiebolag som innehas av auktoriserad resp. godkända eller auktoriserade revisorer. En ytterligare förutsättning är att bolaget som sådant erhållit auktorisation resp. godkännande efter särskild prövning av kommerskollegiet.

Vid utgången av år 1978 fanns det ca 700 auktoriserade revisorer och drygt 1 100 godkända revisorer. Därjämte fanns det ett trettiootal auktoriserade och ett godkänt revisionsbolag.

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

En närmare redogörelse för bakgrunden till den nuvarande ordningen på

företagsrevisionens område och för gällande lagregler om revision har lämnats i lagutskottets betänkande LU 1977/78:1, vartill hänvisas.

### **Tidigare riksdagsbehandling m. m.**

Frågan om företagsrevisorernas ställning och uppgifter har flera gånger tagits upp till överväganden i olika sammanhang. I riksdagen har frågan aktualiserats motionsvägen åren 1972–1974. Motionerna har avslagits under hänvisning till pågående utredningar (se NU 1972:63 och 1973:47 samt LU 1974:29).

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

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

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

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

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

## Vissa utredningar

### *Brottsförebyggande rådet*

Brottsförebyggande rådet (BRÅ) fick i december 1977 i uppdrag av regeringen att föreslå lagstiftningsåtgärder ägnade att motverka den organiserade och ekonomiska brottsligheten. BRÅ:s översyn har såvitt nu är av intresse hittills resulterat i två promemorior.

I den första av dessa – PM 1978:2 Revisors verksamhet – har lagts fram vissa förslag och rekommendationer rörande revisors verksamhet. Den arbetsgrupp som utarbetat promemorian har bl. a. gått igenom en del material, som legat till grund för påståenden om revisors medverkan i ekonomisk brottslighet. Enligt vad gruppen kunnat finna har de långtgående påståenden som framförts inte varit grundade. Gruppen har därför inriktat sig på att från mera allmänna utgångspunkter undersöka möjligheterna att motverka ekonomisk brottslighet genom stöd åt de kunniga och seriösa revisorernas verksamhet. Gruppen lägger fram förslag och rekommendationer som dels är avsedda att stärka revisorernas ställning i olika avseenden, dels utvidgar tillsynen över revisorerna och dels innebär en komplettering av de etikregler som revisorsorganisationerna antagit.

Arbetsgruppen *föreslår* att det i aktiebolagsregistret skall intas uppgifter om revisor motsvarande de uppgifter som nu intas beträffande bolags ställföreträdare. Andra än auktoriserade eller godkända revisorer och revisionsbolag skall ej i firma eller eljest vid beteckning av sin näringsverksamhet få använda ordet revision eller sammansättningar med eller avledning av detta ord. Bestämmelserna i 10 kap. 13 § ABL om revisorssekretess m. m. omarbetas efter mönster av motsvarande regler beträffande banksekretessen. Ändringen innebär att revisor ej "i oträngt mål" till aktieägare eller utomstående får lämna ut sådan information om bolaget som revisorn fått kännedom om vid fullgörandet av sitt uppdrag. Revisor föreslås vidare få en ovillkorlig upplysningsskyldighet gentemot medrevisor, särskild granskare, ny revisor och – om bolaget försätts i konkurs – konkursförvaltare.

Därjämte *rekommenderar* arbetsgruppen att kvalificerad, dvs. auktoriserad eller godkänd revisor på sikt skall krävas i alla aktiebolag, att kommerskollegiets resurser för tillsyn av revisorer kraftigt ökas samt att revisorsorganisationerna kompletterar sina etiska regler med uttalanden av följande innebörd.

- Revisor har, på grund av den ställning som i fråga om revision getts honom i lagstiftningen, plikter även mot allmänheten och det allmänna.
- Revisor skall, inom ramen för sitt revisionsuppdrag, verka för att det reviderade företaget handlar lagenligt, tar hänsyn till aktieägare, borgenärer och övriga intressenter samt även i övrigt iakttar god affärssed.
- Revisor skall avhålla sig från att genom rådgivning eller annat aktivt arbete medverka i lagstridig handling eller i handling som uppenbarligen innebär

kringgående av lag, vare sig förfarandet riktar sig mot en enskild eller mot det allmänna och inte heller aktivt medverka i förberedelser som enligt vad revisorn vet eller har grundad anledning anta syftar till sådana handlingar. Vad nu sagts skall icke utgöra hinder för revisor att lämna upplysning om innehållet i gällande rätt. Det medför ej heller skyldighet för denne att särskilt tillvarata myndigheternas intressen.

Den av en annan arbetsgrupp framlagda promemorian PM 1979:5 Aktiebolagslagen – förstärkt skydd för det bundna kapitalet, m. m. innehåller förslag om bl. a. en viss utökning av skyldigheten för aktiebolag att ha kvalificerad revisor. Sådan revisor skall enligt förslaget finnas i bolag som inte har full täckning för bolagets registrerade aktiekapital.

BRÅ:s promemorior, som överlämnats till regeringen, har remissbehandlats och är f. n. föremål för överväganden inom regeringskansliet.

#### *Nya regler för handelsbolag m. m.*

1974 års bolagskommitté (Ju 1974:21) lämnade i september 1978 delbetänkandet (SOU 1978:67) Nya bolagsregler m. m. Betänkandet innehåller förslag till ny lag om handelsbolag och enkla bolag samt förslag till lag om årsredovisning, revision och koncerner.

Sistnämnda lag, som avser andra företagsformer än aktiebolag och ekonomiska föreningar, saknar motsvarighet i gällande rätt. Lagförslagets första kapitel behandlar frågor om årsredovisning. I enlighet med den terminologi som används inom aktiebolagsrätten avser kommittén med årsbokslut en officiell men inte offentlig redovisning och med årsredovisning en offentlig redovisning. Kommittén föreslår att den som enligt bokföringslagen (1976:125) har att upprätta årsbokslut också skall vara skyldig att upprätta årsredovisning om under räkenskapsåret i medeltal minst tio anställda sysselsatts i företaget eller om företaget ingår i koncern för vilken koncernredovisning skall avges.

Lagförslagets andra kapitel innehåller bestämmelser om revision. Kommittén föreslår att kretsen av revisionsskyldiga företag skall sammanfalla med den krets av företag som enligt kommitténs förslag bör avge årsredovisning. Kommittén föreslår vidare att revisorn skall vara auktoriserad, om i ett företag tillgångarnas nettovärde enligt balansräkningar för de två senaste räkenskapsåren överstiger 1 000 basbelopp för den sista månaden av resp. räkenskapsår eller om antalet anställda under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren i medeltal överstigit 200 eller om företaget utgör moderföretag i koncern av denna storlek. För de företagsformer som det här gäller anser inte kommittén att det är erforderligt att efter mönster av ABL föreskriva att en minoritet skall ha möjlighet att genom länsstyrelse få minoritetsrevisor eller granskare utsedd. Revisionsberättelsen bör offentliggöras i samma ordning som årsredovisningen.

Betänkandet har remissbehandlats.

*Kontroll av utländsk företagsetablering*

Utredningen (Ju 1973:17) om utländska övertaganden av svenska företag har i oktober 1978 lagt fram betänkandet (SOU 1978:73) *Kontroll av utländsk företagsetablering i Sverige* m. m.

Inom utredningen, som inte kunnat enas om ett gemensamt förslag, har på initiativ av skilda ledamotsgrupper utarbetats tre olika förslag till en lag om kontroll av utländsk företagsetablering här i riket. De tre förslagen har redovisats vid sidan av varandra.

Ett av dessa förslag går ut på att en utländsk företagsetablering och utlandsägda företags verksamhet bör kontrolleras inom ramen för en lagstiftning som leder till reell likabehandling av svenskägda och utlandsägda företag. Företrädarna för denna linje, den s. k. kontrollinjen, föreslår bl. a. att industriverket – i egenskap av föreslagen tillsynsmyndighet – ges rätt att förordna en offentlig revisor att jämte de revisorer som tillsatts med tillämpning av 10 kap. 1 § ABL delta i granskningen av styrelsens och verkställande direktörens förvaltning samt av bolagets räkenskaper. Den offentliga revisorn skall ägna särskild uppmärksamhet åt den s. k. förvaltningsrevisionen. Denna bör främst vara inriktad på att kontrollera att det reviderade bolaget iakttar de särskilda villkor och föreskrifter som kan ha förbundits med tillståndet för bolaget att bedriva verksamhet i Sverige. Vidare bör kontroll ske av att företaget tillgodoser de särskilda anspråk på offentlig information om företagens moderkoncern som kan finnas. Enligt detta förslag bör offentlig revisor utses i sådana utlandsägda aktiebolag som har en årsomsättning som överstiger en miljard kronor eller som har mer än ettusen anställda.

De båda övriga linjerna – likabehandlingslinjen och förhandlingslinjen – innehåller inga förslag om lagstiftning beträffande revision.

Betänkandet, som remissbehandlats, övervägs f. n. inom regeringskansliet.

**Utskottet**

I betänkandet behandlar utskottet en motion vari tas upp frågor om företagsrevision.

Regler om revision av ett företags eller en organisations ekonomiska förvaltning finns i en rad författningar på associationsrättens område. Lagstadgad skyldighet att ha revisor åvilar f. n. i huvudsak endast aktiebolag, ekonomiska föreningar samt bank- och försäkringsrörelser. Revisor utses i allmänhet av företagets beslutande organ, i aktiebolag således av bolagsstämman. En minoritet av aktieägarna kan dock påkalla att länsstyrelsen skall utse ytterligare en revisor. I banker och försäkringsbolag skall alltid finnas offentliga revisorer. Dessa utses av bankinspektionen resp. försäkringsinspektionen.

Revisorns kontrollfunktion är riktad mot företagsledningen. Han skall vid utövandet av sin verksamhet företräda såväl ägarnas som borgenärernas, de anställdas och samhällets intressen. Revisorn skall granska företagets bokföring och årsredovisning samt företagsledningens förvaltning.

Beträffande aktiebolag av viss storlek eller av visst slag krävs att åtminstone en av revisorerna skall vara kvalificerad, dvs. auktoriserad eller godkänd. Auktorisation eller godkännande av revisor meddelas av kommerskollegium, som också är tillsynsmyndighet för kvalificerade revisors verksamhet.

I motionen yrkas att riksdagen begär en allmän översyn av företagsrevisionen. Denna översyn bör enligt motionärerna sättas i gång under år 1979. Följande utgångspunkter för utredningen anges. Revisor skall garanteras en helt självständig ställning gentemot dem som han skall kontrollera. Företagsrevisionens kvalitet måste höjas. Stort intresse bör ägnas åt frågor om revisionens inriktning, innehåll och omfattning. Det bör prövas om revisorerna kan lämna ett större bidrag i kampen mot skattefusk och skatteflykt. Vid översynen bör klarläggas vilka resurser som behövs för att önskvärda åtgärder på området skall kunna genomföras.

Utskottet erinrar om att frågan om företagsrevisorernas ställning och uppgifter under senare år flera gånger har prövats av riksdagen med anledning av motionsyrkanden. Motionerna har avslagits, under hänvisning bl. a. till pågående utredningsverksamhet på området.

Som utskottet tidigare framhållit, då frågan varit aktuell, är det av stor betydelse med en effektiv företagsrevision. För att revisorn skall kunna fullgöra sin uppgift som opartisk granskningsman är det nödvändigt att han intar en självständig ställning i förhållande till styrelse och verkställande direktör samt även till bolagsstämma eller motsvarande organ. Det är också viktigt att företagsrevisionens kvalitet är hög och att tillsynen av revisorernas verksamhet är effektiv. Från samhällets sida är det självfallet också ett angeläget önskemål att företagsrevisionen kan bidra till att ekonomisk brottslighet förhindras. I den mån företagsrevisionen från angivna synpunkter allmänt sett framstår som bristfällig bör erforderliga åtgärder, även i lagstiftningens form, naturligtvis vidtas.

Såvitt är känt har den nuvarande ordningen inte inneburit några allvarliga nackdelar när det gäller revisorns möjligheter att opartiskt granska företaget. Utskottet vill vidare erinra om vad som uttalas i den ovan (s. 4) redovisade promemorian från BRÅ, Revisors verksamhet, nämligen att vissa i den allmänna debatten framförda påståenden, att revisorer medverkat i ekonomisk brottslighet, inte varit grundade. Det nu anförda innebär naturligtvis inte att förbättringar inte skulle behöva göras av företagsrevisionens kvalitet m. m. I den nämnda promemorian framläggs också vissa förslag och rekommendationer som dels är avsedda att stärka revisorernas ställning i olika avseenden, dels utvidgar tillsynen över revisorerna och dels innebär en komplettering av revisorsorganisationernas etikregler.

BRÅ-promemorian har remissbehandlats och övervägs f. n. inom regeringskansliet. Detsamma gäller vissa andra utredningsförslag av intresse på företagsrevisionens område (se s. 5-6). Enligt vad utskottet inhämtat avser regeringen att våren 1980 förelägga riksdagen en proposition i ämnet. Med hänsyn härtill och då regeringens ställningstaganden till förslagen inte bör föregripas avstyrker utskottet bifall till motionen 1760.

Utskottet hemställer

att riksdagen avslår motionen 1978/79:1760.

Stockholm den 6 november 1979

På lagutskottets vägnar

LENNART ANDERSSON

*Närvarande:* Lennart Andersson (s), Bernt Ekinge (fp), Inger Lindquist (m)\*, Ivan Svanström (c), Stig Olsson (s)\*, Elvy Nilsson (s), Joakim Ollén (m), Arne Andersson i Gamleby (s), Martin Olsson (c), Ingemar Konradsson (s), Olle Aulin (m), Owe Andréasson (s), Marianne Karlsson (c), Bengt Silfverstrand (s) och Margot Håkansson (fp).

\* Ej närvarande vid betänkandets justering.

### Särskilt yttrande

Lennart Andersson, Stig Olsson, Elvy Nilsson, Arne Andersson i Gamleby, Ingemar Konradsson, Owe Andréasson och Bengt Silfverstrand (alla s) anför:

Utskottet framhåller att nuvarande ordning såvitt är känt inte inneburit några allvarliga nackdelar när det gäller revisors möjligheter att opartiskt granska företagen. Vi vill dock erinra om att denna uppfattning motsägs i flera av de remissvar som avgivits med anledning av BRÅ:s promemoria, Revisors verksamhet. Sålunda framhåller tillsynsmyndigheten – kommerskollegium – bl. a. att revision i mindre företag ofta bara är en rimlighetsbedömning. Enligt kollegiet överträds också mer eller mindre regelmässigt aktiebolagens regler om bokföringsjämv i denna typ av företag.

I likhet med ett stort antal remissinstanser anser vi att BRÅ-promemorian endast berör en mindre del av de många problem som i dag föreligger på företagsrevisionens område. Om revisorsfunktionen skall bli det effektiva instrument vid bekämpandet av ekonomisk brottslighet som alla säger sig eftersträva, måste betydligt mer långtgående och genomgripande föränd-

ringar av nu gällande ordning komma till stånd. Revisor tillsätts av bolagsstämman och inte av från bolaget fristående organ. Särskilt i fåmansbolag, där aktieägarkrets och styrelse ofta är identisk, innebär det att revisorn utses av den han skall kontrollera. Detta förhållande finner vi vara en mycket allvarlig brist i rådande ordning. Frågan om att skapa en självständigare och från olika partsintressen mera oberoende ställning för revisorn måste därför enligt vår uppfattning ges högsta prioritet i det arbete som enligt uppgift nu pågår inom regeringskansliet i syfte att förstärka företagsrevisionen i olika avseenden. Andra frågor av stor betydelse för att förbättra revisionens kvalitet är utbildningen för revisorer samt revisionens inriktning, innehåll och omfattning.

I den händelse nu aviserade regeringsproposition i frågan inte skulle innefatta förslag i nu nämnda avseenden kommer vi att på nytt aktualisera motionärernas förslag att tillsätta en utredning med uppgift att företa en övergripande översyn av hela företagsrevisionen.

