

Nr 26

Kungl. Maj:ts proposition angående ny ordning för auktorisation av revisorer m. m.; given Stockholms slott den 2 februari 1973.

Kungl. Maj:t vill härmed, under åberopande av bilagda utdrag av statsrådsprotokollet över handelsärenden,

dels föreslå riksdagen att bifalla de förslag om vars avlåtande till riksdagen föredragande departementschefen hemställt,

dels bereda riksdagen tillfälle att avge yttrande över vad föredragande departementschefen anfört.

GUSTAF ADOLF

KJELL-OLOF FELDT

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås att staten skall svara för auktorisation och registrering av revisorer. Denna uppgift fullgörs f. n. av handelskammarna. Den ändrade ordningen föranleder vissa författningsändringar. Vidare föreslås sekretessregler för ärenden angående auktorisation eller registrering som revisor.

1 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1944: 705) om aktiebolag

Härigenom förordnas i fråga om lagen (1944: 705) om aktiebolag¹, dels att i 32 och 106 §§, 107 § 1 mom. samt 108 och 193 §§ orden "godkänd granskningsman" skall bytas ut mot "registrerad revisor", dels att 105 § skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

105 §

Styrelsens och verkställande direktörs förvaltning samt bolagets räkenskaper skola granskas av en eller flera revisorer. Överstiger aktiekapitalet eller maximikapitalet enligt bolagsordningen femhundratusen kronor, skola i bolaget utses minst två revisorer.

Revisorer väljas på bolagsstämma; dock må i bolagsordningen kunna bestämmas, att en eller flera revisorer skola på annat sätt tillsättas att jämte minst en å bolagsstämman vald revisor deltaga i granskningen.

Vid val av två revisorer äger aktieägargrupp, vars röstetal vid stämman utgör mer än en tredjedel av röstetalet för samtliga där företrädde aktier, utse en revisor. Sådan aktieägargrupp äger påkalla att minst två revisorer väljas, ändå att enligt bolagsordningen val av allenast en revisor skall äga rum. Vid val av flera än två revisorer äger aktieägargrupp, med ett röstetal överstigande en fjärdedel av röstetalet för samtliga vid stämman företrädde aktier, utse en revisor. I den mån revisorer ej utsetts efter vad nu är sagt, skall val av revisorer ske enligt 119 § första stycket 5 och 6. I valet må ej deltaga aktieägare, vilken tillhör aktieägargrupp som utsett revisor.

Då revisorer väljas, skola lika många suppleanter väljas. Aktieägargrupp, som utser revisor, skall utse suppleant för honom.

Skall i aktiebolag med aktier av olika slag enligt bestämmelse i bolagsordningen revisor väljas särskilt av ägarna till visst aktieslag, äger utan hinder därav aktieägargrupp företrädande minst så många aktier av samma eller olika slag, att röstetalet för dem utgör mer än en tredjedel av röstetalet för samtliga vid stämman företrädde aktier, utse en revisor och en suppleant för honom. Därefter skall för de olika aktieslagen val ske enligt 119 § första stycket 5 och 6; dock må i valet ej deltaga aktieägare som deltagit i utseendet av nyssnämnde revisor.

Utser aktieägargrupp som ovan sägs till revisor eller revisorssuppleant annan än auktoriserad revisor eller *godkänd granskningsman*, åligger det gruppen, om stämman det påyrkar, att i dennes ställe utse sådan revisor. *Med auktoriserad revisor och godkänd gransknings-*

Utser aktieägargrupp som ovan sägs till revisor eller revisorssuppleant annan än auktoriserad revisor eller *registrerad revisor*, åligger det gruppen, om stämman det påyrkar, att i dennes ställe utse sådan revisor.

¹ Senaste lydelse av

32 § 1955: 384

106 § "

107 § 1 mom. "

108 § 1971: 591

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

man avses av handelskammare i riket auktoriserad revisor och godkänd granskningsman.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1973.

2 Förslag till**Lag om ändring i lagen (1948: 433) om försäkringsrörelse**

Härigenom förordnas i fråga om lagen (1948: 433) om försäkringsrörelse¹,

dels att i 6 och 29 §§, 100 § 1 mom. samt 170, 191, 305 och 306 §§ orden "godkänd granskningsman" i olika böjningsformer skall bytas ut mot "registrerad revisor" i motsvarande form,

dels att 99 § skall ha nedan angivna lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*99 §²

Revisorer och revisorssuppleanter, som väljas av bolagsstämma, skola utses för tid intill dess stämma som i 113 § sägs hållits och må icke väljas för längre tid än till och med den stämma som skall äga rum under tredje räkenskapsåret efter valet. Skall mer än en ordinarie stämma årligen hållas, gälle vad nu är sagt den stämma, å vilken revisorsval skall förrättas. Revisor må, ändå att den tid för vilken han blivit utsedd ej gått till ända, skiljas från uppdraget, där han valts på bolagsstämma, av stämman och eljest genom beslut av den som tillsatt honom.

Om revisor, som är vald på bolagsstämma, entledigas eller eljest avgår eller avlider och suppleant på grund av avgång eller frånfälle ej finnes, åligger det styrelsen att ofördröjligen föranstalta om val av ny revisor. Vad nu är sagt gälle ock, där hinder att vara revisor uppkommer enligt 100 §. Sker valet å annan än ordinarie stämma, där revisorsval skall äga rum, skall uppdraget avse allenast tiden till och med sådan stämma.

Den, som utsetts till revisor eller revisorssuppleant, skall därom ofördröjligen underrättas, om han valts å bolagsstämma, av styrelsen eller verkställande direktören och eljest av den som tillsatt honom.

Skall enligt bolagsordningen revisor vara auktoriserad revisor eller *godkänd granskningsman* och sker ändring i avseende å därtill utsedd person eller suppleant för

Skall enligt bolagsordningen revisor vara auktoriserad revisor eller *registrerad revisor* och sker ändring i avseende å därtill utsedd person eller suppleant för denne

¹ Senaste lydelse av

6 §	1961: 610
29 §	"
100 § 1 mom.	"
170 §	"
191 §	"
305 §	"
306 §	"

² Senaste lydelse 1961: 610

Nuvarande lydelse

denne eller beträffande sådan persons hemvist, skall styrelsen eller verkställande direktören ofördröjligen göra anmälan därom för registrering. Å denna anmälan skall vad i 29 § andra stycket sägs äga motsvarande tillämpning. Vid anmälan, som ej avser allenast ändring av hemvist, skall fogas avskrift av protokoll eller annan handling som bestyrker ändringen, så ock, där jämlikt 100 § särskilt tillstånd erfordras, bevis om sådant tillstånd.

Rätt att göra anmälan enligt fjärde stycket tillkommer den som beröres av ändringen.

Med auktoriserad revisor och godkänd granskningsman avses av handelskammare i riket auktoriserad revisor och godkänd granskningsman.

Föreslagen lydelse

eller beträffande sådan persons hemvist, skall styrelsen eller verkställande direktören ofördröjligen göra anmälan därom för registrering. Å denna anmälan skall vad i 29 § andra stycket sägs äga motsvarande tillämpning. Vid anmälan, som ej avser allenast ändring av hemvist, skall fogas avskrift av protokoll eller annan handling som bestyrker ändringen, så ock, där jämlikt 100 § särskilt tillstånd erfordras, bevis om sådant tillstånd.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1973.

3 Förslag till**Lag om ändring i lagen (1955: 183) om bankrörelse**

Härigenom förordnas, att 97 § 1 mom. lagen (1955: 183) om bankrörelse skall ha nedan angivna lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

97 §

1 m o m. Revisor skall vara myndig här i riket bosatt svensk medborgare. Samtliga revisorer skola vara med det ekonomiska livet väl förtrogna personer.

Minst en av de å bolagsstämma valda revisorerna skall vara av handelskammare i riket auktoriserad revisor.

Minst en av de å bolagsstämma valda revisorerna skall vara auktoriserad revisor.

Till revisor må ej utses den, som är befattningshavare i bankaktiebolaget eller eljest intager en underordnad eller beroende ställning till styrelseledamot eller till annan befattningshavare i ledande ställning i bolaget, ej heller styrelseledamots eller sådan befattningshavares make eller den, som med honom är i rätt upp- eller nedstigande skyldskap eller svägerlag eller är hans syskon eller med honom är i det svägerlag, att den ene är gift med den andres syskon.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1973.

4 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1956: 216) om jordbrukskasserörelsen

Härigenom förordnas, att 50 § lagen (1956: 216) om jordbrukskasserörelsen skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

50 §

Antalet revisorer skall i jordbrukskassa vara lägst två och i centralkassa lägst tre.

Till revisor i centralkassa må ej utses styrelseledamot i eller befattningshavare hos ansluten jordbrukskassa.

Av revisorerna i centralkassa utses en av tillsynsmyndigheten enligt vad i 70 § är stadgat och en av riksorganisationen. Minst en av centralkassas revisorer skall vara *av handelskammare i riket* auktoriserad revisor. För auktoriserad revisor skall finnas suppleant som jämväl är auktoriserad revisor.

Av revisorerna i centralkassa utses en av tillsynsmyndigheten enligt vad i 70 § är stadgat och en av riksorganisationen. Minst en av centralkassas revisorer skall vara auktoriserad revisor. För auktoriserad revisor skall finnas suppleant som jämväl är auktoriserad revisor.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1973.

5 Förslag till

Lag om ändring i förordningen (1968: 576) om Konungariket Sveriges stadshypotekskassa och om stadshypoteksföreningar

Härigenom förordnas, att 4 och 24 §§ förordningen (1968: 576) om Konungariket Sveriges stadshypotekskassa och om stadshypoteksföreningar skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 §¹

För revision av styrelsens förvaltning och kassans räkenskaper utses årligen fyra revisorer. Av dessa utses en, som skall vara revisionens ordförande, av bankinspektionen, en av riksgäldsfullmäktige och två på ordinarie ombudsstämma. I samma ordning utses lika antal personliga supplean-

För revision av styrelsens förvaltning och kassans räkenskaper utses årligen fyra revisorer. Av dessa utses en, som skall vara revisionens ordförande, av bankinspektionen, en av riksgäldsfullmäktige och två på ordinarie ombudsstämma. I samma ordning utses lika antal personliga supp-

¹ Senaste lydelse 1970: 66.

Nuvarande lydelse

ter. Av de på ombudsstämma utsedda skall en revisor och hans suppleant vara auktoriserade av handelskammare eller på annat av Konungen godkänt sätt. Den andre på ombudsstämma utsedde revisorn och hans suppleant skall äga insikt och erfarenhet beträffande rörelse för fastighets- och tomträttsbelåning.

Verkställande direktör eller annan tjänsteman hos stadshypoteksförening eller av kassastyrelsen utsedd ledamot av föreningsstyrelse får ej vara revisor eller suppleant. Ej heller får den vara revisor eller suppleant som är tjänsteman hos kassan eller annars intager en underordnad eller beroende ställning till styrelseledamot eller verkställande direktör eller till sådan tjänsteman hos kassan åt vilken uppdragits att ombesörja bokföringen eller medelsförvaltningen eller kontrollen däröver. Ej heller får den vara revisor som är eller varit gift med eller är trolovad med sådan styrelseledamot eller tjänsteman som avses i detta stycke eller den som med honom är i rätt upp- eller nedstigande släktskap eller svågerlag eller är syskon eller är i det svågerlag, att den ene är eller varit gift med den andres syskon, eller den som på grund av adoption står i motsvarande förhållande till styrelseledamot eller tjänsteman som förut nämnts.

Föreslagen lydelse

leanter. Av de på ombudsstämma utsedda skall en revisor och hans suppleant vara auktoriserade revisorer. Den andre på ombudsstämma utsedde revisorn och hans suppleant skall äga insikt och erfarenhet beträffande rörelse för fastighets- och tomträttsbelåning.

24 §

För revision av föreningsstyrelses förvaltning och förenings räkenskaper skall årligen utses minst tre och högst fem revisorer jämte suppleanter. Kassan utser en av revisorerna och suppleant för honom. Ordinarie föreningsstämma väljer övriga revisorer och lika många suppleanter.

Den av kassan utsedde revisorn och hans suppleant bör ha insikt och erfarenhet av rörelse för fastighets- och tomträttsbelåning. Av de valda revisorerna bör en revisor och hans suppleant vara auktoriserade av handelskammare eller på annat av Konungen godkänt sätt.

Den av kassan utsedde revisorn och hans suppleant bör ha insikt och erfarenhet av rörelse för fastighets- och tomträttsbelåning. Av de valda revisorerna bör en revisor och hans suppleant vara auktoriserade revisorer.

Den som är tjänsteman hos förening eller annars intager en underordnad eller beroende ställning till styrelseledamot eller verkställande direktör eller till sådan tjänsteman hos föreningen, åt vilken uppdragits att ombesörja bokföringen eller medelsförvaltningen eller kontrollen däröver, får ej vara revisor eller suppleant i samma förening. Ej heller får den vara revisor som är eller varit gift med eller är trolovad med sådan styrelseledamot eller tjänsteman som avses i detta stycke eller den som med honom är i rätt upp- eller nedstigande släktskap eller svågerlag eller är syskon eller är i det svågerlag, att den ene är eller varit gift

med den andres syskon, eller den som på grund av adoption står i motsvarande förhållande till styrelseledamot eller tjänsteman som förut nämnts.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1973.

6 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1970: 65) om Sveriges allmänna hypoteksbank och om landshypoteksföreningar

Härigenom förordnas, att 7 § lagen (1970: 65) om Sveriges allmänna hypoteksbank och om landshypoteksföreningar skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

7 §

För revision av styrelsens förvaltning och bankens räkenskaper utses årligen fem revisorer.

Fullmäktige i riksgäldskontoret utser en revisor, som skall vara revisionens ordförande, och suppleant för honom. Bankinspektionen utser en revisor jämte suppleant för honom. Övriga revisorer jämte suppleanter för dem väljes på ordinarie delägarsammankomst.

Av de på delägarsammankomst utsedda revisorerna skall en revisor och hans suppleant vara auktoriserade av *handelskammare eller på annat av Konungen godkänt sätt*. Bankinspektionen bestämmer arvode till den av inspektionen utsedde revisorn, och riksgäldsfullmäktige bestämmer arvode till den av fullmäktige utsedde revisorn.

Av de på delägarsammankomst utsedda revisorerna skall en revisor och hans suppleant vara auktoriserade *revisorer*. Bankinspektionen bestämmer arvode till den av inspektionen utsedde revisorn, och riksgäldsfullmäktige bestämmer arvode till den av fullmäktige utsedde revisorn.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1973.

7 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1972: 262) om understödsföreningar

Härigenom förordnas, att 32 § lagen (1972: 262) om understödsföreningar skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

32 §

Är understödsförenings verksamhet av stor omfattning eller föreligger annars särskilda skäl till

Är understödsförenings verksamhet av stor omfattning eller föreligger annars särskilda skäl till

Nuvarande lydelse

det, kan försäkringsinspektionen föreskriva att minst en av revisorerna skall vara av *handelskammare* auktoriserad revisor eller *godkänd granskningsman*.

Föreslagen lydelse

det, kan försäkringsinspektionen föreskriva att minst en av revisorerna skall vara auktoriserad revisor eller *registrerad revisor*.

När revisor eller revisorssuppleant utsetts skall anmälan därom ofördröjligen göras till försäkringsinspektionen genom styrelsens försorg, om han valts på föreningsstämma, och annars av den som tillsatt honom. Närmare föreskrifter i fråga om sådan anmälan meddelas av inspektionen.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1973.

8 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1931: 110) om upplagshus och upplagsbevis

Härigenom förordnas, att 40 § lagen (1931: 110) om upplagshus och upplagsbevis skall ha nedan angivna lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

40 §

Tillsyn över upplagshus utövas av kommerskollegium.

Kommerskollegium skall årligen beträffande varje upplagshus föranstalta om granskning av dess ekonomiska ställning och rörelsens handhavande genom två granskningsmän. Av dessa skall den ena vara av *handelskammare i riket eller på annat, av Konungen godkänt sätt* auktoriserad revisor.

Kommerskollegium skall årligen beträffande varje upplagshus föranstalta om granskning av dess ekonomiska ställning och rörelsens handhavande genom två granskningsmän. Av dessa skall den ena vara auktoriserad revisor.

Konungen äger meddela närmare föreskrifter om tillsynens utövande och om kostnaderna härför.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1973.

9 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1937: 249) om inskränkningar i rätten att utbekomma allmänna handlingar

Härigenom förordnas, att 26 § lagen (1937: 249) om inskränkningar i rätten att utbekomma allmänna handlingar¹ skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

26 §

Handlingar som till offentlig rättshjälpsanstalt inkommit eller där upprättats angående rättshjälp åt enskilda, så ock handlingar i ärenden hos notarius publicus rörande sådant som blivit honom såsom hemligt anförtrott eller eljest ej bör bliva obehöriga kunnigt, må ej tidigare än sjuttio år efter handlingens datum utlämnas i vidare mån än handlingens ändamål kräver eller den, som i ärendet anlitat anstalten eller notarius publicus, därtill samtycker.

Beträffande handlingar i sådana ärenden angående rättshjälp åt enskilda, som handläggas hos annan myndighet än i första stycket sägs, äger Konungen förordna, att handlingarna ej må utlämnas i andra fall eller annan ordning än Konungen bestämmer förrän viss tid, högst sjuttio år, förflutit från deras datum.

Handlingar rörande någons ansökan om inträde i advokatsamfundet eller hans rätt att vara advokat eller rörande disciplinärt förfarande mot advokat må, i vad de angå hans ekonomiska ställning eller innefatta upplysningar, vilkas offentliggörande kan lända annan till men, icke utan samtycke av den handlingen sålunda angår utlämnas tidigare än sjuttio år efter handlingens datum.

Vad i tredje stycket stadgas skall äga motsvarande tillämpning i fråga om handlingar rörande ansökan om auktorisation eller registrering som revisor eller någons rätt att vara auktoriserad revisor eller registrerad revisor eller beträffande disciplinärt förfarande mot sådan revisor. Myndighets beslut må dock ej hemlighållas jämlikt detta stycke.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1973.

¹ Lagen omtryckt 1971: 203.

Utdrag av protokollet över handelsärenden, hållet inför Hans Maj:t Konungen i statsrådet på Stockholms slott den 2 februari 1973.

Närvarande: Statsministern PALME, ministern för utrikes ärendena WICKMAN, statsråden STRÄNG, ANDERSSON, JOHANSSON, HOLMQVIST, ASPLING, NILSSON, LUNDKVIST, GEIJER, ODHNOFF, MOBERG, BENGTSSON, NORLING, LÖFBERG, LIDBOM, CARLSSON, FELDT.

Chefen för handelsdepartementet, statsrådet Feldt, anmäler efter gemensam beredning med statsrådets övriga ledamöter fråga om *former-
na för auktorisation av revisorer m. m.* och anför.

1 Inledning

Lagen (1944: 705) om aktiebolag upptar regler, som berör två kategorier kvalificerade revisorer, nämligen auktoriserade revisorer och godkända granskningsmän. Bestämmelser om auktoriserade revisorer finns också i annan lagstiftning, såsom banklagstiftningen och försäkringslagstiftningen.

Auktorisationen av revisorer har handhåfts av handelskamrarna under cirka 60 år. Även förfarandet att godkänna granskningsmän har tillämpats sedan åtskillig tid tillbaka av handelskamrarna.

I landet fanns den 1 januari 1973 506 auktoriserade revisorer och 949 godkända granskningsmän. Årliga antalet auktorisationer är omkring 30 och årliga antalet godkännanden omkring 70. Vid sidan av de auktoriserade revisorerna och de godkända granskningsmännen utövas revisionsverksamhet emellertid av ett stort antal andra revisorer.

Efter bemyndigande av Kungl. Maj:t den 29 december 1970 tillkallade jag samma dag en sakkunnig¹ med uppgift att utreda frågan om formerna för auktorisation av revisorer och därmed sammanhängande spörsmål.

Den sakkunnige, som arbetade under namnet auktorisationsutredningen, lade fram förslag i ämnet i betänkandet (Ds H 1971: 3) *Formerna för auktorisation av revisorer m. m.*

Efter remiss har yttranden över betänkandet avgetts av bankinspektionen, försäkringsinspektionen, riksrevisionsverket, riksskatteverket,

¹ F. d. regeringsrådet Frank Öhman.

skolöverstyrelsen (SÖ), universitetskanslersämbetet (UKÄ) — efter hörande av universiteten —, handelshögskolan i Stockholm, socialhögskolan i Stockholm, kommerskollegium, näringsfrihetsombudsmannen (NO), länsstyrelserna i Stockholms, Södermanlands, Östergötlands, Jönköpings, Gotlands, Malmöhus, Göteborgs och Bohus, Älvsborgs, Värmlands, Örebro, Gävleborgs, Västernorrlands och Norrbottens län, offentlighets- och sekretesslagstiftningskommittén (OSK), kanslichefen hos riksdagens revisorer, handelskamrarna i riket genom handelskamrarnas nämnd, Svenska kommunförbundet, Svenska landstingsförbundet, Stockholms kommun, Sveriges grossistförbund, Sveriges köpmannaförbund, Sveriges industriförbund, Svenska företagares riksförbund, Sveriges hantverks- och industriorganisation (SHIO), Lantbrukarnas riksförbund, Föreningen auktoriserade revisorer (FAR), Svenska revisorsamfundet, Sveriges advokatsamfund, Svenska bankföreningen, Svenska sparbanksföreningen, Kooperativa förbundet (KF), Institutet för intern revision, Landsorganisationen i Sverige (LO) och Tjänstemännens centralorganisation (TCO). Vidare har yttrande avgetts av Göteborgs stads revisorskollegium.

2 Gällande ordning

2.1 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 interne revisorn är normalt anställd i det företag, där han utför sin kontrollverksamhet. Kännetecknande för honom är att han fullgör företagsledningens kontrollfunktion. Han intar därför inte någon fri och oberoende ställning gentemot företagsledningen, men han bör å andra sidan vara fristående och obunden i förhållande till övrig personal. Ursprungligen sysslade internrevisorn närmast med detaljrevision (sifferrevision, verifiering) men utvecklingen har gått mot att allt större vikt läggs vid hans uppgifter inom förvaltningsrevisionen (materieell revision eller sakrevision). Trots att internrevisorn ofta uppfyller högt ställda kompetensanspråk i fråga om såväl teoretisk kunskap som praktisk erfarenhet, är han inte auktoriserad. Enligt nuvarande ordning får nämligen en auktoriserad revisor i princip ej ha anställning i andra företag än sådana som ägs och leds av auktoriserade revisorer.

En annan ställning än internrevisorn intar externrevisorn. 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. För mindre komplicerade delar av granskningsarbetet kan ofta medhjälpare anlitas.

De lagregler om revision som finns på associationsrättens område behandlar extern revision. För aktiebolag ges reglerna i aktiebolagslagen. Regleringen där har i många avseenden blivit normgivande även beträffande andra företagsformer.

I åtskillig lagstiftning föreskrivs obligatorisk medverkan av en eller flera revisorer och ställs anspråk på att dessa skall uppfylla fordringar i olika avseenden. Det föreligger emellertid inte skyldighet att utse revisor vid varje utövande av ekonomisk företagsamhet. Exempelvis behövs sådan inte tillsättas i handelsbolag eller ideella föreningar. Likväl är det vanligt, särskilt i de sistnämnda, att revisor utses. Emellertid uppställs inte i lag eller författning några allmängiltiga kvalifikationskrav på den som önskar vara verksam som revisor. I princip får alltså revisionsverksamhet i Sverige utövas av envar och titeln revisor är inte förbehållen någon särskild kategori. Genom handelskamrarnas långvariga verksamhet med att auktorisera revisorer och godkänna granskningsmän har emellertid skapats tillgång till revisorer med dokumenterad yrkeskunnighet. Detta har medfört att lagstiftaren beträffande bl. a. större aktiebolag samt vissa bank- och försäkringsinrättningar kunnat införa skyldighet att ha av handelskammare auktoriserad revisor. Även i bolagsordningar o. d. föreskrivs ofta att sådan revisor (eller godkänd granskningsman) skall väljas.

Vid sidan av dem som är yrkesmässigt verksamma anlitas lekman-revisorer med olika bakgrund, ofta med särskild branschkunedom, ekonomisk kunnighet eller allmän erfarenhet. Sålunda kan i företag inom

den privata sektorn lekmannarevisor utses, ibland tillsammans med en eller flera yrkesrevisor.

Den statliga revisionen ombesörjs främst av riksrevisionsverket och riksdagens revisorer. Den avviker i åtskilliga avseenden från den som förekommer inom enskilda företag. Revisionen inom den kommunala förvaltningen, som regleras i bl. a. kommunallagen, företer också särdrag. I fråga om statliga och kommunala bolag är dock de vanliga bolagsreglerna tillämpliga.

2.2 Författningsbestämmelser

I *lagen (1944: 705) om aktiebolag* finns jämförelsevis utförliga bestämmelser om revision (105—113 §§). Revisionen skall avse granskning av styrelsens och verkställande direktörs förvaltning samt bolagets räkenskaper. Revisorerna skall vara en eller flera. Om bolagets aktie- eller maximikapital enligt bolagsordningen överstiger 500 000 kr. skall minst två revisorer utses. För valda revisorer skall lika många suppleanter väljas.

Som allmänt krav uppställer lagen att revisor skall vara myndig i riket bosatt svensk medborgare. Kommerskollegium kan dock i särskilda fall medge att utländsk revisor anlitas. I övrigt anger lagen som allmänt kompetensvillkor endast att revisorn skall ha den erfarenhet beträffande bokföring och insikt i ekonomiska förhållanden som med hänsyn till bolagets verksamhet erfordras för uppdraget.

För vissa fall krävs emellertid dokumenterad sakkunskap och yrkesskicklighet hos revisorn. Detta innebär enligt aktiebolagslagen att av handelskammare i riket auktoriserad revisor eller godkänd granskningsman skall utses. Om aktie- eller maximikapitalet enligt bolagsordningen uppgår till minst två miljoner kronor eller bolagets aktier eller obligationer är föremål för notering på fondbörs skall sålunda minst en av revisorerna vara auktoriserad. Vidare föreskrivs att sådan revisor eller godkänd granskningsman skall utses om det föreskrivs i bolagsordningen. En minoritet av aktieägare, representerande minst en tiondel av aktiekapitalet, kan också påfordra att auktoriserad revisor eller godkänd granskningsman utses. Även suppleanten skall i dessa fall vara auktoriserad revisor eller, om den ordinarie revisorn är godkänd granskningsman, i varje fall sådan.

För att förhindra att till revisor väljs någon som är i beroendeställning till dem han skall kontrollera föreskrivs i aktiebolagslagen att till revisor ej får utses befattningshavare i bolaget eller den som eljest intar en underordnad eller beroende ställning till styrelseledamot, verkställande direktör eller till befattningshavare som ombesörjer eller kontrollerar bokföringen eller medelsförvaltningen. Likaså förbjuds den som är gift eller nära släkt med någon av nämnda befattningshavare att vara re-

visor. Till revisor i dotterbolag kan dock utses tjänsteman i moderbolag under förutsättning att det i dotterbolaget därjämte finns minst en ojävig revisor.

Revisor kan bli ersättningsskyldig för skada som han åsamkar bolag vid fullgörande av sitt uppdrag och han svarar även för medhjälpares försummelse (208 §).

I fråga om likvidationsrevisorers kvalifikationer gäller samma regler som beträffande de vanliga revisorerna och skyldighet kan alltså föreligga att utse auktoriserad revisor eller godkänd granskningsman (152 §).

I detta sammanhang kan nämnas att det i aktiebolagsutredningens betänkande med förslag till aktiebolagslag m. m. (SOU 1971: 15) föreslås en betydande utvidgning av skyldigheten att som revisor i bolaget ha auktoriserad revisor eller godkänd granskningsman.

Även i *lagen (1951: 308) om ekonomiska föreningar* finns ett avsnitt om revision (45—51 §§). Bestämmelserna är i många hänseenden likartade dem i aktiebolagslagen. Krav på att revisor i vissa fall skall vara auktoriserad eller godkänd granskningsman saknas dock. Självfallet kan emellertid i stadgar för förening krävas sådan kvalifikation.

Beträffande affärsbankerna föreskrivs i *lagen (1955: 183) om bankrörelse* att minst en av revisorerna skall vara auktoriserad. Liknande föreskrifter finns beträffande försäkringsbolag med hela riket som verksamhetsområde i *lagen (1948: 433) om försäkringsrörelse*, beträffande centralkassa i *lagen (1956: 216) om jordbrukskasserörelsen*, beträffande Sveriges allmänna hypoteksbank i *lagen (1970: 65) om Sveriges allmänna hypoteksbank och om landshypoteksföreningar*, beträffande Konungariket Sveriges stadshypotekskassa och stadshypoteksföreningar i *förordningen (1968: 576) om Konungariket Sveriges hypotekskassa och om stadshypoteksföreningar*, beträffande större allmännyttiga bostadsföretag i *bostadslånekungörelsen (1967: 552)*, beträffande utländskt företags filial i *lagen (1968: 555) om rätt för utlänning och utländskt företag att idka näring här i riket*, beträffande auktoriserad fastighetsmäklare i *kungörelsen (1947: 336) om auktorisation av fastighetsmäklare*, beträffande upplagshus i *lagen (1931: 110) om upplagshus och upplagsbevis* samt beträffande större understödsföreningar i *lagen (1972: 262) om understödsföreningar*.

2.3 Auktorisationsförfarande m. m.

Som inledningsvis nämnts är det handelskamrarna i riket som auktoriserar revisorer och godkänner granskningsmän. Handelskammaren i Visby fullgör dock inte dessa funktioner. Det är också handelskamrarna som bestämmer villkoren för auktorisation och godkännande och som utövar tillsyn över yrkesutövarna. Utförliga föreskrifter ges i handels-

kamrarnas stadgor angående auktoriserade revisorer och godkända granskningsmän, de s. k. revisorsstadgorna. Dessa, som fastställs av handelskamrarnas nämnd och antas av vederbörande handelskammare, är sinsemellan likalydande. För att främja en enhetlig bedömning har tillskapats en gemensam nämnd, handelskamrarnas centrala revisorsnämnd. Denna består av en representant från varje handelskammare, utom handelskammaren i Visby, en ledamot från FAR och en från Svenska revisorsamfundet samt två representanter från läroanstalter.

I Stockholms handelskammares stadga anges syftet med auktorisation och godkännande vara att bereda tillgång på personer, som är skickade för revisionsarbete. Vidare fastslås att auktoriserad revisor skall äga kunskaper och erfarenhet, som möjliggör för honom att granska och bedöma räkenskaper och ekonomisk förvaltning även då de uppkommande spörsmålen är av mera invecklad, ovanlig eller omfattande beskaffenhet. Av godkänd granskningsman fordras kunskaper och erfarenhet, som gör det möjligt för honom att granska räkenskaper och bedöma med sådan granskning sammanhängande förvaltningsspörsmål. För båda kategorierna krävs svenskt medborgarskap och bosättning i Sverige. Sökande till auktorisation eller godkännande måste ha uppnått 25 års ålder och han skall ha gjort sig känd för redbarhet och får ej vara omyndig eller i konkurstillstånd. Härutöver uppställs åtskilliga kompetenskrav för vinnande av auktorisation och godkännande, varvid givetvis större fordringar ställs för det förstnämnda fallet.

I fråga om teoretisk utbildning krävs sålunda för att auktorisation skall kunna meddelas i huvudsak följande. Sökanden skall ha avlagt ekonomexamen vid svensk handelshögskola eller svenskt universitet. För att examen skall medföra kompetens för auktorisation krävs ytterligare att denna omfattar ämnena nationalekonomi och rättsvetenskap samt företagsekonomi med specialinriktning på redovisning och finansiering. Visst antal betyg skall ha uppnåtts i dessa ämnen. Betygskraven anges utförligt i revisorsstadgan. För dem som inte avlagt den föreskrivna examen kan i stället anordnas särskild kunskapsprövning i nyssnämnda ämnen. Bestämmelser för sådan kunskapsprövning har utfärdats av centrala revisorsnämnden, som anordnar prövningen. Tillstånd att delta i denna meddelas av nämnden. Prövningen anses vara krävande och har hittills utnyttjats i liten omfattning. Om särskilda omständigheter föreligger, kan eftergift göras i fråga om de uppställda kraven på teoretisk utbildning. Sådan eftergift torde dock nästan aldrig meddelas.

Lämplighet för revisorsyrket skall ha visats genom minst fem års väl vitsordad praktik. Den bör i allmänhet ha fullgjorts hos auktoriserad revisor. Enligt centrala revisorsnämndens riktlinjer kan viss del av praktiken förläggas före ekonomexamen; av sådan tjänstgöring kan två år värderas fullt och resten till 50 procent. Möjlighet finns även att i viss

mån som praktik få tillgodoräkna sig t. ex. tjänstgöring som taxeringsrevisor eller anställning på utländsk revisionsbyrå.

En revisor, som vill bli godkänd som granskningsman, måste styrka sin lämplighet för revisionsarbete genom praktik. Liksom beträffande de auktoriserade revisorerna krävs minst fem års praktisk verksamhet, dock ej av samma kvalificerade art. Praktikkravet är mer oenhetligt utformat för granskningsmännen och anges syfta till att vederbörande förvärvar grundlig erfarenhet i fråga om revision och bokföring. Tjänstgöringen kan fullgöras t. ex. hos revisorer eller i större affärsföretag. Sökanden skall ha utfört eller deltagit i minst fem årsrevisioner hos affärsföretag av ej obetydlig storlek. — Erforderliga teoretiska kunskaper i redovisning och föreskriven kännedom om gällande handels- och beskattningsrätt skall styrkas genom betyg över ekonomexamen eller betyg från gymnasium, ekonomiska linjens kamerala gren, eller handelsgymnasium. För att gymnasiestudierna skall medföra kompetens krävs betyg i redovisnings- och handelsämnen. Den formella kompetensen kan även vinnas genom särskild tentamen i redovisning m. m. vid gymnasiums ekonomiska linje eller genom examen från vissa, av centrala revisorsnämnden för ändamålet godtagna kurser, vilka uppräknas i stadgan. Om sökanden kan åberopa praktik, som gör det uppenbart att han fyller fordringarna på teoretiska kunskaper, kan han befrias från att på annat sätt styrka sin kompetens.

För auktoriserad revisor och godkänd granskningsman gäller vidare bl. a. följande bestämmelser. Till handelskammaren skall avges försäkran, att vissa yrkesetiska regler angående uppdragens fullgörande och föreskriven tystnadsplikt skall iakttas. Härafter utfärdas certifikat. Detta förnyas årligen av handelskammaren. Det återställes om auktorisation eller godkännande upphör. Försäkring skall tecknas för skadeståndsskyldighet som kan uppkomma i yrkesutövningen. Omyndighetsförklaring, konkurstillstånd eller förlust av medborgarskapet medför att auktorisationen eller godkännandet upphör. Medgivande att bosätta sig inom annat handelskammardistrikt eller, för viss tid, utomlands kan efter prövning lämnas av handelskammaren varvid för bosättning utomlands även erfordras tillstånd av den centrala nämnden. Bosätter sig revisor eller granskningsman utan att ha fått medgivande inom annan handelskammares distrikt, ankommer det på honom att hos denna handelskammare göra ansökan om överflyttning av auktorisationen eller godkännandet.

Förbud mot att i vissa fall åta sig revision av företag, inrättning eller korporation gäller för auktoriserad revisor enligt jävsliknande regler, som i åtskilligt ansluter sig till aktiebolagslagens motsvarande bestämmelser. Dessutom finns en allmän föreskrift som förbjuder auktoriserad revisor att åta sig revision om särskilda omständigheter föreligger, som

är ägnade att rubba förtroendet till revisorns självständighet vid uppdragets fullgörande.

I fråga om de godkända granskningsmännen gäller motsvarande regler som för revisorerna, dock med den skillnaden, att granskningsman får vara s. k. tjänstemannarevisor.

För auktoriserad revisor — men inte för granskningsman — gäller att han får bedriva revisionsverksamhet endast i egen rörelse eller genom handelsbolag, kommanditbolag eller aktiebolag, som uppfyller av centrala revisorsnämnden föreskrivna villkor.

En annan föreskrift, som inte heller omfattar granskningsmännen, förbjuder auktoriserad revisor att idka handels- eller agenturrörelse eller att driva eller deltaga i ledningen för affärsföretag. Han är vidare förhindrad att ha avlönad anställning hos annan än auktoriserad revisor eller sådant bolag, som uppfyller centrala revisorsnämndens villkor för att bedriva revisionsverksamhet. Från dessa sistnämnda förbud kan handelskammaren efter särskild prövning medge undantag. Den som vill bedriva undervisning i handelsämnen medges sålunda regelmässigt dispens. I övrigt ges dispenser mycket sällan.

Syftet med dessa inskränkande föreskrifter avseende de auktoriserade revisorerna anges vara att stärka deras oberoende och självständighet. Bestämmelserna bidrar därjämte till att kåren utgörs av yrkesutövare i egentlig mening.

Beträffande godkänd granskningsman kan handelskammaren bestämma inskränkningar i dennes rätt att ha viss sysselsättning eller tjänst. Förbud råder för honom att i samband med yrkesutövningen använda beteckning med orden "auktoriserad" eller "auktorisation".

Fråga om meddelande av auktorisation eller godkännande prövas först av den inom varje handelskammare befintliga lokala revisorsnämnden. Om denna vid sin prövning finner att sökanden ej uppfyller kraven för auktorisation eller godkännande, avslår den på handelskammarens vägnar ansökningen. Eljest remitteras ärendet till centrala revisorsnämnden, som har att tillstyrka eller — med angivande av skäl — avstyrka ansökningen. Endast ansökan som centrala revisorsnämnden tillstyrkt kan bifallas. Härför krävs att minst två tredjedelar av de vid sammanträdet med handelskammaren närvarande ledamöterna är ense. Regelmässigt torde handelskammaren följa centrala nämndens förslag.

Avslås ansökningen kan sökanden begära, att beslutet hänskjuts till den centrala nämndens prövning. Det beslut nämnden då fattar, måste handelskammaren följa.

Som nämnts kan handelskammaren medge undantag från förbuden för auktoriserad revisor att idka handels- eller agenturrörelse eller driva eller deltaga i ledningen av affärsföretag. Likaså kan handelskammaren meddela dispens i fråga om inskränkningarna i rätten att inneha avlö-

nad anställning. I sådana dispensärenden fordras dock — såvida det inte är uppenbart att den begärda dispensen avser en verksamhet, som ej kan påverka revisorns oberoende — att ärendet underställts den centrala nämndens prövning, och handelskammaren är skyldig att följa nämndens beslut.

Handelskammarens lokala revisorsnämnd skall enligt stadgan inom sitt distrikt utöva tillsyn över revisorerna och granskningsmännen och i anslutning härtil pröva klagomål mot dem. I fråga om disciplinära åtgärder gäller att den lokala nämnden kan tilldela revisorer och granskningsmän varning. Vid allvarliga försummelser kan nämnden föreslå handelskammaren återkallande av behörigheten.

Fråga om återkallande av auktorisation eller godkännande väcks av den lokala nämnden. Ärendet avgörs dock i handelskammaren, utom då fråga är om återkallande på grund av att revision ej utförts under tre år, i vilket fall den lokala nämnden är beslutande. Har handelskammaren beslutat återkalla auktorisation eller godkännande, kan den som avses med beslutet begära att ärendet hänskjuts till den centrala revisorsnämndens prövning. Det beslut nämnden därvid fattar måste handelskammaren följa.

2.4 Vissa dispensärenden

Med stöd av dispensrätten lämnade Stockholms handelskammare tidigare i fråga om två organisationer auktoriserade revisorer dispenser att ingå i styrelsen för eller vara anställda i av organisationerna bildade och ägda revisionsföretag, nämligen Lantbruksförbundets revisionsbyrå aktieföretag från 1950 och Sveriges kommunalekonomiska förening u.p.a. från 1953. Som villkor för att bifalla ifrågavarande dispensansökningar uppställde handelskammaren — i syfte att skapa garantier för berörda revisorers oberoende — vissa fordringar rörande styrelsernas sammansättning m. m.

Lantbruksförbundets revisionsbyrå och kommunalekonomiska föreningen driver båda omfattande revisionsverksamhet med vardera omkring hundralet anställda. I bägge företagen är ett flertal auktoriserade revisorer f. n. anställda. Företagen bedriver verksamhet såväl från huvudkontor i Stockholm som från ett stort antal kontor ute i landet och torde höra till de större i landet inom branschen. Lantbruksförbundets revisionsbyrå utför revision åt åtskilliga — men dock inte alla — föreningar tillhörande förbundet. Kommunalekonomiska föreningen biträder väsentligen endast medlemmar — ett 80-tal tidigare städer och köpingar — med revision och därmed sammanhängande spörsmål. Ändamålet med revisionsbyrån och kommunalekonomiska föreningen anges vara att tillgodose behovet av sakkunnig revision och därmed sammanhängande service hos företagen inom lantbrukets förenings-

rörelse och hos medlemskommunerna. Verksamheten omfattar dock även andra uppdragsgivare. Bl. a. medverkar föreningen vid revision av kommunala bolag o. d.

Även sparbankerna har ett eget revisionsinstitut, Sparbankernas revisionsbyrå AB. Bolaget har omkring 100 anställda. Revision utförs även åt utomstående företag. Vid bolagets bildande var det med hänsyn till dess kvalificerade och viktiga uppgifter förutsatt att auktoriserade revisorer skulle i olika befattningar knytas till bolaget. I fråga om bolagets ledning avsågs — för att värna om principen om revisors oberoende ställning — att samtliga styrelseledamöter, lägst tre och högst fem, och deras suppleanter samt verkställande direktören skulle vara auktoriserade revisorer. Styrelsen skulle inom sig utse den verkställande direktören. Med dessa utgångspunkter hemställde sparbanksföreningen i maj 1965 hos Stockholms handelskammare, att denna måtte medge dispens för auktoriserad revisor, att, med bibehållen auktorisation, ta anställning i bolaget.

Handelskammarens revisorsnämnd fann ej skäl att bifalla föreningens framställning men beslöt, med hänsyn till ärendets principiella vikt, att underställa frågan den centrala revisorsnämndens prövning. Denna nämnds majoritet uttalade sedermera som sin uppfattning, att den begärda dispensen borde beviljas med hänvisning bl. a. till att den föreslagna organisationen av bolaget och övriga omständigheter i samband med bolagets planerade verksamhet kunde anses innebära erforderlig garanti för att auktoriserade revisorer, som innehade anställning hos bolaget eller ingick i bolagets styrelse, intog en självständig ställning vid utförandet av revisionsuppdrag. Minoriteten underströk i sin reservation bl. a. att revisorerna i det ifrågavarande bolaget kunde förutsättas få så begränsad praktik av problemen inom branscher utanför sparbanksområdet, att deras förmåga att utöva allsidig revision försvagades, vilket medförde risker för utomstående företag, som anlidade revisionsbyrån. Framställningen avslogs sedermera av den lokala nämnden, som vid den tiden hade beslutanderätten. En därefter av föreningen gjord begäran att handelskammarens fullmäktige skulle pröva framställningen föranledde inte någon ändring av den lokala nämndens beslut.

I konsekvens härmed har handelskammaren sedermera beslutat att fortsättningsvis, efter viss övergångstid, inte medge nya dispenser för auktoriserade revisorer att ingå i styrelsen för eller vara anställda hos Lantbruksförbundets revisionsbyrå eller kommunalekonomiska föreningen.

3 Framställningar om utredning

Auktorisationsutredningens uppdrag föregicks av framställningar till Kungl. Maj:t om utredning av hithörande frågor. Således förordade samarbetsutredningen i sitt betänkande Företag och samhälle (SOU 1970: 41) en utredning om bl. a. formerna för auktorisation av revisorer. Vidare förelåg framställningar från NO, Sveriges lantbruksförbund (numera Lantbrukarnas riksförbund) och Svenska revisorsamfundet.

Samarbetsutredningen framhöll att staten i flertalet andra länder med välutvecklat revisorsväsende omhändertog auktorisationen. Så var fallet i bl. a. Förbundsrepubliken Tyskland, USA, Danmark och Norge. Det borde därför övervägas om inte auktorisationen även i Sverige borde bli en samhällets angelägenhet.

NO:s framställning till Kungl. Maj:t föranleddes av klagomål mot Stockholms handelskammarers tillämpning av revisorsstadgans föreskrifter om inskränkningar i auktoriserad revisors rätt att ha avlönad anställning. Klagande var Svenska sparbanksföreningen och Sveriges kommunalekonomiska förening. Även lantbruksförbundets framställning riktades mot tillämpningen av revisorsstadgans föreskrifter om anställningsförbud. För bakgrunden till klagomålen har redogjorts i föregående avsnitt (2.4).

NO uttalade bl. a. att avsikten med auktorisation av revisorer var att bereda tillgång till kompetenta personer för revisionsuppdrag. Då betydelsefulla delar av näringsliv och förvaltning sökte skapa möjligheter till bättre och rationellare revisionssystem fick det enligt NO:s mening anses otillfredsställande, om anlitandet av de kvalificerade yrkesmän som behövdes för ändamålet försvårades.

Från lantbruksförbundets sida framhölls, att en indragning av auktorisationerna skulle få till följd att förbundets revisionsbyrå även i fortsättningen i princip visserligen skulle kunna revidera mycket stora föreningar, eftersom sådana inte behövde ha auktoriserad revisor. Däremot skulle förbundets revisorer vara diskvalificerade att revidera föreningarnas dotterbolag, om dessa var av den storleksordningen att auktoriserad revisor fordrades enligt aktiebolagslagen. Vidare underströks som otillfredsställande att möjlighet till offentlig prövning av auktorisationsbeslut inte fanns.

Revisorsamfundet anförde, att en statlig auktorisation borde sättas som mål. Samfundet fann avsaknaden av verklig fullföljdsrätt mot handelskammarers beslut i revisorsärenden vara en svaghet. Under hänvisning till förhållandena i Norge och Finland ifrågasattes om anledning fanns att längre upprätthålla en ordning som motverkade auktoriserade revisorers möjligheter att inneha anställning annat än i fristående revisionsföretag.

I två likalydande riksdagsmotioner till 1964 års riksdag (1964: I: 242 och 1964: II: 291) behandlades frågan om auktorisation av revisorer. Motionärerna framhöll bl. a. att auktorisation inte kunde bibehållas eller vinnas vid anställning i stat eller kommun, vilket medförde påtagliga olägenheter från rekryteringssynpunkt. I sammanhanget borde beaktas att tjänstemannarevisorerna i de större städerna i allmänhet inte hade sin verksamhet begränsad till den kommunala revisionen i egentlig mening utan även utsträckte denna till hel- eller halvkommunala bolag m. m., varigenom de fick tillräckligt allsidig erfarenhet. Det påtalades att oenhetlig tillämpning förekom mellan olika handelskamrars behandling av likartade auktorisationsärenden. Tendenser att utnyttja handelskamrarnas handhavande av auktorisationen av revisorer i monopol-syfte kunde heller inte uteslutas. Motionärerna yrkade, att riksdagen ville hos Kungl. Maj:t hemställa om en allsidig utredning för beredande av insyn eller inflytande från det allmännas sida i handelskamrarnas verksamhet med auktorisation av revisorer.

Allmänna beredningsutskottet uttalade i sitt utlåtande över motionerna (ABU 1964: 26), att det torde vara av väsentligt värde att en revisor inte stod i beroendeställning och fann övervägande skäl tala för att den gällande ordningen beträffande innehav av avlönad tjänst bibehölls. Utskottet fann vidare kravet på enhetlighet i bedömningen böra kunna tillgodoses genom centrala revisorsnämnden. Att auktorisationsrätten skulle utnyttjas i monopolistiskt syfte torde, bl. a. med hänsyn till rådande brist på auktorisationssökande, inte behöva befaras. Utskottet fann inte anledning föreligga till några vägande erinringar mot det gällande auktorisationssystemet. I enlighet med utskottets förslag avlog riksdagen motionerna.

I en motion till 1971 års riksdag (1971: 1066) anfördes i huvudsak samma kritik och gjordes samma hemställan som i de nyssnämnda motionerna. Motionärerna omnämnde även de tre aktuella dispensärendena och framhöll att av handelskammaren vidtagna åtgärder syntes helt godtyckliga och uppenbarade den svaghet som en privat auktorisation innebar. I ytterligare en motion vid 1971 års riksdag (1971: 14) hemställdes om utredning av formerna för revisorsauktoriseringen.

I utlåtande (NU 1971: 8) hänvisade näringsutskottet till att auktorisationsutredningen tillsatts och hemställde att de två sistnämnda motionerna skulle avslås. Riksdagen beslöt i enlighet härmed.

4 Utredningens överväganden och förslag

4.1 Allmänna synpunkter

Auktorisationsutredningen erinrar i sitt betänkande om att den enligt direktiven haft till huvuduppgift att söka få till stånd en ordning för auktorisation och godkännande av revisorer, enligt vilken huvudansvaret för regler och förfarande skall tillkomma staten.

I betänkandet redogöres för hur handelskamrarna i riket för ett sextio-tal år sedan tog upp tanken på att genom auktorisation av revisorer skapa en form, varigenom kvalificerade revisorer efter prövning blir offentligt erkända. Genom auktorisationen erhåller näringslivet anvisning på revisorer som det med förtroende kan anlita. Sedan början av 1930-talet har handelskamrarna även godkänt granskningsmän, dvs. revisorer för vilka kvalifikationskraven är mindre än för de auktoriserade revisorerna.

På grundval av auktorisationssystemet har, framhåller utredningen, skapats en god revisorskår, som under de gångna åren till näringslivets nytta väl kunnat utöva sin verksamhet och hävda sin ställning. De svenska auktoriserade revisorerna torde vid en internationell jämförelse stå sig väl.

Staten har på det sättet sanktionerat handelskamrarnas auktorisations- och godkännandeformer, att lagstiftaren uppställt krav på deltagande av auktoriserad revisor vid revision av börsnoterade aktiebolag och vissa andra större bolag m. m. Även begreppet godkänd granskningsman är infört i olika lagar, exempelvis i aktiebolagslagen. I varje fall de auktoriserade revisorerna har härigenom av lagstiftaren, påpekar utredningen, givits en i viss mån prioriterad ställning. Även om handelskamrarna skött regleringen av auktorisations- och godkännandesystemen på ett i det stora hela förtjänstfullt sätt, är det därför naturligt att den tanken inställer sig, att lagstiftaren av principiella skäl också skall ha inflytande på själva auktorisationsregleringen. Det har vidare framhållits, fortsätter utredningen, att revisorsauktionen är så betydelsefull, att den bör ske under former som skapar garantier för större direkt offentlig insyn.

En jämförelse med förhållandena i andra länder visar, konstaterar utredningen vidare, att auktorisation av revisorer inte handhas av staten i t. ex. Finland, Storbritannien och Nederländerna. Emellertid torde i flertalet andra länder med ett välordnat revisorsväsende auktorisationen skötas av staten. Exempel är Danmark, Norge, Förbundsrepubliken Tyskland och USA.

På grund av den konflikt som uppstått mellan å ena sidan handelskamrarna och å andra sidan kommunalekonomiska föreningen, Sveriges lantbruksförbund och sparbanksföreningen avseende möjligheterna för

auktoriserade revisorer att ta anställning i revisionsföretag som ägs av andra än auktoriserade revisorer föreligger en klar intressemotsättning i en viktig fråga avseende auktorisationsreglerna och deras tillämpning mellan en näringslivsorganisationsgrupp, representerad av handelskamrarna, samt kommunerna och två betydande riksorganisationer inom näringslivet. Oavsett vilken uppfattning som kan bedömas vara riktig i sak, synes enligt utredningen en intressekonflikt av den art som här föreligger knappast böra lösas annorledes än genom någon form av reglering från statens sida.

De anförda synpunkterna talar för att staten tar huvudansvaret för auktorisationsregleringen. Även utvecklingen mot en ökande ekonomisk verksamhet genom organ, som ligger utanför vad som brukar benämnas det privata näringslivet, gör det mindre naturligt i dag än för sextio år sedan, då auktorisationsförfarandet inleddes, att låta reglerna helt bestämmas av näringslivsorganisationer. Utredningen tillägger vidare att den meningen också kommit till uttryck vid utredningens kontakter, att ett statligt ansvar för regleringen om auktorisation av revisorer och godkännande av granskningsmän kan vara ägnat att ytterligare öka dessa revisorers förmåga att hävda sin ställning gentemot uppdragsgivarna.

Utredningen pekar i detta sammanhang på att auktorisationsförfaranden av olika slag ibland kan ha konkurrensbegränsande verkningar med de olägenheter som sammanhänger därmed. Såvitt gäller revisorer är det sedan länge allmänt godtaget att upprätthålla system med prövning av kvalifikationerna i reglerad ordning. Sådana system förekommer på detta område i ett flertal länder och de har i allmänhet betecknats som i och för sig nyttiga och önskvärda. En självklar utgångspunkt för utformningen av en statlig reglering på revisorsområdet bör enligt utredningen vara att hämmande verkningar i konkurrenshänseende i görlig mån undviks.

Utredningen har lagt fram två alternativa förslag till bestämmelser på området. Enligt båda alternativen förutsätts att Kungl. Maj:t skall meddela huvudbestämmelserna om auktorisation och att mera detaljerade tillämpningsbestämmelser skall meddelas av ett centralt ämbetsverk.

Enligt det förslag till huvudbestämmelser, vilket betecknats som alternativ 1, skall auktorisationen av revisorer meddelas av kommerskollegium, som även skall ha ansvaret för tillsynen. Det förutsätts att handelskamrarna skall medverka genom att vara remissinstans i ärendena m. m. Vidare föreslås att länsstyrelserna — såsom regionala statliga myndigheter med åtskilliga kontakter med revisorer — skall lämna viss hjälp till kommerskollegium i dess arbete.

För de auktoriserade revisorerna bibehålls den nuvarande benämningen. Den andra kategorin revisorer, de godkända granskningsmännen, föreslås få beteckningen registrerade revisorer. Även för dessa skall en-

ligt alternativ 1 kompetensprovningen omhänderhas av kommerskollegium.

Det utredningsförslag, som kallats alternativ 2, innebär att handelskamrarna skall meddela auktorisationen (registreringen) men på grundval av statliga bestämmelser. Liksom i alternativ 1 förutsätts viss medverkan av länsstyrelserna. Handelskamrarnas beslut skall kunna överklagas hos kommerskollegium, som därigenom får ett viktigt inflytande på besluten i dessa ärenden.

4.2 Det statliga huvudansvarets utformning

Att staten övertar huvudansvaret för auktorisationsregleringen (däri inbegripen regleringen av registreringen av revisorer) på revisorsområdet innebär i första hand att bestämmelserna blir statliga. Det bör således tillkomma Kungl. Maj:t att utfärda de grundläggande föreskrifterna.

Handelskamrarnas auktorisationsbestämmelser är ganska detaljrika. Vissa av dem kan undvaras i det statliga systemet, men det blir också i fortsättningen nödvändigt att reglera åtskilliga detaljer, särskilt i fråga om sådana kvalifikationsgrunder som examina, kurser och praktiktjänstgöring, framhåller utredningen.

Då de sist åsyftade reglerna torde behöva ändras från tid till annan, är det lämpligt, anser utredningen, att utfärdandet av åtskilliga av dessa detaljföreskrifter överläts till en central myndighet under Kungl. Maj:t. Utredningen finner att denna myndighet lämpligen bör vara kommerskollegium, som i sin verksamhet har en vid överblick över näringslivets angelägenheter. Kommerskollegium har dessutom redan viss erfarenhet av auktorisationsförfaranden och liknande system på andra områden. Enär även andra intressen och synpunkter än de som direkt sammanhänger med näringslivet gör sig gällande på revisionsområdet, bör kollegiet för sin befattning med auktorisationsregleringen tillföras ytterligare sakkunskap utifrån. Detta sker enligt utredningens förslag genom att en rådgivande nämnd inrättas till kollegiets tjänst.

Det statliga huvudansvaret för auktorisationsregleringen måste vidare, framhåller utredningen, i andra hand innebära att staten bör få ett betydande inflytande även på tillämpningen. Detta kan uppnås på olika sätt. Om uppgiften att meddela auktorisation läggs på en statlig myndighet, får man en fullt genomförd statlig reglering. Men i varje fall ett ganska betydande statligt inflytande på de särskilda besluten kan nås också på så sätt att man låter handelskamrarna alltjämt meddela auktorisation — ehuru på grundval av statliga bestämmelser — och att man tillskapar en möjlighet att överklaga handelskamrarnas beslut hos statlig myndighet. En tredje möjlighet, som utredningen dock finner

mindre lämplig, skulle vara att auktorisationen, såsom fallet är för advokater, anknöts till medlemskap i en yrkessammanslutning.

Väljer man ett system med helt statlig administration bör man enligt utredningen anförtro åt en central myndighet att auktorisera och registrera. Härigenom får man större garantier för enhetlighet och konsekvens i avgörandena än om man förlägger handläggningen till lokala eller regionala statsorgan. Utredningen föreslår därför i alternativ 1 att kommerskollegium blir auktorisationsmyndighet. För att handelskamrarnas erfarenhet skall tillvaratas, bör handelskamrarna höras som remissinstanser i frågor av olika slag och företrädas i den rådgivande nämnden hos kommerskollegium.

Utredningen pekar på att skäl kan anföras för att man, när en statlig ordning skall införas, söker mer än som sker enligt alternativ 1 tillgodogöra sig handelskamrarnas erfarenhet och kunnighet. Detta kan uppnås genom att man väljer alternativ 2, som innebär, att handelskamrarna alltså är auktoriserande organ, men möjlighet införes att överklaga beslut av handelskamrarna hos statlig myndighet.

4.3 Yrkesbeteckningar

Utredningen föreslår att prövningen också framdeles skall avse två kategorier kvalificerade revisorer, en med mera omfattande och djupgående teoretisk och praktisk utbildning, och en för vilken kraven på sådan utbildning är lägre. För den mera kvalificerade kategorin föreslås även i fortsättningen benämningen auktoriserade revisorer.

Yrkesbenämningen godkänd granskningsman är däremot inte lyckad eller lämplig, framhåller utredningen. Den utvisar ej att granskningsmännen är revisorer med samma arbetsuppgifter som de auktoriserade. Beteckningen torde väl vara någorlunda känd inom delar av näringslivet, men för allmänheten och åtskilliga småföretagare lär det knappast vara bekant att granskningsmännen är revisorer med normalt förhållandevis goda kvalifikationer. Denna bristande kännedom kan vara ägnad att på ett olyckligt sätt minska de godkända granskningsmännens arbetsuppgifter till förmån för revisorer utan officiellt erkänd kompetens. Utredningen har därför sökt finna en titel, som bättre visar att det är fråga om revisorer utan att den för den skull ger anledning till förväxling med titeln auktoriserad revisor. Utredningen föreslår benämningen registrerad revisor. Benämningen är, framhåller utredningen, inte helt invändningsfri, men den har valts bl. a. på grund av att den redan finns i Danmark och Norge för yrkesutövare som närmast motsvarar de godkända granskningsmännen i Sverige.

4.4 Villkor för auktorisation och registrering

Utredningens båda förslag upptar endast regler om auktorisation (registrering) av fysiska personer.

Beträffande kraven på teoretisk och praktisk utbildning föreslår utredningen inga större avvikelser från vad som nu gäller, men utredningen understryker att dessa frågor i fortsättningen noga bör följas inom kommerskollegium och dess rådgivande nämnd och att vissa förändringar kan bli aktuella längre fram. I detta sammanhang bör emellertid nämnas, att utredningen anser att det, med de ökade möjligheterna till lämplig ekonomisk utbildning vid universiteten, knappast är erforderligt med särskilda studieranordningar av den typ som den tidigare nämnda (avsnitt 2.3) särskilda kunskapsprövningen utgör. Bestämmelser om motsvarighet till den särskilda kunskapsprövningen tas därför inte upp i utredningens förslag. De som redan godkänts vid särskild kunskapsprövning bör dock, framhåller utredningen, självfallet efter föreskriven praktik få auktorisation också i den nya ordningen. Detta bör ske på grundval av en allmän dispensbestämmelse, som utredningen tar upp i sitt förslag. Om vid de nya bestämmelsernas ikraftträdande aspiranter till auktorisation påbörjat men ännu ej hunnit fullborda studierna efter att ha blivit antagna till den särskilda kunskapsprövningen, bör kommerskollegium — med biträde av sin rådgivande nämnd — ge rimliga övergångsbestämmelser.

För såväl auktorisation som registrering uppställs i förslagen krav på att sökande skall vara bosatt i landet, att han gjort sig känd för redbarhet och att han även i övrigt finnes lämplig. Vidare upptas sedvanliga villkor att vederbörande är myndig och ej i konkurstillstånd. Däremot har utelämnats handelskamrarnas föreskrifter om att revisor skall vara svensk medborgare och ha fyllt 25 år. Som förutsättning för auktorisation anges ytterligare i författningsförslagen att vederbörande som yrke utövar revisionsverksamhet. Beträffande registrering är detta yrkesvillkor något annorlunda utformat.

Enligt nuvarande revisorsstadgor kan för såväl auktoriserade revisorer som godkända granskningsmän eftergift göras i fråga om fordringar på teoretisk utbildning. Denna möjlighet utnyttjas ytterst sparsamt. Enligt utredningens förslag skall kommerskollegium kunna lämna dispens inte blott från kraven på teoretisk utbildning utan även från kraven på praktik. Det förutsätts härvid att dispensmöjligheterna också skall utnyttjas. Exempelvis skulle person med lämplig examen från utländsk läroanstalt efter erforderlig praktik och teoretisk vidareutbildning kunna tänkas bli auktoriserad (registrerad) här. Vidare bör det vara möjligt att i speciella fall ge person med stor praktisk erfarenhet, som uppväger brister i teoretisk utbildning, dispens från examens-

fordringar. På hithörande områden torde i det nya systemet den rådgivande nämnden hos kommerskollegium bli av betydelse som vägledare.

4.5 Revisorernas anställningsförhållanden

Utredningen anför, att handelskamrarnas ändring av praxis i fråga om revisorernas anställningsförhållanden innebär, att kommunalekonomiska föreningen och lantbruksförbundets revisionsbyrå inte vidare kan nyanställa auktoriserade revisorer utan att dessa förlorar sin auktorisation. Och sparbanksföreningen har inte tillåtits att ha sådana revisorer anställda på sin revisionsbyrå. För de berörda revisionsföretagen har uppstått olägenheter i flera avseenden. Rekryteringen av dugliga och kvalificerade yrkesmän försvåras, därför att revisorer med auktorisation ofta torde vara obenägna att ta anställning, som medför förlust av auktorisationen. Likaså kan det för den som syftar till att förvärva auktorisation te sig mindre lockande att söka anställning i ett revisionsorgan, där man ej kan inneha auktorisation. Vidare hämmas ofta revisionsföretagens verksamhet därigenom att för större aktiebolag m. fl. medverkan av auktoriserad revisor vid revision är obligatorisk.

Utredningen erinrar om att handelskamrarna motiverar anställningsförbudet med att auktorisationen inte endast skall vara en kompetens- och lämplighetsförklaring utan också har till syfte att skapa garanti för att den auktoriserade är självständig och oberoende i förhållande till uppdragsgivarna. Auktorisationen skall alltså, menar handelskamrarna, innefatta en anvisning på revisorer som besitter höga yrkeskvalifikationer och dessutom intar en till olika intressen oberoende ställning. Utredningen vill inte göra invändningar mot själva syftet med bestämmelsen. Den vitsordar att vissa fördelar kan vinnas och har vunnits. Å andra sidan måste — mot bakgrunden av den intressekonflikt som uppstått — ändamålsenligheten av en så snäv regel som den ifrågasättas. Det bör enligt utredningens mening finnas möjligheter att få tillfredsställande förhållanden även med ett annorlunda utformat system.

Utredningen framhåller, att något motsvarande generellt anställningsförbud inte finns för de godkända granskningsmännen trots att dessa i princip skall vara kompetenta att utföra och också utför revisionsuppgifter av likartat slag som de auktoriserade, låt vara att revision av de större företagens förhållanden i allmänhet tillkommer auktoriserade revisorer. Man skulle då kunna ifrågasätta om inte de företrädesvis mindre företag, som vänder sig till granskningsmännen, med hänsyn till sina kanske ofta begränsade ekonomiska erfarenheter i högre grad än de auktoriserades klienter borde ha behov av garantier för att revisorn inte har anknytning till konkurrerande verksamheter.

Utredningen erinrar vidare om att i flera av de främmande länder, där offentlig auktorisation eller liknande system förekommer, något anställningsförbud motsvarande de svenska handelskamrarnas inte uppställts. I Danmark finns visserligen restriktioner i fråga om anställningsförhållandena, men enligt vad utredningen inhämtat skulle hinder där inte möta för auktoriserad revisor att anställas i revisionsföretag av det slag som exempelvis lantbruksförbundets byrå representerar. I Norge och Finland finns, såvitt framgår av till utredningen lämnade uppgifter, inga anställningsrestriktioner.

Vad beträffar de tre nämnda revisionsföretagen, för vilka möjligheter nu inte föreligger att anställa auktoriserade revisorer med rätt för dessa att behålla beteckningen, erinrar utredningen om att de inrättats just för att effektivisera och förbättra revisionen inom vederbörande verksamhetsområden. Det synes därför vara ett ganska verklighetsfrämmande betraktelsesätt att befara att de på byråerna anställda skulle vara utsatta för otillbörlig påverkan eller eljest känna sig bundna på ett sätt som äventyrar en god revision. Vidare, framhåller utredningen, kan väl påstås att arten av huvudmannaskapet bakom byråerna — riksorganisationer hos näringsliv och kommuner — i och för sig innebär en garanti för att byråernas revisorer inte utsätts för påtryckningar eller åläggs direktiv som är oförenliga med gängse normer för revision. För övrigt, anför utredningen, bör rent allmänt framhållas att uppgiften att väga och jämföra graden av oberoende och integritet hos revisorer med olika anställningsförhållanden ter sig mycket vanskelig. Ytterst avgör vederbörandes personliga egenskaper.

Till stöd för förbudet för auktoriserade revisorer att ha anställning i organisationers revisionsorgan har ytterligare åberopats att dessa revisorer skulle kunna komma att få otillräcklig erfarenhet av revisionsfrågor som ligger utanför organisationens verksamhetsfält. I varje fall såvitt avser sparbanksföreningens och lantbruksförbundets revisionsbyråer kan enligt utredningen häremot invändas, att dessa byråer tar uppdrag även utanför sparbanksväsendet och föreningsrörelsen, bl. a. just för att tillförsäkra personalen allsidig praktik. Generellt sett synes farhågorna för bristande allsidighet överdrivna mot bakgrund av den grundliga utbildning som krävs för revisorsauktorisering. Att revisorn sedermera måhända specialiserar sig inom ett visst område, såsom t. ex. lantbrukets föreningsrörelse, kommunal revision eller revision av kommunägda bolag, inger knappast betänkligheter utan ter sig i dagens komplicerade samhälle närmast naturligt.

Utredningen uppger vidare att man från handelskammarhåll också tryckt på det förhållandet att den som med nu gällande ordning vänder sig till en auktoriserad revisor utan särskild undersökning bör kunna vara säker på att revisorn inte har någon för vederbörande uppdragsgivare olämplig organisationsanknytning. Om auktoriserade revisorer

får vara anställda i organisationers revisionsföretag kan risk uppkomma att kunderna vilseleds. Mot detta resonemang har, framhåller utredningen, från annat håll invänts att de uppdragsgivare, som anlitar auktoriserade revisorer, i allmänhet har sådana insikter att riskerna för sådant vilseledande är obefintliga. I de f. n. aktuella fallen framgår f. ö. revisorernas anknnytning av byråernas firma. Vidare torde väl dessa byråer, påpekar utredningen, liksom de anställda revisorerna själva, vara angelägna att i eget intresse och av omsorg om riksorganisationernas anseende tillse att olämpliga uppdrag avböjs.

Sammanfattningsvis anser utredningen det ofrånkomligt att lantbruksförbundets och sparbanksföreningens byråer och de kommunala revisionsorganen får möjlighet att ha auktoriserade revisorer anställda. Härav följer enligt utredningen, att också andra riksomfattande organisationer av liknande slag skall ha samma möjlighet att knyta sådana revisorer till av dem organiserade revisionsföretag.

Denna ordning skulle kunna åstadkommas genom att man i författning anger de revisionsföretag, i vilka auktoriserade revisorer får vara anställda, och bland dessa företag tar med den nyss angivna gruppen revisionsbyråer och revisionsorgan men för denna grupp föreskriver att en prövning skall ske beträffande varje särskilt företag så att vissa formella kriterier på självständighet för de anställda i dessas revisionsverksamhet blir uppfyllda.

Emellertid anser utredningen det principiellt mindre tillfredsställande att fordra särskild prövning för varje enskild byrå eller enskilt organ, när det gäller en kategori som normalt enligt utredningens mening skall ha frihet att anställa auktoriserade revisorer. Man skulle därför i stället kunna välja den lösningen att i författningen helt likställa de nu ifrågasvarande revisionsorganen med byråer, som ägs och leds av auktoriserade revisorer. Här uppställer sig emellertid gränsproblem som är svåra att överblicka.

Utredningen har då — bl. a. mot bakgrunden av att något anställningsförbud inte uppställts för de godkända granskningsmännen och inte heller på vissa håll utomlands för motsvarigheten till våra auktoriserade revisorer — ställt frågan, om man inte bör gå ett steg längre och mer eller mindre upphäva förbudet. Auktorisationen skulle då bli en förklaring att revisorn fyller kvalifikationer i fråga om yrkeskunighet, personlig redbarhet och allmän lämplighet i övrigt. Med en sådan ordning blir dessa kvalifikationer i förening med yrkesetiska normer och gällande jävsregler garantin för att, å ena sidan, de uppdrag som revisorn åtager sig blir utförda på kunnigt, omsorgsfullt och redbart sätt och att, å andra sidan, uppdrag för vilka revisorn av en eller annan anledning ej är lämplig, avböjs av honom.

Enligt utredningens uppfattning bör denna garanti vara tillräcklig. Några faror för att revisorskårens allmänna standard eller dess tillför-

litlighet skulle sänkas genom att anställningsförbudet i princip upphävs torde inte vara att påräkna.

En auktoriserad revisor skulle i framtiden om anställningsförbudet upphävs kunna ta anställning exempelvis som intern revisor i ett större bolag utan att förlora auktorisationen. Detta innebär självfallet inte att han kan vara revisor (extern revisor) enligt aktiebolagslagen i bolaget. För detta lägger aktiebolagslagens jävsregler hinder i vägen. Däremot skulle han i ett annat större bolag, där medverkan av auktoriserad revisor är obligatorisk, i princip kunna utses för denna uppgift, om blott inte sådana relationer råder mellan bolagen att jäv eller eljest yrkes-etiska hinder föreligger.

I detta sammanhang pekar utredningen på att i kravet på yrkesskicklighet för auktoriserade revisorer ligger inte bara att ett visst teoretiskt kunskapsmått inhämtats och viss erfarenhet genom praktik vunnits före auktorisationen, utan också att yrkesskickligheten upprätthålls i rimlig mån genom verksamhet i yrket. Även om det nuvarande anställningsförbudet i princip upphävs bör därför, framhåller utredningen, i allt fall gälla att auktoriserad revisor skall vara verksam i yrket. Som angivits tidigare föreslår utredningen därför, att som förutsättning för auktorisation skall gälla, att vederbörande som yrke utövar revisionsverksamhet. Detta innebär inte krav på verksamhet just som extern revisor, utan begreppet revisionsverksamhet är avsett att omfatta även andra former av revision, t. ex. intern revision inom näringslivet eller revisionsverksamhet, även taxeringsrevision, inom den offentliga sektorn. Bestämmelsen är sålunda ganska vidsträckt. Också yrkesmässig verksamhet inom redovisnings-, organisations- och konsultområdena (även skattekonsultation) avses ingå.

Utredningen anmärker vidare att den nyss angivna förutsättningen om yrkesverksamhet bör gälla också registrerade revisorer. I princip skulle de båda grupperna alltså bli likställda härvidlag. Emellertid ligger det i sakens natur, betonar utredningen, att eftersom utbildningskraven är olika för de båda kategorierna, verksamhetsutövningen ibland också skiljer sig i viss mån. Eftersom många godkända granskningsmän i den nuvarande ordningen lär vara sysselsatta i olika ekonomibefattningar i företag såsom ekonomichefer, kamrerer, bokförare etc., torde även sådan verksamhet i framtiden böra anses uppfylla yrkeskravet i fråga om registrering.

Utredningen föreslår sålunda att det nuvarande anställningsförbudet för auktoriserade revisorer slopas. Utredningen vill emellertid inte helt utesluta möjligheten att det i framtiden kan finnas erforderligt att stänga vissa anställningsformer för auktoriserade eller registrerade revisorer och föreslår därför att kommerskollegium skall, om synnerliga skäl föreligger, kunna meddela förbud för revisorer att inneha visst

slag av tjänst. En sådan bestämmelse har f. n. viss motsvarighet, såvitt avser godkända granskningsmän, i handelskamrarnas revisorsstadgor. Något förbud med stöd av dessa föreskrifter lär emellertid aldrig ha meddelats.

Enligt revisorsstadgorna får auktoriserad revisor inte bedriva revisionsverksamhet annorledes än i egen rörelse eller genom revisionsbolag. Beträffande bolagsformen är åtskilliga villkor uppställda. Utredningen framhåller, att upphävandet av anställningsförbudet bör medföra att inte heller nuvarande förbud för auktoriserade revisorer att idka handelsrörelse eller delta i ledningen av affärsföretag m. m. generellt upprätthålls. Då för auktorisation fordras att vederbörande som yrke utövar revisionsverksamhet, blir självfallet de praktiska möjligheterna att syssla med annat ganska begränsade. I den mån uppdrag vid sidan av revisionsverksamheten innehas får gällande jävsregler och yrkesetiska normer utgöra korrektiv mot att olämpliga revisionsuppdrag mottas. Vidare bör, anser utredningen, kommerskollegium ha möjlighet att, om synnerliga skäl föreligger, meddela förbud för revisorer att utöva visst slag av affärsverksamhet.

4.6 Övriga frågor

4.6.1 Allmänt

Utredningens förslag innehåller bestämmelser om auktoriserade och registrerade revisorers utbildning och praktik, om deras yrkesplikter, om sekretess och tystnadsplikt, om förfarandet vid auktorisation och registrering, om tillsyn över revisorernas verksamhet, om auktorisationens och registreringens giltighetstid, om rådgivande nämnden hos kommerskollegium, om erforderliga författningsändringar m. m. Det ankommer på Kungl. Maj:t att besluta i de flesta av dessa frågor. I detta sammanhang tas därför endast upp frågorna om sekretess och om ändringar i författningar, som beslutats med riksdagen.

4.6.2 Sekretess

Sekretesslagen — lagen (1937: 249) om inskränkningar i rätten att utbekomma allmänna handlingar — innehåller i 26 § tredje stycket bestämmelser om visst sekretesskydd beträffande handlingar rörande ansökan om inträde i advokatsamfundet eller någons rätt att vara advokat eller rörande disciplinärt förfarande mot advokat. Sekretessen är, såvitt rör sökanden eller advokaten, begränsad till uppgifter om hans ekonomiska ställning. I övrigt omfattar skyddet upplysningar, vilkas offentlighetsgörande kan lända annan till men, sålunda bl. a. en klient.

Enligt utredningens uppfattning bör, då förfarandet angående auktorisation och registrering av revisorer förs in under myndigheters handläggning, ett liknande skydd beredas handlingar rörande dessa yrkesut-

öware. Utredningen anser att detta lämpligen bör ske genom att till 26 § sekretesslagen fogas ett fjärde stycke av innehåll att vad i tredje stycket stadgas skall äga motsvarande tillämpning i fråga om handlingar rörande ansökan om auktorisation eller registrering som revisor eller någons rätt att vara auktoriserad revisor eller registrerad revisor eller beträffande disciplinärt förfarande mot sådan revisor.

Som komplettering härtill bör föreskrivas, att myndighets beslut ej får hemlighållas. Som motiv för en dylik begränsning av sekretessstadgandets räckvidd framhåller utredningen, att offentligheten inte bara innebär en börda för vederbörande revisor utan också ett skydd genom att myndigheten underkastas insyn och kontroll.

Den föreslagna sekretessbestämmelsen får tillämpning i främsta rummet på handlingar hos kommerskollegium, kammarrätt och länsstyrelse. Den bör, enligt utredningen, införas vid båda alternativen.

4.6.3 Andra författningsändringar

Utredningens förslag för med sig vissa ändringar i aktiebolagslagen och några andra författningar. Ändringarna är av närmast formell natur.

Benämningen godkänd granskningsman återfinns i bl. a. aktiebolagslagen och lagen om försäkringsrörelse. Utredningen har i sina förslag ändrat benämningen till registrerad revisor.

I aktiebolagslagen och lagen om försäkringsrörelse anges att med auktoriserad revisor och godkänd granskningsman avses "av handelskammare i riket auktoriserad revisor och godkänd granskningsman". Banklagen och lagen om jordbrukskasserörelsen föreskriver för vissa fall att "av handelskammare i riket auktoriserad revisor" skall utses.

Utredningens förslag enligt alternativ 1 innebär att kommerskollegium skall överta auktorisationsfunktionen. Hänvisningen till handelskammare i de nyss berörda författningstexterna måste därför utgå. Enligt utredningens mening är det därvid inte erforderligt att i stället införa hänsyftning på kommerskollegium. Det torde vara till fyllest att i författningarna tala om auktoriserad revisor och registrerad revisor utan angivande av vem som meddelat auktorisationen eller registreringen.

I lagen om Sveriges allmänna hypoteksbank och om landshypoteksföreningar föreskrivs beträffande banken att en revisor och hans suppleant skall vara "auktoriserade av handelskammare eller på annat av Konungen godkänt sätt".

I förordningen om Konungariket Sveriges stadshypotekskassa och om stadshypoteksföreningar finns motsvarande föreskrifter beträffande kassan och föreningarna. Dessa författningsrum bör, föreslår utredningen, ändras så att där endast anges att vederbörande revisor och hans suppleant skall vara auktoriserade revisorer.

4.7 Kostnader och avgifter

Utredningen har summariskt beräknat kommerskollegiets kostnader under det första året vid genomförande av alternativ 1 till 140 000 kr., avseende kostnader för en byrådirektör, ett biträde, rådgivande nämnden, annat biträde av utomstående expertis samt expenser. Beräkningen har gjorts med beaktande av 1972 års löneläge.

Vad angår avgifter för auktorisation och registrering konstaterar utredningen att handelskamrarna f. n. av revisorerna tar ut vissa avgifter, som är avsedda att vara bidrag till kostnaderna för auktorisations- och godkännandeförfarandena. Sålunda utgår 50 kr. vid ansökan om auktorisation eller godkännande och 100 kr. vid meddelande av auktorisation eller godkännande. Därjämte tas avgifter ut vid den årliga förnyelsen av certifikat med 50 kr. för auktoriserad revisor och 25 kr. för granskningsman. Också i samband med överflyttning av auktorisation eller godkännande till annan handelskammare utgår avgift. Avgifterna har varit oförändrade sedan 1966.

Utredningen anför, såvitt angår dess alternativ 1, att det kan hävdas, att om man finner ansvaret för auktorisations- och registreringsordningen vara en statlig förvaltningsuppgift av sådant art att staten inte endast bör svara för regleringen utan även direkt handha tillämpningen, staten inte i full utsträckning bör upprätthålla principen om kostnadstäckning utan bör begränsa sig till expeditionsavgifter. En sådan begränsning har skett i vissa andra statliga auktorisationsordningar. I de ärenden om behörighetsförklaring av elinstallatörer som kommerskollegium handlägger utgår endast expeditionsavgift. Det samma är förhållandet i fråga om läkar- och tandläkarlegitimation och andra behörighetsärenden, som handläggs av socialstyrelsen. I sammanhanget nämner utredningen också, att kommerskollegium inte i någon av de ärendekategorier, som kollegiet handlägger, tar ut andra avgifter än sådana som grundar sig på expeditionsavgiften.

Utredningen föreslår därför att endast expeditionsavgift enligt expeditionsavgiften skall utgå vid alternativ 1 för beslut om auktorisation av revisor och registrering av revisor. Utredningen anser att avgiften bör bestämmas till 60 kr.

Såvitt angår alternativ 2 anser utredningen det rimligt att handelskamrarna får ta ut avgifter, som i stort sett täcker deras kostnader för förfarandet beträffande auktorisation och registrering.

5 Remissyttrandena

5.1 Allmänna synpunkter

De flesta remissinstanserna ansluter sig till tanken att staten skall ta över huvudansvaret för auktorisationsregleringen. Således framhåller *länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* att staten genom att på olika sätt sanktionera begreppen auktoriserad revisor och godkänd granskningsman indirekt medverkat till att ge dessa revisorer en gynnad ställning och att staten därför haft en avgörande betydelse för uppbyggnaden av den svenska revisorskåren och dess förhållandevis starka ställning inom svenskt näringsliv. Staten bör därför i fortsättningen aktivt medverka vid själva auktorisationen. Härigenom skapas också likformighet med förhållandena i Danmark och Norge och dessutom torde sådana intressekonflikter, som nämnts av utredningen, kunna lösas eller kanske helt undvikas. Vidare synes de enskilda revisorernas möjligheter att framstå som självständiga och oberoende i förhållande till uppdragsgivarna öka genom en statlig medverkan vid auktorisationen. En mera aktiv medverkan i auktorisationsförfarandet torde även kunna bidra till att minska farhågorna för konkurrensbegränsning.

Länsstyrelsen i Södermanlands län erinrar att antalet nybildningar av aktiebolag är stort. I bolagen har staten som borgenär betydande ekonomiska intressen att bevaka genom källskatte- och mervärdesskattesystemen samt genom skyldigheten för företagarna att erlagga arbetsgivaravgifter. Det är därför en naturlig ordning att huvudansvaret för bestämmelserna om auktorisationen av revisorer och tillsynen över dessa tillkommer staten.

Länsstyrelsen i Värmlands län anför att strävandena att nå regional balans i befolknings- och sysselsättningsutvecklingen fordrar ökade samhällsinsatser på olika områden inom näringslivet. Genom regionalpolitikens olika medel och genom allmänna näringspolitiska åtgärder sker inom skilda delar av landet en fortgående utbyggnad av industri- och serviceverksamhet, vilket efter hand blir av allt större betydelse för samhällsutvecklingen regionalt sett. En sådan ökad betydelse accentuerar bl. a. behovet av en kvalificerad ekonomisk rådgivning genom en offentligt auktoriserad revision som inte bara är en efterhandskontroll utan också har ett omfattande framtätsyttande innehåll. *Länsstyrelsen* anser därför att reglerna för auktorisationen nu inte längre skall fastställas av näringslivets egna organ.

Även *länsstyrelsen i Östergötlands län* betonar att samhällsutvecklingen över huvud får anses gå i en riktning som gör det naturligt att staten får huvudansvaret för ifrågavarande frågor. Erfarenheter från andra länder synes också tala för ett statligt auktorisationsförfarande.

En annan ståndpunkt intar *FAR*, som förordar att gällande auktorisa-

tionsförfarande bibehålls oförändrat. Även *handelskamrarna*, *Sveriges industriförbund* och *Svenska bankföreningen* anser att handelskamrarna kan på eget ansvar handha auktorisationen, dock med vissa modifieringar i förhållande till nuvarande ordning.

5.2 Det statliga huvudansvarets utformning

Utredningens alternativ 1 förordas av *riksrevisionsverket*, *riksskatteverket*, *SÖ*, *Uppsala universitet*, *länsstyrelserna i Södermanlands, Östergötlands, Jönköpings, Gotlands, Göteborgs och Bohus, Älvsborgs, Örebro och Norrbottens län*, *Svenska kommunförbundet*, *Stockholms kommun*, *Lantbrukarnas riksförbund*, *Svenska revisorsamfundet*, *Svenska sparbanksföreningen*, *KF*, *Institutet för intern revision*, *LO*, *TCO* och *Göteborgs stads revisorskollegium*.

Till förmån för alternativ 2 uttalar sig *försäkringsinspektionen*, *UKÄ*, *Göteborgs universitet*, *kommerskollegium*, *NO*, *länsstyrelserna i Stockholms, Malmöhus, Värmlands, Gävleborgs och Västernorrlands län*, *kanslichefen hos riksdagens revisorer*, *Svenska landstingsförbundet*, *Sveriges grossistförbund*, *Sveriges köpmannaförbund*, *Svenska företagares riksförbund*, *SHIO* och *Sveriges advokatsamfund*. De remissinstanser som i första hand förordar ett bibehållande av nu gällande ordning, nämligen *handelskamrarna*, *Sveriges industriförbund*, *Svenska bankföreningen* och *FAR* förordar i andra hand alternativ 2.

De remissorgan som föredrar alternativ 1 och som närmare motiverar sitt ställningstagande betonar att detta alternativ bäst tillgodoser kravet på en enhetlig bedömning av de enskilda ärendena. I detta sammanhang påpekar exempelvis *länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* och *Göteborgs stads revisorskollegium* att det av betänkandet framgår att genomsnittliga antalet ärenden angående auktorisation och godkännande per år och handelskammare varit litet och att en påfallande ojämnhet beträffande besluten om godkännande visats föreligga mellan olika handelskammare. Remissorganen framhåller vidare att alternativ 1 tillvaratar handelskamrarnas erfarenhet av auktorisationsfrågor genom att handelskamrarna utnyttjas som remissorgan och representeras i rådgivande nämnden. *Svenska kommunförbundet* och *Svenska sparbanksföreningen* hävdar vidare att en fullt genomförd statlig administration ger bättre möjligheter till insyn i auktorisationsverksamheten än den splittrade beslutsorganisationen enligt alternativ 2 samt att alternativ 1 såväl från rättssäkerhetssynpunkt som ur praktisk synvinkel är bättre så till vida som förvaltningslagen med alla dess framtida ändringar automatiskt blir tillämplig på auktorisationsförfarandet vid detta alternativ. *Riksskatteverket* finner alternativ 2 vara en halvmesyr. *Länsstyrelserna i Södermanlands och Gotlands län* samt *Svenska kommunförbundet* anser att

en statlig auktorisation är ägnad att ytterligare öka revisorernas auktoritet och anseende.

Svenska revisorsamfundet framhåller som skäl för sitt ställningstagande dels att kommerskollegium har en central och unik ställning i företagsvärld och samhällspolitik, som gör det väl skickat för uppgiften att handha auktorisationen, dels att nuvarande tillsynsorgan ej fullgjort sin uppgift tillfredsställande, dels att yrkets oberoende och yrkesmännens integritet bäst gynnas av en statlig "legalisering" och tillsyn. Även *länsstyrelsen i Jönköpings län* framhåller kommerskollegiets lämplighet för uppgiften.

LO betonar, att auktorisationen inte bör handhas av organisationer som står de granskade företagsledningarna så nära som handelskamrarna gör.

Göteborgs stads revisorskollegium framför liknande synpunkter. Sålunda påpekar revisorskollegiet att det övervägande flertalet av de auktoriserade revisorerna för sin bärgning är beroende av uppdrag från näringslivet. Deras revision avser styrelser och verkställande direktörers förvaltning och revisionsberättelserna skall innehålla särskilda uttalanden angående ansvarsfrihet för nämnda befattningshavare. Dessa är i många fall ledande personer i ortens näringsliv och kan vara ledamöter i handelskammaren. Det förhållandet, att revisorernas status som auktoriserade eller registrerade skulle vara beroende av personer, vilkas verksamhet de i sina revisionsuppdrag skall granska, synes från etiska synpunkter ej vara användningsfritt, betonar revisorskollegiet. Att märka är, att i länder med icke-statlig auktorisation, exempelvis Storbritannien och Nederländerna, auktorisationsförfarandet verkställs av sammanslutningar av revisorer.

Information kan utbytas smidigare mellan statliga myndigheter, påpekar *länsstyrelsen i Södermanlands län*, varför alternativ 1 är att föredra. Aligandet för länsstyrelserna att medverka vid tillsynen av revisorernas verksamhet innebär bl. a. att anmärkningsvärda förhållanden som uppmärksammas vid taxerings- och skatterevisioner skall meddelas den som skall besluta i disciplinärenden. Härvid kommer inte sällan sekretessbelagda revisionspromemorior att utgöra dokumentation. Med ett system med kommerskollegium som tillsynsmyndighet skulle detta inte medföra några problem vid tillhandahållande av uppgifter som framkommit vid taxeringsrevision. Svårigheter i sekretessfrågan skulle däremot — om alternativ 2 väljs — enligt länsstyrelsens åsikt få till konsekvens, att länsstyrelsernas möjligheter att effektivt fullgöra sin medverkan vid tillsynen begränsades.

De remissorgan, som föredrar alternativ 2, betonar allmänt att den hittillsvarande ordningen fungerat väl och att den erfarenhet handelskamrarna vunnit bäst tillvaratas genom att handelskamrarna alltfört får meddela auktorisation. Det framhålls också att kravet på enhetlighet i

bedömningen av ärendena tillgodoses genom möjligheten att överklaga handelskamrarnas beslut till kommerskollegium. Den goda personkännedom och kännedom om lokala förhållanden, som handelskamrarna har, utnyttjas bäst vid alternativ 2 framhåller exempelvis *kommerskollegium* och *länsstyrelserna i Gävleborgs och Västernorrlands län*. *Länsstyrelsen i Värmlands län* anser att beslutsfunktioner i olika frågor inte bör läggas högre i förvaltningshierarkien än nödvändigt.

Kanslichefen hos riksdagens revisorer föredrar alternativ 2 eftersom detta alternativ synes medföra samma kvalitet i bedömningen av ärendena som alternativ 1 men till lägre kostnader.

SHIO och *Sveriges köpmannaförbund* anser att ett överförande av hela regelsystemet på Kungl. Maj:t och kommerskollegium lätt skulle kunna ge revisorerna en prägel av statliga tjänstemän, en utveckling som inte är helt önskvärd. *Svenska företagares riksförbund* hävdar att alternativ 1 måste medföra ett beroendeförhållande för revisorn gentemot taxeringsmyndigheterna — taxeringsintendenten — och tar därför helt avstånd från detta alternativ.

5.3 Yrkesbeteckningar

Mot titeln auktoriserad revisor reses invändningar endast av *länsstyrelsen i Norrbottens län* och *Svenska revisorsamfundet*. De anser att titeln statsauktoriserad revisor är lämpligare, eftersom denna titel liksom titeln registrerad revisor brukas i Danmark och Norge och ett betänkande om en i stora delar gemensam aktiebolagslag inom Norden lagts fram.

Beträffande den föreslagna titeln registrerad revisor är cnigheten hos remissinstanserna ej fullt så stor, även om dock flertalet bland dem tillstyrker utredningens förslag eller lämnar det utan erinran.

SHIO, *Sveriges köpmannaförbund* och *Svenska revisorsamfundet* finner den föreslagna titeln väl vald, bl. a. med hänsyn till att yrkesbeteckningen redan används i Danmark och Norge.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län ifrågasätter om inte de båda benämningarna auktoriserad revisor och registrerad revisor är alltför lika. Inte heller *Sveriges advokatsamfund* är övertygat om att titeln registrerad revisor ej kommer att skapa förväxlingar.

Risken för förväxling betonas även av *Göteborgs universitet* och *länsstyrelserna i Örebro och Gävleborgs län*. Förväxlingsrisken torde bli mindre om i stället för registrerad revisor beteckningen godkänd revisor valdes.

Försäkringsinspektionen, *handelskamrarna*, *Sveriges industriförbund*, *Svenska bankföreningen* och *FAR* hävdar, att den nuvarande benämningen godkänd granskningsman hunnit bli väl inarbetad i flera lagar och författningar och i det allmänna medvetandet. De anser därför en ändring av yrkesbeteckningen onödig.

5.4 Villkor för auktorisation och registrering

Mot utredningens förslag såvitt gäller huvuddragen av de villkor som bör uppställas för auktorisation och registrering görs inga nämnvärda invändningar. Sålunda framförs huvudsakligen detaljpåpekanden såvitt angår utbildnings-, praktik- och verksamhetskraven.

Beträffande frågan huruvida den s. k. särskilda kunskapsprövningen bör avskaffas förordar *UKÄ*, *Lunds* och *Göteborgs universitet*, *handelskamrarna*, *Sveriges industriförbund*, *Svenska bankföreningen*, *FAR* och *Institutet för intern revision* att den särskilda prövningen bibehålls medan *Svenska revisorsamfundet* anför att denna prövning ej har något egenvärde som motiverar dess bevarande och att den därför bör bibehållas endast under en kort övergångstid.

Göteborgs universitet, till vars uttalande *UKÄ* ansluter sig, anför angående den särskilda kunskapsprövningen att erfarenheterna av denna varit positiva, oaktat den utnyttjas endast i begränsad omfattning. Universitetet finner det obilligt att borttaga denna väg för tillträde till yrket i en tid, då man i övrigt på alla sätt önskar bredda utbildningsmöjligheterna i samhället.

Handelskamrarna och *FAR* framför liknande synpunkter.

5.5 Revisorernas anställningsförhållanden

Utredningens förslag i fråga om revisorernas anställningsförhållanden tillstyrks av *bankinspektionen*, *riksrevisionsverket*, *riksskatteverket*, *SÖ*, *NO*, *länsstyrelserna i Östergötlands, Gotlands, Göteborgs och Bohus, Gävleborgs, Västernorrlands och Norrbottens län*, *kanslichefen hos riksdagens revisorer*, *Svenska kommunförbundet*, *Stockholms kommun*, *SHIO*, *Sveriges köpmannaförbund*, *Lantbrukarnas riksförbund*, *Svenska revisorsamfundet*, *Svenska sparbanksföreningen*, *Svenska företagares riksförbund*, *Göteborgs stads revisorskollegium* och *TCO*, medan *kommerskollegium* säger sig inte vilja avstyra utredningsförslaget. *Länsstyrelserna i Jönköpings och Malmöhus län* och *Sveriges grossistförbund* förordar ett system, enligt vilket auktoriserade revisorer får ta anställning hos riksorganisationer av den typ utredningen redogjort för, men anser att anställningsförbudet i övrigt kan behållas. En liknande ståndpunkt intar *försäkringsinspektionen*, *Göteborgs universitet*, *länsstyrelserna i Stockholms, Södermanlands, Älvsborgs och Örebro län*, *handelskamrarna*, *Sveriges industriförbund*, *Svenska bankföreningen* och *KF*, vilka anser att anställningsförbudet i och för sig bör bibehållas men att en generösare dispensgivning än hittills, främst med tanke på de aktuella riksorganisationerna, skall tillämpas. Denna lösning anser även *riksskatteverket* vara ett tänkbart alternativ. Verket tillstyrker dock utredningens förslag. *FAR* och *Sveriges advokatsamfund* avstyrker avskaffandet av

anställningsförbudet och hävdar att de riksomfattande organisationerna inte skall få anställa auktoriserade revisorer.

Av de till utredningsförslaget positivt inställda remissorganen framhåller *bankinspektionen* att sparbankernas revisionsbyrå har stor betydelse för revisionsverksamheten inom sparbanksväsendet och att bankinspektionen i flera sammanhang haft anledning att på olika sätt verka för att såväl årsrevision och siffergranskning som speciella undersökningar i största möjliga utsträckning anförtrots åt denna byrå. Byråns personal är väl skickad för sina uppdrag, men anställningsförbudet har bidragit till att försämra rekryteringsmöjligheterna för revisionsbyrån och därigenom indirekt försvagat dess förmåga att verka i den större skala, som bankinspektionen för sin del finner önskvärd. Inspektionen skulle i betydande mån kunna avlastas från mera rutinbetonad tillsynsverksamhet på sparbankssektorn, om den löpande kontrollen även över de mindre instituten efter en reform kunde organiseras och ledas av auktoriserade revisorer inom sparbanksrörelsens egna led. Bankinspektionen anser också att det finns anledning anta att en sådan lösning skulle vara effektivare från kostnadssynpunkt.

De föreslagna nyheterna medför, att de auktoriserade revisorerna kan få erfarenhet från såväl offentlig som enskild verksamhet, påpekar *riksrevisionsverket*. På så vis kan ett ökat erfarenhetsutbyte erhållas. På sikt torde man kunna få fram en kår av revisorer, som i större utsträckning än för närvarande går att utnyttja inom skilda delar av samhället.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län anför att om man exempelvis stadgar att auktoriserad revisor endast får ta anställning hos en riksomfattande organisation — vilket i och för sig inte synes otänkbart — kommer man att omöjliggöra anställning hos kommunala revisionskontor av den typ, som finns i de större städerna, men acceptera anställning hos den kommunalekonomiska föreningen. Länsstyrelsen har svårt att se, att det föreligger sådan skillnad mellan dessa båda revisionsföretag att det är befogat att göra åtskillnad mellan desamma. Som läget nu är, måste en kommun anlita utomstående revisor i de fall ett helägt aktiebolag författningenligt skall ha en auktoriserad revisor. Frågan om självständighet och oberoende är givetvis viktig men bör inte överbetonas. Revisorn utför sitt arbete och avger sin revisionsberättelse under ansvar. Här ligger en garanti för att han måste utföra sin granskningsuppgift på ett självständigt sätt.

Länsstyrelsen i Västernorrlands län framhåller, att man bör undersöka möjligheten att lagstiftningsvägen förse tillsynsmyndigheten med kontrollorgan eller sanktionsmöjligheter, syftande till att skapa oberoendeförhållande mellan de riksorganisationer, som anställer auktoriserade revisorer och underställda företag, som blir föremål för revision. Kan subordinationsproblemet tillfredsställande lösas har länsstyrelsen intet att erinra mot att det rådande anställningsförbudet upphävs.

Eftersom de fördelar, som står att vinna med att revisorssammanslutningar av nämnt slag medges rätt att anställa auktoriserad revisor utan att denne förlorar sin auktorisation, överväger de nackdelar som samtidigt uppkommer, ställer sig *länsstyrelsen i Norrbottens län* inte avvisande. Den begränsningen bör dock gälla, att auktoriserad eller registrerad revisor för att bibehålla sin auktorisation eller registrering i sitt yrke huvudsakligen bör utöva verksamhet som avser externrevision.

Anställningsförbudet har försvårat rekryteringen av personal till kommunala revisionsorgan, påpekar *Svenska kommunförbundet*. Garantierna för att revisorer, anställda hos riksorganisationer, inte utsätts för påtryckningar från de företag eller kommuner som granskas torde vara minst lika stora om inte större än beträffande revisorer anställda hos enskilt, av auktoriserad revisor lett revisionsbolag. Förbundet delar utredningens uppfattning, att den kommunala förvaltningsordningen erbjuder tillräckliga garantier för att tjänstemannarevisorer, anställda hos kommunalt revisionskontor, kan upprätthålla sitt oberoende.

TCO understryker vikten av att anställningsförbudet upphävs så att kommuner och statliga revisionsorgan kan anställa auktoriserade revisorer.

Med statlig auktorisation och utan anställningsförbud blir den auktoriserade revisorns ställning starkare, förmodar *Göteborgs stads revisorskollegium*. Revisorn kommer att stå friare och ges flera möjligheter än nu att ta revisorsanställning utan att därmed förlora sin auktorisation. Vetskapen härom kan vara av värde i en konfliktsituation.

Kommerskollegium påpekar, att kollegiet i ett yttrande till riksdagens allmänna beredningsutskott den 2 april 1964 framhållit att det länge ansetts att förbudet för auktoriserad revisor att inneha tjänst och att utöva visst slag av affärsverksamhet utgör en väsentlig beståndsdel i auktorisationssystemet. Den som vill anlita en revisor skall nämligen kunna göra detta i förvisningen, att revisorn — förutom att han är kvalificerad för uppdraget — ej är i beroendeställning till någon. Kollegiet anser att situationen såvitt det gäller uppdragsgivarens önskan att kunna vända sig till en revisor som, förutom att han har erforderlig kompetens, inte i sin verksamhet har några intressen som kan tänkas kollidera med uppdragsgivarens, knappast är annorlunda i dag än år 1964. Under senare år har emellertid tillkommit nya faktorer som måste tas med i bedömningen. Det gäller då främst att uppmärksamheten fästs på nödvändigheten av en effektiv och rationellt ordnad redovisnings- och revisionsfunktion inom den offentliga sektorn och inom den mindre företagsamheten och föreningsrörelsen. Inom dessa sektorer kan en lösning av revisionsfrågan ofta med fördel erhållas genom kollektivisering av redovisnings- och revisionsfunktionerna samt genom att stat och kommun ges bättre möjligheter att till sig knyta kvalificerade revisorskrafter. Det torde vara svårt, anser kollegiet, att motivera ett för-

svårande av denna utveckling mot bättre redovisning och revision med att kravet på ett strikt formellt fristående måste upprätthållas. Det kanske väsentligaste synes vara att eliminera det psykologiska hinder för rekrytering till dessa områden som omöjligheten att erhålla auktorisation onekligen innebär. För utomstående kan det förhållandet att en revisor ej är auktoriserad lätt tolkas som att denne saknar tillräcklig kompetens. Härtill kommer att tvivel kan resas gentemot det riktiga i uppfattningen att formellt fristående revisorer skulle stå mera oberoende gentemot uppdragsgivare än till exempel organisationsanställda revisorer.

Länsstyrelsen i Malmöhus län, som förordar en begränsad utvidgning av auktoriserade revisorers rätt till anställning, befarar att bristen på för extern revision tillgängliga auktoriserade revisorer kan öka, om de auktoriserade revisorerna medges anställningsfrihet, särskilt mot bakgrund av det utredningsförslag till ny aktiebolagslag som föreligger. Anställning hos av utredningen nämnda organisationers revisionsorgan torde också försämra den auktoriserade revisorns förmåga till allsidig revisionsverksamhet på grund av att arbetsuppgifterna där är specialiserade. Länsstyrelsen finner det å andra sidan rimligt att av organisationerna ägda aktiebolag handhas av det egna revisionsorganet och förordar därför att de av utredningen nämnda organisationernas revisionsorgan får rätt att anställa auktoriserade revisorer. Andra likartade revisionsorgan bör efter prövning i varje enskilt fall kunna medges rätt att anställa auktoriserade revisorer.

Den garanti för oberoende ställning, som nuvarande auktorisation ger, måste anses stärka förtroendet — hos såväl uppdragsgivare som samhället i övrigt — för de auktoriserade revisorernas verksamhet, hävdar *Sveriges grossistförbund*. Ett slopande av anställnings- och affärsverksamhetsförbuden skulle öppna möjlighet för en utveckling som av både näringslivet och samhället i övrigt inte kan vara önskvärd. Förbundet ifrågasätter därför förslaget att fullständigt slopa förbuden. Enligt förbundets mening bör man söka lösa den konflikt, som uppstått mellan det värdefulla kravet på oberoende och angelägenheten av att tillfredsställa det ökade behovet av förbättrad och rationell revisionsordning inom näringsliv och kommunal förvaltning, utan att helt slopa bestämmelser som är avsedda garantera att den auktoriserade revisorn är självständig och oberoende i förhållande till uppdragsgivaren. Förbundet förordar därför att affärsverksamhetsförbudet bibehålls och att den auktoriserade revisorn förbjuds att ha lönad anställning hos annan än auktoriserad revisor, kommunala revisionsbolag eller riksomfattande organisationers revisionsbyråer.

De remissorgan, som förordar att anställningsförbudet behålls men med generösare dispensgivning än hittills, betonar över lag att bestämmelserna härom i revisorsstadgorna är avsedda att garantera revisorer-

nas oberoendeställning och att man bör värna om denna obundenhet så långt det är möjligt även framdeles. Det framstår som en alltför genomgripande förändring i nuvarande väl fungerande system, framhåller försäkringsinspektionen, att lösa den relativt isolerade intressesammanställningen mellan handelskamrarna och organisationer med egna revisionsföretag genom att helt släppa hittillsvarande anställningsregler. *Göteborgs universitet* pekar på att Sverige under ett kvartssekel haft goda konjunkturer och kraftig ekonomisk expansion men att under den senaste tiden risken för försämrade konjunkturer ökat. Det är i kristider som revisorers oberoende, integritet och omdöme ställs på prov, och universitetet finner det därför mindre välbetänkt att nu riva bestående restriktioner.

Länsstyrelsen i Älvsborgs län anser farhågorna överdrivna för att det allmänna och organisationer med egna revisionsföretag inte skulle kunna binda kvalificerad personal till sig, om personalen därigenom blev diskvalificerad för auktorisation, men medger att nuvarande stränga anställningsförbud kan medföra olägenheter i det särskilda fallet.

Handelskamrarna hävdar, att ett slopande av anställningsförbudet får som konsekvens, att ett revisionsaktiebolag kan ägas av andra än auktoriserade revisorer, såsom kreditinstitut, industrier, utländska företag, utan att någon kontroll skulle kunna utövas häröver. Uppgifter som skall vara hemliga skulle lätt kunna komma att föras vidare till ägarerna. Genom upphävande av förbudet för de auktoriserade att idka handelsrörelse etc. lämnas fältet fritt för revisorer att engagera sig i all möjlig form av affärsverksamhet. Jävsregler och yrkesetik skulle inte innebära tillräcklig garanti mot "olämpliga" revisionsuppdrag. — Den enda begränsningen i fråga om revisors verksamhet skulle vara att han som "yrke utövar revisionsverksamhet". Härunder skulle innefattas bl. a. internrevisor i affärsföretag, revisorer i enskilda kommuners revisorsorgan och anställning vid riksrevisionsverket. Dessa regler går längre än som påkallas av något praktiskt behov, eftersom ifrågavarande personer normalt icke kan utnyttja sin kompetens enligt aktiebolagslagen, då de är heltidsanställda för andra arbetsuppgifter. — *Handelskamrarna* säger sig icke känna till att några önskemål från näringslivet framställts om en ändring av det nuvarande systemet med oberoende auktoriserade revisorer i annan mån än att vissa med särskilda revisorsorgan utrustade närings- och kommunorganisationer på riksnivå önskar att möjlighet bereds för auktoriserade revisorer att med bibehållen auktorisation få vara anställda hos dessa organ. *Handelskamrarna* är villiga att tillgodose önskemål av detta slag. Dispensmöjligheten bör begränsas till byråer, där auktoriserade revisorer bildar majoritet i styrelsen och även verkställande direktören är sådan revisor. För en dylik ordning behöver man ej ge avkall på den grundläggande principen om revisors oberoende. Inte heller synes det erforderligt med andra bestämmelser än

revisorsstadgan nu innehåller. Det skulle räcka med ett uttalande av Kungl. Maj:t eller riksdagen att dispens från anställningsförbudet bör efter ansökan lämnas i de fall som här avses.

Sveriges advokatsamfund avstyrker en uppluckring av anställningsförbudet och pekar också på att kravet på revisorernas fristående ställning gentemot den förvaltning de skall granska har ansetts utgöra ett särskilt skäl för att de revisorer som har den högsta formella kompetensen och som regel de mest ansvarsfulla uppdragen skall vara skyldiga att vara fristående yrkesutövare utan anställningsmässiga band till andra än andra fristående revisorer med samma kompetens. Detta system har fungerat utmärkt och har inneburit skapandet av en högt kvalificerad, aktad och mycket anlitad kår av auktoriserade revisorer. Samfundet anser det existerande anställningsförbudet väl motiverat och finner i de förhållandevis smärre problem som legat bakom utredningens tillkomst och som behandlats av denna inte någon grund för att ändra det nuvarande systemet. Samfundet medger att de revisorer, som är verksamma inom organisationer av typ Lantbruksförbundets revisionsbyrå, Sparbanksföreningens eller kommunernas revisionsorganisationer, i stor utsträckning torde inta en självständig ställning. Å andra sidan finns en betydande risk för att dessa revisorer känner sig knutna till den organisationssfär, inom vilken de verkar, på ett sådant sätt att självständigheten i deras bedömningar kan påverkas. Samfundet tillägger, att det sannolikt är riktigt som utredningen säger, att rätten att anställa auktoriserade revisorer måste ges åt alla av riksomfattande organisationer organiserade revisionsföretag, om några sådana får denna rätt, men konsekvensen därav bör enligt samfundets mening vara att inga sådana organisationer ges rätt att anställa auktoriserade revisorer.

FAR är emot varje uppluckring av anställningsförbudet. De uppgivna svårigheterna för vissa organisationer att till sina revisionsavdelningar rekrytera medarbetare bland auktoriserade revisorer kan inte motivera rasing av den grund för den auktoriserade revisorns fristående ställning, som kravet på oberoende utgör. En lämpligare lösning är enligt föreningens mening att vid sidan av benämningen auktoriserad revisor införa en särskild titel utvisande kvalifikationsgrad för en revisor oavsett dennes anställningsförhållanden. Föreningen anser vidare, att det föreslagna totala borttagandet av förbudet mot anställning och drivande av affärsverksamhet skulle medföra, att såväl fristående som genom anställning och på andra sätt till företag och institutioner knutna revisorer skulle uppträda under beteckningen auktoriserad revisor, vilket skulle verka vilseledande. Föreningen anser det dessutom orimligt att bestämmelserna för de auktoriserade revisorerna anpassas till de mindre stränga regler som på sin tid av särskilda skäl fastställts för godkända granskningsmän. Utvecklingen borde i stället vara den motsatta. Föreningen delar inte utredningens uppfattning, att gällande jävsbestäm-

melser och etiska regler kan utgöra någon garanti för att de auktoriserade revisorerna vid ett genomförande av förslaget skulle komma att hävda sin oberoende ställning. Att auktoriserade revisorer samtidigt som de utför extern revision skulle kunna ha anställning hos företag, myndigheter och organisationer och därjämte ha möjlighet att idka allt slags affärsverksamhet måste medföra allvarliga konfliktsituationer med avseende på revisorns lojalitet mot såväl revisionsklienter som arbetsgivare samt affärsföretag i vilka han engagerat sig.

Nära samband med anställningsförbudet har nuvarande förbud för auktoriserade revisorer att idka handelsrörelse eller delta i ledningen av affärsföretag m. m. De remissinstanser som förordar att anställningsförbudet bibehålls i någon form förordar även, i den mån de berör affärsverksamhetsförbudet, att detta bibehålls, medan de remissinstanser som tillstyrker anställningsförbudets avskaffande också vanligtvis tillstyrker eller lämnar utan erinran utredningens förslag att även affärsverksamhetsförbudet avskaffas. *Bankinspektionen* förordar emellertid, oaktat den tillstyrker anställningsförbudets avskaffande, att det principiella affärsverksamhetsförbudet bevaras men att möjlighet öppnas att i det enskilda fallet erhålla dispens från förbudet. *Länsstyrelsen i Gävleborgs län* tillstyrker båda förbudens avskaffande men ifrågasätter om inte dessutom någon form av anmälningsskyldighet gentemot tillsynsmyndigheten bör åläggas auktoriserad revisor, för den händelse han utövar affärsverksamhet eller innehar tjänst vid sidan av revisionsverksamheten.

5.6 Övriga frågor

Utredningens förslag till ändring i sekretesslagen har uttryckligen tillstyrkts av *OSK* och har i övrigt lämnats utan erinran av remissorganen. *OSK* anför att behov synes föreligga av sekretesskydd för revisorer och deras klienter under handläggningen, vare sig kommerskollegium beslutar i första instans eller får ställning som besvärsmyndighet.

5.7 Kostnader och avgifter

Kommerskollegium, handelskamrarna, Sveriges industriförbund och *Svenska bankföreningen* anser att kostnaderna för auktorisationsförfarandet uppskattats för lågt enligt båda alternativen. *Kanslichefen hos riksdagens revisorer* har motsvarande anmärkning beträffande alternativ 1. *Riksrevisionsverket* anser att en fullständigare kostnadskalkyl bör göras.

Beträffande frågan om vilka avgifter som skall tas ut av revisorerna föreslår *riksrevisionsverket* att, oberoende av vilket av utredningens alternativ som väljs, avgifter tas ut som täcker kostnaderna för förfarandet.

6 Departementschefen

Samarbetsutredningen framlade i sitt betänkande (SOU 1970: 41) Företag och samhälle förslag bl. a. om ett nytt informations- och samarbetssystem mellan företag och offentliga organ samt om en försöksverksamhet med offentliga styrelseledamöter och offentliga revisorer i vissa aktiebolag m. m. I anslutning till behandlingen av frågan om offentliga revisorer förordade samarbetsutredningen en särskild utredning av vissa revisionsfrågor, nämligen förvaltningsrevisionen inom företagen, formerna för revisorernas rapportering i revisionsberättelse och på annat sätt samt formerna för auktorisation av revisorer. Av dessa frågor behandlas här endast frågan om formerna för auktorisation av revisorer, medan de två övriga frågorna torde få lösas i annat sammanhang.

F. n. finns det två kategorier yrkesmässiga revisorer, vilkas kompetens prövas i särskilt reglerad ordning, nämligen auktoriserade revisorer och godkända granskningsmän. Prövningen handhas av handelskamrarna på grundval av egna bestämmelser. Statliga myndigheter medverkar inte. Staten har emellertid så till vida sanktionerat handelskamrarnas reglering att man i flera författningar, bl. a. aktiebolagslagen och banklagen, kräver att auktoriserad revisor medverkar i revision i en del fall. Auktoriserade revisorer har alltså i vissa hänseenden en prioriterad ställning. Också de godkända granskningsmännen är omnämnda i vissa författningar.

Samarbetsutredningen uttalade i sitt betänkande, att det borde övervägas om inte auktorisationen också i Sverige — liksom i flertalet andra länder med ett välutvecklat revisorsväsende — borde bli en samhällets angelägenhet.

Frågan om formerna för auktorisationen av revisorer har under senare år aktualiserats även i andra sammanhang. Således hemställde NO i december 1969 om en översyn av nuvarande ordning med anledning av att en intressekonflikt uppstått mellan handelskamrarna, å ena sidan, och Sveriges kommunalekonomiska förening, Lantbruksförbundets revisionsbyrå och sparbankernas revisionsbyå, å andra sidan, i en viktig fråga avseende auktorisationsreglerna. Vidare har Lantbrukarnas riksförbund och Svenska revisorsamfundet begärt en utredning av formerna för auktorisation.

År 1970 fick jag Kungl. Maj:ts bemyndigande att tillkalla en sakkunnig för att göra en utredning om formerna för auktorisation av revisorer. Den sakkunnige, som antog namnet auktorisationsutredningen, har i betänkandet (Ds H 1971: 3) Formerna för auktorisation av revisorer m. m. redovisat resultatet av sitt arbete.

Auktorisationsutredningen föreslår en ny ordning för auktorisation av revisorer. Även jag anser att en reform på detta område bör genom-

föras. Riksdagen bör få tillfälle att yttra sig över principerna för den nya ordningen, som även förutsätter riksdagens medverkan vid vissa författningsändringar. Jag avser att för Kungl. Maj:t anmäla frågan om detaljutformningen av den nya ordningen, när riksdagens ställningstagande föreligger.

Utredningen konstaterar att flera skäl talar för att staten tar huvudansvaret för auktorisationsregleringen. Det kan sålunda anföras att lagstiftaren av principiella skäl bör ha inflytande på denna reglering, när lagstiftaren kräver medverkan av auktoriserad revisor vid revision av vissa företag och därigenom ger dessa revisorer en i viss mån privilegierad ställning. Det har även framhållits att det är önskvärt med större offentlig insyn på detta område. Vidare torde staten svara för auktorisationen i flertalet andra länder med välordnat revisorsväsende. Utredningen anför också, att den intressekonflikt, som föreligger mellan handelskamrarna samt kommunerna och vissa riksorganisationer inom näringslivet och som angår handelskamrarnas tillämpning av reglerna om dispens från förbudet att inneha anställning hos annan än auktoriserad revisor, knappast bör lösas på annat sätt än genom statlig reglering. En ytterligare omständighet som talar för sådan reglering är enligt utredningen att utvecklingen mot en ökande ekonomisk verksamhet genom organ, som ligger utanför vad som brukar benämnas det privata näringslivet, gör det mindre naturligt att låta reglerna helt bestämmas av näringslivsorganisationer. Slutligen anføres att ett statligt ansvar för auktorisationsregleringen kan vara lägnat att ytterligare öka de auktoriserade revisorernas och de godkända granskningsmännens förmåga att hävda sin ställning gentemot uppdragsgivarna.

Utredningen lägger fram två alternativa förslag, som båda innebär att huvudansvaret för auktorisationen (godkännandet) skall tillkomma staten. Enligt båda förslagen förutsätts att huvudbestämmelserna skall meddelas av Kungl. Maj:t och att mera detaljerade tillämpningsbestämmelser skall meddelas av kommerskollegium. Enligt utredningens huvudförslag, vilket kallas alternativ 1, skall prövningen av de löpande ärendena också handhas av kommerskollegium, medan denna uppgift enligt det andra förslaget, alternativ 2, skall ankomma på handelskamrarna, vilkas beslut skall kunna överklagas hos kommerskollegium.

I huvudfrågan huruvida auktorisationen av revisorer bör bli föremål för en statlig reglering uttalar sig av remissinstanserna endast handelskamrarna, Sveriges industriförbund, Svenska bankföreningen och FAR för att nuvarande ordning bibehålls. Övriga remissinstanser tillstyrker eller lämnar utan erinran utredningens förslag att staten skall överta huvudansvaret för auktorisationsregleringen.

Eftersom staten i en del lagar uppställt krav på att auktoriserad revisor eller godkänd granskningsman skall delta i revision av vissa företag, är det enligt min mening naturligt att staten övertar huvudansvaret för

auktorisationsregleringen. Med hänsyn till utvecklingen inom näringslivet och samhället i övrigt framstår det i dag som mindre lämpligt att låta reglerna helt bestämmas av näringslivsorganisationer. Genom en statlig ordning skapas också viss likformighet med förhållandena i Danmark och Norge, vilket är önskvärt med tanke på strävandena att öka den nordiska rättslikheten på aktiebolagslagstiftningens område. Jag förordar därför att auktorisationsregleringen, som utredningen föreslagit, görs till en statlig angelägenhet.

Beträffande handläggningen av auktorisationsfrågor har utredningen som nämnts lagt fram två alternativa förslag, det ena innebärande att frågorna prövas av statlig myndighet, det andra att de prövas av handelskamrarna enligt de regler staten fastställt. I likhet med utredningen och många remissinstanser vill jag understryka att handelskamrarna skött revisorsauktoriseringen på ett i det stora hela förtjänstfullt sätt. Jag anser dock att det inte bör komma i fråga att inom den statliga regleringens ram anförtro ärendenas handläggning åt annan än statlig myndighet. Det är också obestridligt att vissa svagheter är förenade med handelskamrarnas prövning. Sålunda växlar antalet ärenden starkt mellan olika handelskamrar, och man kan av betänkandet utläsa att en påfallande ojämnheter föreligger mellan handelskamrarna vad beträffar relationen mellan antalet meddelade godkännanden av granskningsmän och antalet vägrade sådana godkännanden. För att man skall få en så långt möjligt enhetlig bedömning av prövningsärendena bör dessa samlas hos ett organ. Om detta är en statlig myndighet erhåller man också större offentlig insyn i revisorsprövningen. Dessutom kommer man i stort sett ifrån de sekretessproblem, som uppstår för den händelse länsstyrelserna, som är förutsatt enligt utredningens alternativ 2, skulle avge yttranden till handelskamrarna i revisorsärendena. Jag förordar således att handläggningen av auktorisationsfrågor helt skall ombesörjas av statlig myndighet. Det ankommer på Kungl. Maj:t att utse denna myndighet och ge föreskrifter om handläggningen. Jag avser att senare föreslå att kommerskollegium blir handläggande myndighet och att handelskamrarnas erfarenheter och person- och lokalkännedom tillvaratas genom att kamrarna fungerar som remissinstans åt kollegiet och representeras i en rådgivande nämnd hos kollegiet.

Utredningen föreslår att prövningen liksom enligt det nuvarande systemet skall avse två kategorier kvalificerade revisorer, en med mera omfattande och djupgående teoretisk och praktisk utbildning och en för vilken kraven på sådan utbildning är lägre. Revisorerna med de högre kvalifikationerna skall enligt förslaget benämnas auktoriserade revisorer, medan den grupp revisorer, som i dag kallas godkända granskningsmän, skall benämnas registrerade revisorer. Vad beträffar villkoren för auktorisation och registrering föreslås dessa bli ungefär desamma som nu. Beträffande särskilt utbildningskraven finns emellertid i dag en möj-

lighet att efter s. k. särskild kunskapsprövning erhålla auktorisation. Utredningen föreslår att denna särskilda prövning avskaffas. Vidare föreslår utredningen att anställnings- och rörelseförbuden, dvs. de nuvarande generella förbuden för de auktoriserade revisorerna att inneha anställning hos annan än auktoriserad revisor med egen revisionsrörelse eller i revisionsföretag som ägs och leds av auktoriserade revisorer och att idka handelsrörelse eller delta i ledningen av affärsföretag m. m., skall avskaffas. Det ankommer på Kungl. Maj:t att ta ställning till nu berörda förslag. Jag vill dock i korthet redovisa min uppfattning i några frågor som utredningen särskilt behandlat.

I likhet med utredningen och flertalet remissinstanser anser jag att man bör ha två kategorier kvalificerade revisorer, benämnda auktoriserade revisorer och registrerade revisorer. Beträffande yrkesbeteckningen registrerad revisor vill jag här tillägga dels att Svenska revisorsamfundet, som representerar bl. a. de godkända granskningsmännen, funnit den föreslagna titeln lämplig, dels att titeln redan används i Danmark och Norge för där motsvarande revisorskategori.

Jag är även ense med utredningen och remissinstanserna om att några mer omfattande ändringar inte bör göras i villkoren för auktorisation och registrering i förhållande till vad som gäller i dag. I fråga om den s. k. särskilda kunskapsprövningen vill jag dock särskilt framhålla följande. Denna examinationsmöjlighet, som ger sökande till auktorisation, som inte avlagt vederbörlig examen men på annat sätt skaffat teoretiska grundkunskaper för yrket, tillfälle att styrka sin kompetens, har hittills utnyttjats i begränsad omfattning. De som redan godkänts vid särskild kunskapsprövning bör självfallet genom dispens kunna få auktorisation också i den nya ordningen efter föreskriven praktik. De som vid de nya reglernas ikraftträdande ännu ej avslutat den särskilda kunskapsprövningen bör på lämpligt sätt få tillfälle skaffa sig erforderlig kompetens för auktorisation. Detsamma bör gälla övriga revisorsaspiranter utan examenskompetens. Visserligen har möjligheterna till högre studier vidgats vid universiteten under senare år. Reglerna om vidgat tillträde ger emellertid inte f. n. möjlighet för den som saknar allmän behörighet för universitetsstudier att avlägga för revisorsauktorisering kvalificerande examen. Auktorisationsmyndigheten bör därför söka ge revisorsaspiranterna anvisning på en lämplig utbildningsväg, eventuellt i form av en särskild prövning liknande den handelskamrarna hittills anordnat.

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 rörelseförbudet 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 här nämnda 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 påstås 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 än de registrerade revisorerna. Jag finner därför inte att några egentliga skäl för generella anställnings- och rörelseförbud för de auktoriserade revisorerna föreligger.

Som en följd av sitt förslag i huvudfrågorna har utredningen även föreslagit en del ändringar i flera författningar, av vilka sex beslutats med riksdagen. Ändringarna har huvudsakligen innebörden att i författningarna förekommande orden "godkänd granskningsman" byts mot "registrerad revisor" och att hänvisningar i texterna till att handelskammare skall ha auktoriserat revisor eller godkänt granskningsman utgår. Utredningens förslag i dessa delar har ej mött några invändningar från remissorganen och även jag finner att förslagen bör genomföras. Emellertid bör liknande ändringar göras i ytterligare två lagar, nämligen i lagen (1972: 262) om understödsföreningar, där det i 32 § föreskrivs att en revisor skall vara "av handelskammare auktoriserad revisor eller godkänd granskningsman", och i lagen (1931: 110) om upplagshus och upplagsbevis, där det i 40 § föreskrivs att en granskningsman skall vara "av handelskammare i riket eller på annat, av Konungen godkänt sätt auktoriserad revisor".

Utredningen föreslår vidare en ändring i 26 § sekretesslagen. Enligt tredje stycket denna paragraf åtnjuter handling rörande någons ansökan om inträde i advokatsamfundet eller hans rätt att vara advokat eller rörande disciplinärt förfarande mot advokat sekretesskydd i den mån handlingen antingen angår inträdessökandens eller advokatens ekonomiska ställning eller också innefattar upplysningar, vilkas offentliggörande kan lända annan till men. Den tid varunder sekretessen gäller är bestämd till 70 år från handlingens datum. Utredningens förslag innebär att motsvarande sekretesskydd åstadkommes för handlingar i ärenden rörande auktorisation eller registrering av revisor eller beträffande disciplinärt förfarande mot revisor, dock med undantag för myndighets beslut.

Sekretessbestämmelsen har uttryckligen tillstyrkts av OSK och har i övrigt lämnats utan erinran av remissorganen. Även jag biträder förslaget. Jag vill erinra om att ändring i 26 § första stycket sekretesslagen har föreslagits i prop. 1972: 132 angående rättshjälpsreform II.

Utredningen har i betänkandet summariskt beräknat vissa av statens kostnader för förfarandet enligt alternativ 1. Enligt en i oktober 1972 gjord beräkning uppskattar riksrevisionsverket statens kostnader enligt samma alternativ till omkring 275 000 kr. årligen.

Vad gäller finansieringen av verksamheten föreslår utredningen att revisorerna endast skall betala expeditionsavgift med 60 kr. för beslut om auktorisation eller registrering av revisor. Riksrevisionsverket däremot hävdar att principen om full kostnadstäckning bör tillämpas, dvs. att revisorerna medelst avgifter själva skall svara för kostnaderna för auktorisationsförfarandet. Enligt riksrevisionsverkets beräkningar torde i så fall avgifter om tillhoppa 800 kr. behöva tas ut vid bifall till ansökan om auktorisation eller registrering. Vid omprövning av auktorisation/registrering erfordras avgifter om tillhoppa 500 kr.

Jag anser att revisorerna själva genom avgifter bör svara för kostnaderna för auktorisationsförfarandet. Det ankommer på Kungl. Maj:t att besluta om avgifternas storlek.

Den nya auktorisationsregleringen bör liksom erforderliga författningsändringar träda i kraft den 1 juli 1973.

I enlighet med det anförda har inom handelsdepartementet upprättats förslag till

1. lag om ändring i lagen (1944: 705) om aktiebolag,
2. lag om ändring i lagen (1948: 433) om försäkringsrörelse,
3. lag om ändring i lagen (1955: 183) om bankrörelse,
4. lag om ändring i lagen (1956: 216) om jordbrukskasserörelsen,
5. lag om ändring i förordningen (1968: 576) om Konungariket Sveriges stadshypotekskassa och om stadshypoteksföreningar,
6. lag om ändring i lagen (1970: 65) om Sveriges allmänna hypoteksbank och om landshypoteksföreningar,
7. lag om ändring i lagen (1972: 262) om understödsföreningar,
8. lag om ändring i lagen (1931: 110) om upplagshus och upplagsbevis,
9. lag om ändring i lagen (1937: 249) om inskränkningar i rätten att utbekomma allmänna handlingar.

Samråd har ägt rum med chefen för justitiedepartementet beträffande förslaget under 9, med statsrådet Lidbom beträffande förslagen under 1 och 8 samt med chefen för finansdepartementet beträffande förslagen under 2—7.

Jag hemställer att Kungl. Maj:t

dels föreslår riksdagen att antaga lagförslagen,

dels bereder riksdagen tillfälle att avge yttrande över vad jag har anfört om principerna för en ny ordning för auktorisation av revisorer.

Med bifall till vad föredraganden sålunda med instämmande av statsrådets övriga ledamöter hemställt förordnar Hans Maj:t Konungen att till riksdagen skall avlåtas proposition av den lydelse bilaga till detta protokoll utvisar.

Ur protokollet:

Britta Gyllensten

Innehåll

Propositionen	1
Propositionens huvudsakliga innehåll	1
Lagförslag	2
Förslag till lag om ändring i lagen (1944: 705) om aktiebolag ..	2
Förslag till lag om ändring i lagen (1948: 433) om försäkrings- rörelse	3
Förslag till lag om ändring i lagen (1955: 183) om bankrörelse ..	4
Förslag till lag om ändring i lagen (1956: 216) om jordbruks- kasserörelsen	5
Förslag till lag om ändring i förordningen (1968: 576) om Konungariket Sveriges stadshypotekskassa och om stadshypo- teksföreningar	5
Förslag till lag om ändring i lagen (1970: 65) om Sveriges all- männa hypoteksbank och om landshypoteksföreningar	7
Förslag till lag om ändring i lagen (1972: 262) om understöds- föreningar	7
Förslag till lag om ändring i lagen (1931: 110) om upplagshus och upplagsbevis	8
Förslag till lag om ändring i lagen (1937: 249) om inskränkningar i rätten att utbekomma allmänna handlingar	9
Utdrag av statsrådsprotokollet den 2 februari 1973	10
1 Inledning	10
2 Gällande ordning	11
2.1 Allmän bakgrund	11
2.2 Författningsbestämmelser	13
2.3 Auktorisationsförfarande m. m.	14
2.4 Vissa dispensärenden	18
3 Framställningar om utredning	20
4 Utredningens överväganden och förslag	22
4.1 Allmänna synpunkter	22
4.2 Det statliga huvudansvarets utformning	24
4.3 Yrkesbeteckningar	25
4.4 Villkor för auktorisation och registrering	26
4.5 Revisorernas anställningsförhållanden	27
4.6 Övriga frågor	31
4.6.1 Allmänt	31
4.6.2 Sekretess	31
4.6.3 Andra författningsändringar	32
4.7 Kostnader och avgifter	33
5 Remissyttrandena	34
5.1 Allmänna synpunkter	34
5.2 Det statliga huvudansvarets utformning	35
5.3 Yrkesbeteckningar	37
5.4 Villkor för auktorisation och registrering	38
5.5 Revisorernas anställningsförhållanden	38
5.6 Övriga frågor	44
5.7 Kostnader och avgifter	44
6 Departementschefen	45