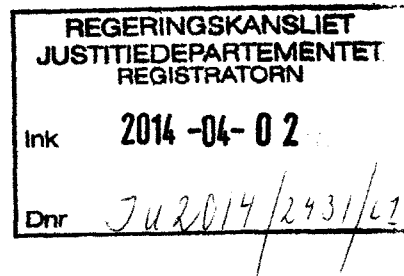


Justitiedepartementet
Enheten för fastighetsrätt och
associationsrätt (L1)
103 33 Stockholm



Stockholm 31 mars 2014

Hemställan från FAR om ändring i jävsbestämmelse i aktiebolagslagen (2005:551) m.fl. lagar

1 Sammanfattning

De s.k. kombiuppdragen fyller en viktig funktion inte bara för små och medelstora företag utan även för näringslivet. För företagens del bidrar kombiuppdragen till effektivitet och minskade kostnader. För näringslivet i stort är det förenat med fördelar att företagens räkenskaper är föremål för såväl professionellt biträde vid redovisningen som revision.

Om möjligheterna att tillhandahålla kombiuppdrag försvåras är det sannolikt att företagen avstår från att anlita ettdera biträde med redovisning eller revision. Oavsett vilken tjänst som företagen väljer att avstå från leder det till att näringslivet, i form av exempelvis kreditgivare och andra borgenärer, får sämre beslutsunderlag. Om företagen i det läget beslutar sig för att avstå från revision är det dessutom troligt att såväl utbudet av revisionstjänster som antalet kvalificerade revisorer minskar.

Jävsbestämmelserna är att jämställa med förbudssituationer. Det är därför viktigt att de inte reglerar fler moment än vad som är nödvändigt för att upprätthålla syftet bakom reglerna. Detta är särskilt angeläget då tillsynen av vissa icke önskvärda situationer dessutom tillgodoses genom annan lagstiftning.

Det s.k. byråjävet sätter gränserna för vilket biträde som kan tillhandahållas i kombiuppdrag. Den som är verksam på samma företag som den som utför företagets revision får inte delta i företagets grundbokföring. Gränsdragningen mellan vad som får och inte får göras i ett kombiuppdrag utgår alltså från begreppet grundbokföring.

Eftersom alla huvudmoment i grundbokföringen inte innebär förvaltningsbeslut föreslår FAR att registreringsmomentet undantas från byråjävsbestämmelsen. Förslaget medför en renodling av syftet bakom jävsbestämmelserna samtidigt som eventuella gränsdragningsproblem omhändertas genom Revisorsnämndens tillsyn av att inga oacceptabla självgranskningsshot föreligger. Förslaget innebär dessutom en anpassning till den tekniska utvecklingen.

2 Förslag till lagtext

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

FAR föreslår följande ändring i 9 kap. 17 § aktiebolagslagen (2005:551).

9 kap. 17 §

Den får inte vara revisor som

1. äger aktie i bolaget eller annat bolag i samma koncern,
2. är ledamot av styrelsen eller verkställande direktör i bolaget eller dess dotterföretag eller biträder vid bolagets bokföring eller medelsförvaltning eller bolagets kontroll däröver,
3. är anställd hos eller på annat sätt har en underordnad eller beroende ställning till bolaget eller någon som avses i 2,
4. är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid grundbokföringen eller medelsförvaltningen eller bolagets kontroll däröver,
4. är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid grundbokföringen *i annan omfattning än registrering av verifikationer* eller bolagets medelsförvaltning eller bolagets kontroll däröver.
5. är gift eller sambo med eller är syskon eller släkting i rätt upp- eller nedstigande led till en person som avses i 2,
6. är besvägrad med en person som avses i 2 i rätt upp- eller nedstigande led eller så att den ene är gift med den andres syskon, eller
7. står i låneskuld till bolaget eller ett annat bolag i samma koncern eller har en förpliktelse som ett sådant bolag har ställt säkerhet för.

I fråga om aktiebolag som avses i 13 eller 14 § gäller, i stället för bestämmelsen i första stycket 4, att den inte får vara revisor som är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid bokföringen eller medelsförvaltningen eller bolagets kontroll däröver.

Den som enligt första eller andra stycket inte är behörig att vara revisor i ett moderbolag får inte heller vara revisor i dess dotterbolag.

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

FAR föreslår följande ändring i 8 kap. 7 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar.

8 kap.

7 §

Den får inte vara revisor som

1. är ledamot av styrelsen eller verkställande direktör i föreningen eller dess dotterföretag eller biträder vid föreningens bokföring eller medelsförvaltning eller föreningens kontroll däröver,

2. är anställd hos eller på annat sätt har en underordnad eller beroende ställning till föreningen eller någon som avses i 1,

3. är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder föreningen vid grundbokföringen eller medelsförvaltningen eller föreningens kontroll däröver,

3. är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder föreningen vid grundbokföringen *i annan omfattning än registrering av verifikationer* eller medelsförvaltningen eller föreningens kontroll däröver,

4. är gift eller sambo med eller är syskon eller släkting i rätt upp- eller nedstigande led till en person som avses i 1,

5. är besvägrad med en person som avses i 1 i rätt upp- eller nedstigande led eller så att den ene är gift med den andres syskon, eller

6. utöver vad som normalt sammanhänger med medlemskap i föreningen, står i låneskuld till denna eller ett annat företag i samma koncern eller har en förpliktelse som föreningen eller ett sådant företag har ställt säkerhet för.

I fråga om föreningar som avses i 5 § första eller tredje stycket gäller, i stället för bestämmelsen i första stycket 3, att den inte får vara revisor som är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder föreningen vid bokföringen eller medelsförvaltningen eller föreningens kontroll däröver.

Den som enligt första eller andra stycket inte är behörig att vara revisor i en moderförening får inte heller vara revisor i dess dotterföretag.

En revisor får vid revisionen inte anlita någon som enligt första, andra eller tredje stycket inte är behörig att vara revisor. Om föreningen eller dess moderförening har anställda med uppgift att uteslutande eller huvudsakligen sköta den interna revisionen, får revisorn dock vid revisionen anlita sådana anställda i den utsträckning det är förenligt med god revisionsd.

2.3 Förslag till lag om ändring i stiftelselagen (1994:1220)

FAR föreslår följande ändring i 4 kap. 6 § stiftelselagen (1994:1220).

4 kap.

6 §

Den får inte vara revisor som

1. är stiftelsens stiftare eller förvaltare,
2. ensam eller tillsammans med andra företräder stiftelsen enligt 2 kap. 16 eller 23 § eller företräder förvaltaren eller, om stiftelsen förvaltas av ett handelsbolag, är bolagsman i bolaget,
3. ensam eller tillsammans med andra har rätt att företräda ett dotterföretag till stiftelsen eller till förvaltaren eller, om dotterföretaget är ett handelsbolag, är bolagsman i företaget,
4. biträder vid förandet av stiftelsens räkenskaper eller vid stiftelsens förmögenhetsförvaltning eller stiftelsens kontroll däröver,
5. är anställd hos eller på annat sätt intar en underordnad eller beroende ställning till stiftelsen eller till förvaltaren eller till någon annan som avses i 1-4,
6. är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder stiftelsen vid grundbokföringen eller förandet av räkenskaper enligt 3 kap. 2 § eller vid stiftelsens förmögenhetsförvaltning eller stiftelsens kontroll däröver,
6. är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder stiftelsen vid grundbokföringen *i annan omfattning än registrering av verifikationer* eller förandet av räkenskaper enligt 3 kap. 2 § eller vid stiftelsens förmögenhetsförvaltning eller stiftelsens kontroll däröver,
7. är gift eller sambo med eller är syskon eller släkting i rätt upp- eller nedstigande led till en person som avses i 1-4 eller är besvägrad med en sådan person i rätt upp- eller nedstigande led eller så att den ene är gift med den andres syskon, eller
8. står i låneskuld till stiftelsen eller förvaltaren eller till ett dotterföretag till stiftelsen eller till förvaltaren eller har förpliktelser för vilka stiftelsen, förvaltaren eller dotterföretag till stiftelsen eller förvaltaren har ställt säkerhet.

I fråga om stiftelser som avses i 4 § andra eller tredje stycket gäller, i stället för bestämmelsen i första stycket 6, att den inte får vara revisor som är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder stiftelsen vid bokföringen eller förandet av räkenskaper enligt 3 kap. 2 § eller vid stiftelsens förmögenhetsförvaltning eller stiftelsens kontroll däröver.

I ett dotterföretag får inte den vara revisor som enligt första eller andra stycket inte är behörig att vara revisor i moderstiftelsen.

En revisor får vid revisionen inte anlita någon som enligt första-tredje styckena inte är behörig att vara revisor. Har stiftelsen, stiftaren, förvaltaren eller ett dotterföretag någon anställd i sin tjänst med uppgift att uteslutande eller huvudsakligen ha hand om intern revision eller granskning av liknande slag, får revisorn dock anlita en sådan anställd i den utsträckning som det är förenligt med god revisionssed.

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

FAR föreslår följande ändring i 17 § revisionslagen (1999:1079).

17 §

Den får inte vara revisor som

1. är ägare till eller delägare i företaget eller annat företag i samma koncern,
2. ingår i företagsledningen för företaget eller dess dotterföretag eller biträder vid företagets bokföring eller medelsförvaltning eller företagets kontroll däröver,
3. är anställd hos eller på annat sätt har en underordnad eller beroende ställning till företaget eller någon som avses under 1 eller 2,
4. är verksam i samma rörelse som den som yrkesmässigt biträder företaget vid grundbokföringen eller medelsförvaltningen eller företagets kontroll däröver,
4. är verksam i samma rörelse som den som yrkesmässigt biträder företaget vid grundbokföringen *i annan omfattning än registrering av verifikationer* eller medelsförvaltningen eller företagets kontroll däröver,
5. är gift eller sambo med eller är syskon eller släkting i rätt upp- eller nedstigande led till en person som avses under 1 eller 2 eller är besvägrad med en sådan person i rätt upp- eller nedstigande led eller så att den ene är gift med den andres syskon, eller
6. står i låneskuld till företaget eller ett annat företag i samma koncern eller har en förpliktelse som ett sådant företag har ställt säkerhet för.

I fråga om företag som på grund av sin storlek ska ha minst en auktoriserad revisor gäller, i stället för bestämmelsen i första stycket 4, att den inte får vara revisor som är verksam i samma rörelse som den som yrkesmässigt biträder företaget vid bokföringen eller medelsförvaltningen eller företagets kontroll däröver.

Den som enligt första eller andra stycket inte är behörig att vara revisor i ett moderföretag får inte vara revisor i dess dotterföretag.

3 Allmänt om byråjäv

Jävsbestämmelserna i 9 kap. 17 § aktiebolagslagen syftar till att upprätthålla revisorns opartiskhet och självständighet (härefter ”oberoende”) genom att se till att han eller hon inte står det reviderade bolaget för nära. Motsvarande bestämmelser återfinns också i annan associationsrättslig lagstiftning (se t.ex. 8 kap. 7 § lagen [1987:667] om ekonomiska föreningar).

En jävssituation uppstår bl.a. om en revisor är verksam vid samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid grundbokföringen (”byråjäv”). Byråjävet utesluter inte att andra personer verksamma vid samma revisionsföretag som revisorn, bistår bolaget med andra redovisningstjänster än grundbokföring. Detta innebär att aktiebolagslagen inte hindrar att någon som är verksam i samma revisionsföretag som den valda revisorn kan delta i systematiseringen av de redan grundbokförda affärshändelserna (huvudbokföring) och framtagandet av utkast till årsredovisning som efter den bokföringsskyldigas kontroll och godkännande ska granskas av revisorn, s.k. kombiuppdrag.¹

Jävsbestämmelserna i den associationsrättsliga lagstiftningen har civilrättslig karaktär. En revisor som är jävig förlorar omedelbart sin behörighet att vara revisor i det företag som jävet gäller och får därför inte längre anlitas av företaget.

Vid sidan av jävsbestämmelserna finns i revisorslagen (2001:883) näringsrättsliga bestämmelser om revisorns oberoende. Liksom jävsbestämmelserna syftar dessa till att upprätthålla omvärldens förtroende för revisorn. I 20 § revisorslagen anges att en revisor måste förhålla sig opartisk och självständig i relation till sin revisionskund. Av analysmodellen i 21 § revisorslagen framgår att en revisor ska avböja eller avsäga sig ett uppdrag i revisionsverksamheten om det föreligger något förhållande som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet, såvida det inte i det enskilda fallet går att tydligt undanröja förtroenderisken. En omständighet som typiskt sett är ägnad att rubba förtroendet för revisorn är om revisorn vid utförandet av sitt revisionsuppdrag måste granska en fråga som han eller hon eller någon annan i revisorns nätverk tidigare har lämnat råd eller annat biträde kring, (s.k. självgranskningshot).

Om en revisor åsidosätter dessa skyldigheter enligt revisorslagen får det andra rättsliga konsekvenser än en överträdelse av en jävsbestämmelse. Exempelvis leder förekomsten av ett beroendeförhållande inte utan vidare till att revisorn förlorar sin behörighet att genomföra revisionsuppdraget. Däremot kan Revisorsnämnden vidta disciplinära åtgärder mot revisorn.

Byråjävet utformning har varit föremål för översyn vid ett flertal tillfällen. Redan i samband med regeringens proposition 1997 konstaterade regeringen att distinktionen mellan grundbokföring och huvudbokföring hade passerats av den tekniska utvecklingen.²

Den 1 januari 2007 skärptes reglerna om byråjäv för revisorn i större aktiebolag och finansiella företag.³ I propositionen behandlades även frågan om byråjäv vid revision av mindre icke-finansiella aktiebolag. Det uttalades att svårigheten att i den praktiska hanteringen av ett företags bokföring skilja mellan grundbokföring och huvudbokföring utgjorde ett tillämpningsproblem som de nuvarande bestämmelserna om byråjäv gav upphov till. Skälet till detta

¹ Se dock bl.a. 9 kap. 17 § andra stycket aktiebolagslagen.

² Prop. 1997/98:99 s. 146.

³ Prop. 2005/06:97.

var att bokföringen i de allra flesta bolag är datorbaserad. Vid användning av ett bokföringsprogram registreras och systematiseras verifikationerna vid en och samma tidpunkt. Grund- och huvudbokföring sker alltså i princip samtidigt, även om vissa moment som får anses ingå i grundbokföringen – attestering och kontering – kan göras i förväg.⁴

Jävsbestämmelserna behandlades senast i prop. 2012/13:61. Utredningen om revisorer och revision hade föreslagit att redovisningsjävet, medelsförvaltningsjävet och byråjävet skulle ersättas med en allmänt hållen jävsbestämmelse av innebörden att revisorn inte får fatta beslut som det ankommer på revisionsklientens styrelse eller verkställande direktör att fatta.⁵ Förslaget ledde inte till någon ändring då regeringen ansåg det vara tveksamt om bara en allmänt hållen jävsregel var ägnad att i tillräckligt hög grad motverka det oberoendehot som ansågs föreligga genom att revisorn i alltför hög utsträckning förlitar sig på sina medarbetares arbete. Detta gällde inte minst om revisorn (eller revisionsföretaget) skulle få sköta revisionsklientens medelsförvaltning.⁶

I Revisorsnämndens föreskrifter, RNFS 1997:1, reglerades bl.a. under vilka förutsättningar revisionsföretag kunde tillhandahålla kombiuppdrag. Dessa föreskrifter upphävdes i samband med att revisorslagen trädde i kraft den 1 januari 2002. Föreskrifterna ansågs inte längre vara nödvändiga då revisorslagens analysmodell i 21 § avsåg att hantera motsvarande situationer.

I det internationella regelverket *Code of Ethics for Professional Accountants*,⁷ som beaktas av Revisorsnämnden vid uttolkningen av 21 § revisorslagen, anges att ett revisionsföretag kan tillhandahålla tjänster med koppling till upprättandet av räkenskapsmaterial och finansiella rapporter åt en revisionskund som inte är ett företag av allmänt intresse om tjänsterna är av rutinmässig eller vanemässig karaktär och under förutsättning att eventuella självgranskningshot ligger på en acceptabel nivå.

Artikel 22.1 i det åttonde bolagsrättsliga direktivet om revision⁸ innehåller en principbaserad analysmodell. För revision av företag av allmänt intresse finns en strängare särreglering.

I EU-kommissionens rekommendation om revisorns oberoende återfinns en bestämmelse som motsvarar den i IESBAs etikkod.⁹

4 Skäl för förslaget

Jävsbestämmelserna i 9 kap. 17 § aktiebolagslagen m.fl. lagar kan jämföras med en förbudskatalog. Det är därför viktigt att de enbart tar sikte på sådana situationer och uppgifter där det finns risk för att revisorns oberoende hotas genom att han eller hon står det reviderade bolaget för nära. Bestämmelsen om byråjäv medför ett förbud för revisorn att fortsätta som bolagets revisor om någon som är verksam i samma revisionsföretag som revisorn biträder vid bolagets grundbokföring. Begreppet grundbokföring, såsom det tidigare har definierats i

⁴ Prop. 2005/06:97 s. 25.

⁵ SOU 2008:79 s. 146 ff.

⁶ Prop. 2012/13:61 s. 45 f.

⁷ IESBAs (International Ethics Standards Board for Accountants) Code of Ethics for Professional Accountants, paragraph 290.171.

⁸ Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG av den 17 maj 2006 om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning och om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG samt om upphävande av rådets direktiv 84/253/EEG (EUT L 157, 9.6.2006, s. 87, Celex 32006L0043).

⁹ A 7.2.1 i EG-kommissionens rekommendation 2002/590/EG av den 16 maj 2002 – Revisorns oberoende i EU: Grundläggande principer.

förarbetena till aktiebolagslagen,¹⁰ innehåller både moment som det typiskt sett ankommer på företaget självt att besluta om (attestering och kontering), men även moment som främst kan jämföras med mekanisk bearbetning av företagets räkenskapsmaterial – ”införing i grundbok” (registrering). Vid revisionsföretagens biträde med bokföringstjänster till små och medelstora revisionskunder har man i ett internationellt perspektiv valt att reglera revisorns oberoende genom bestämmelser som liknar bestämmelsen i 21 § revisorslagen.

Med tiden har begreppet grundbokföring blivit mindre relevant. Ett alternativ hade varit att i lagtexten referera till löpande bokföring. Det finns skäl att göra en översyn av hur dessa begrepp används i olika lagtexter. En sådan översyn bör göras genom ett samlat grepp och inte i detta sammanhang.

Den föreslagna ändringen är avsedd att särskilja de moment i grundbokföringen som inte förutsätter förvaltningsbeslut från sådana moment som det typiskt sett ankommer på företaget att självt besluta om och där revisorn inte får utöva något inflytande. Revisionsföretaget bör därför kunna lämna biträde med registreringen, dvs. den rutinmässiga eller mekaniska hanteringen av bokföringsmaterialet. Ett sådant biträde förutsätter att kunden dessförinnan har attesterat verifikationerna samt bestämt eller godkänt lämpliga kontoklassificeringar av affärshändelserna. Mot bakgrund av den tekniska utvecklingen är det ogörligt att i lag eller förarbeten lämna en uttömmande beskrivning av vad som i kombiuppdrag ska anses vara godtagbara attester och kontoklassificeringar. Dessa frågor får utvecklas genom den praktiska tillämpningen. Av avgörande betydelse är dock att revisionsklienten tar det fulla ansvaret för den enskilda affärshändelsens rörelsetillhörighet och kontering. Förslaget medför även att lagstiftningen anpassas till den tekniska utvecklingen.

Risken för att en revisor i ett kombiuppdrag förlitar sig alltför mycket på den redovisning som upprättats med biträde från hans eller hennes medarbetare utgör ett självgranskningshot. Revisorsnämndens tillsyn över revisorernas efterlevnad av analysmodellen i 21 § revisorslagen reglerar redan denna situation varför någon ändring i revisorslagen inte är påkallad.

För närvarande pågår ett intensivt regleringsarbete inom EU för att stärka förtroendet för revision. I stället för att föreslå striktare regler som ska tillämpas i samtliga fall där revisionsföretag tillhandahåller icke-revisionstjänster till revisionskunder, föreslås en tydlig skiljelinje mellan det stränga regelverk som enbart ska tillämpas vid revision av företag av allmänt intresse och övriga revisionsuppdrag.

Enligt FARs uppfattning är det viktigt att denna skiljelinje upprätthålls, framför allt för att minska risken för ökade regelbördor och kostnader för små och medelstora företag. FARs förslag är därför förenligt med det pågående regleringsarbetet inom EU. Det är även i linje med det förenklingsarbete som man såväl nationellt som internationellt söker åstadkomma för små och medelstora företag.

¹⁰ Prop. 2005/06:97 s. 25.


5 Förslagets konsekvenser

Förslaget medför att jävsbestämmelserna renodlas till att reglera revisorns oberoende gentemot revisionskunden, samtidigt som bestämmelsen i 21 § revisorslagen borgar för att det inte heller föreligger något oacceptabelt självgranskningshot, dvs. att revisorn inte i alltför stor utsträckning förlitar sig på någon som är verksam inom samma nätverk.

Uppskattningsvis biträder redovisnings- och revisionsbranschen ca 90 procent av alla företag med något slags redovisningsbiträde. Det är naturligtvis effektivt om ett företag kan anlita ett och samma företag för både redovisning och revision. Kombiuppdragen fyller därmed en viktig funktion för små och medelstora företag då de bidrar till effektivitet och minskade kostnader. Förslaget medför därför inga negativa ekonomiska konsekvenser.

Kombiuppdragen fyller även en viktig funktion såtillvida att de medför att revisionstjänster finns tillgängliga i hela landet. I Sverige finns det för närvarande ca 800 revisionsbyråer väl spridda över landet. Jämfört med andra länder är den geografiska täckningen unik, vilket kan exemplifieras med att de sju största revisionsbyråerna har ca 290 kontor utanför storstadsregionerna Stockholm, Göteborg och Malmö. Möjligheten till kombiuppdrag är en starkt bidragande orsak till den geografiska spridningen. Om den möjligheten skulle begränsas finns en risk att många mindre företag av kostnadsskäl skulle välja att avstå från revision. En sådan utveckling kan framför allt på mindre orter antas leda till en avsevärd minskning av antalet kvalificerade revisorer, en utveckling som för övrigt inleddes 2011 i anslutning till att revisionsplikten för små företag togs bort. Utbudet av revision och revisorstjänster skulle därmed koncentreras till större orter. Därigenom skulle den nytta som revisionen innebär för näringsliv och samhälle minska i de delar av landet där antalet revisionspliktiga bolag är få. Det skulle även försvåra möjligheterna för icke-revisionspliktiga företag utanför storstadsregionerna att välja revision. I det sammanhanget måste det beaktas att även bolag som inte har revisor i vissa situationer, såsom exempelvis vid sak- och kvittningsemissioner, nedsättning av aktiekapital och yttranden i samband med fusioner, ändå måste anlita en revisor.

FAR


Helene Agélii
Chefsjurist


Dan Brännström
Generalsekreterare