

Regeringskansliet
(Justitiedepartementet)
103 33 Stockholm

Remiss: Nya regler för revisorer och revision (SOU 2015:49)

Sammanfattning

Utredningen lämnar förslag om genomförande av regler i EU:s revisionspaket i svensk rätt. Det är ett omfattande regelverk och betänkandet är omfattande och grundligt genomfört. Tydliga hänvisningar mellan författningskommentarerna och övervägandedelen av betänkandet underlättar granskningen, men omfattningen gör ändå att Juridiska fakultetsnämnden måste begränsa sitt yttrande väsentligt. Fakultetsnämnden lämnar primärt synpunkter på de viktiga ställningstagande utredningen gjort i frågor där det finns ett utrymme för olika alternativ vid införandet av direktivet. Vidare lämnas vissa författningstekniska synpunkter på lagtextförslagen.

Utredningen föreslår i kapitel 10 ett antal disciplinära åtgärder i enlighet med vad som anges i direktivet. Därvid har utredningen noga övervägt om dessa åtgärder kan anses vara straff i Europakonventionens mening och därmed underkastade de rättssäkerhetskrav som uppställs i konventionen för sådana förfaranden.

Utredningen huvudförslag på detta område kan anses innebära att direktivet i vissa avseenden inte genomförs fullt ut. Detta är viktiga frågor och fakultetsnämnden anser att det är motiverat med en fördjupad utredning angående införlivandet av de disciplinära åtgärder som föreskrivs i de aktuella EU-rättsakterna. Utredningens alternativ i bilaga 7 är därvid ett möjligt alternativ till huvudförslaget som bör övervägas.

Avsnitt 7.4 Tillhandahållande av icke-revisionstjänster

Utredningen föreslår i 21 c § undantag från vissa av bestämmelser i revisorsförordningen som begränsar revisionsföretags rätt att tillhandahålla icke-revisionstjänster till granskade företag.

Bland annat föreslås undantag för icke-revisionstjänster som avser upprättande av deklaration avseende skatt, identifiering av offentliga bidrag och skatteincitament, stöd när det gäller skattekontroller, beräkning av skatt och tillhandahållande av skatterådgivning. Dessa tjänster ska få utföras under förutsättning att de inte har någon eller har endast en obetydlig effekt på de granskade finansiella rapporterna.

Fakultetsnämnden delar uppfattningen att det av oberoendeskäl är viktigt med strikta krav på utförande av icke-revisionstjänster och tillstyrker den förutsättning för undantaget som utredningen föreslår.

Det kan dock ifrågasättas om det är realistiskt att alla de uppräknade tjänsterna i praktiken ska kunna undantas. Tjänster som utförs efter det att skattepåverkande transaktioner genomförts, såsom deklaration, stöd vid skattekontroll m.m. kan många gånger utföras utan att de får effekter på granskade finansiella rapporter. Skatterådgivning syftar däremot normalt till att påverka transaktioner som ska genomföras och som därför kommer att påverka det granskade företagens skattekostnader, och ofta även intäkter och kostnader. Dessa tjänster kan därför sällan utföras utan att ha en betydlig effekt på de granskade finansiella rapporterna.

Avsnitt 9.2 Tillsynsnämndens sammansättning

Enligt artikel 21 i förordningen ska den behöriga myndigheten vara oberoende från revisorer och revisionsföretag. Utredningen föreslår dock att revisorer alltså ska kunna ingå i Tillsynsnämnden, med motiveringen att ledamöterna inte kan anses ingå i myndighetens ledning.¹ Utredningens motivering bygger enligt fakultetsnämnden på en ganska snäv och teknisk läsning av rättsakterna. Principiellt anser fakultetsnämnden att man bör vara restriktiv med intresseledamöter. Det kan dock vad gäller Tillsynsnämnden vara så att det är oundgängligt med den kunskap som aktiva revisorer kan tillföra. Om det är på det viset bör dock motiveringen utgå från detta.

Kapitel 10 Disciplinära åtgärder

Inledning

I kapitel 10 behandlar utredningen disciplinära åtgärder mot revisorer och revisionsbolag. Betydande utrymme ges åt överväganden om huruvida sanktionsavgifter ska anses utgöra straff i Europakonventionens mening. Utredningens bedömning är att så är fallet, vilket får långtgående konsekvenser för förslagets utformning. Övriga sanktioner behandlas mycket kortfattat och bedöms inte problematiska i detta avseende.

Som utredningen påpekar är den praxis som utvecklats kring Europakonventionen svåröverskådlig och delvis motstridig. Det manar till försiktighet i vad gäller långtgående tolkningar och fakultetsnämnden uttalar sig därför mer allmänt och principiellt.

¹ S. 326.

Allmänna utgångspunkter

Fakultetsnämnden anser att vid bedömningen av de problem som onekligen finns med att i tillsynsverksamhet använda disciplinära åtgärder verkar tillsynsdimensionen inte tillräckligt beaktad av utredningen. Tillsyn ska kunna bedrivas effektivt och med möjlighet att vidta väl avvägda och effektiva tillrättaförande åtgärder. Särskilt gäller detta vad avser tillsyn över verksamhet som är viktig för enskilda eller samhället i stort. Enligt fakultetsnämnden är revisorsverksamheten av sådan art, låt vara kanske inte av samma vikt för enskilda som t.ex. sjukvård eller för samhället i stort som tillsyn över kärnkraftverk eller finansiella företag. Att en verksamhet är förenad med krav på särskilt tillstånd att bedriva den och tillsyn över att den bedrivs på ett riktigt sätt ger en annan dimension till Europakonventionens krav. Utredningen anger detta, men enligt fakultetsnämnden bör analysen i större utsträckning beakta denna aspekt.

Vidare är en särskild omständighet att utredningens förslag avser en implementering av ett EU-direktiv. Utredningens förslag innebär inte fullt ut ett genomförande av rättsakterna från EU.² Även om det naturligtvis inte kan tas för givet att rättsakter från EU är utformade så att de alltid är förenliga med Europakonventionens krav, är det likväl en stark presumtion för att konventionen analyserats och beaktats vid utformningen av direktivet.³

En annan omständighet som bör beaktas vid bedömningen av utredningens förslag är att utredningen mer eller mindre direkt anger att den ordning som gäller på det finansiella området, i de flesta om inte alla Europas länder, inte är förenlig med konventionen. Om det förhåller sig så borde man kunna förvänta sig avgöranden från Europadomstolen som slår fast att förhållandet är rättsstridigt.

Ytterligare en annan aspekt av de här frågorna är att tillsynen i många fall rör stora bolag som bedriver mycket omfattande ekonomisk verksamhet. En betydande skillnad finns mellan tillsyn över sådana enheter och enskilda fysiska personer med begränsad verksamhet. Synen på sanktioner bör anpassas efter detta. Utredningen framhåller visserligen att bedömningen av om en sanktion ska anses vara ett straff i konventionens mening ska ske med ett subjektivt perspektiv, i meningen att verkningarna för den sanktionerade spelar in, men detta ger ändå ett relativt snävt perspektiv.

Syftet med ingripandena

Utredningen bedömer att de hittills använda ingripandena på revisorområdet i Sverige, nämligen återkallelse av tillstånd⁴ samt erinran och varning, inte utgör straff i konventionens mening. Utredningens motivering är att förfarandets syfte är att ”se till att personer och företag som har misskött sig och därmed inte är lämpliga att fortsättningsvis

² Utredningen konstaterar själv detta, s. 406 x.

³ När det gäller direktiv så är det fråga om att de är utformade på ett sådant sätt att den nationella lagstiftning som blir följden uppfyller kraven i konventionen.

⁴ Det finns flera typer av tillstånd men fakultetsnämnden använder för enkelhetens skull endast tillstånd.

verka som revisorer ska fräntas möjlighet att göra detta.”⁵ Att återkallelse av tillståndet har detta syfte är lätt att begripa, men att erinran och varning alltid har samma syfte är inte självklart.

Det är uppenbart att återkallelse inte kan vara det enda ingripandet som står till buds när det gäller ekonomiskt omfattande och lönsamma verksamheter.⁶ Det behövs några steg på vägen dit så att tillsynsobjektet kan tillrättaföras med andra medel än hot om indragning. Huruvida ingripanden av den här typen ska betecknas som straff eller inte är en svår fråga, men motivet för dem är enligt fakultetsnämnden detsamma oavsett om de innehåller ekonomiska sanktioner eller inte. En erinran har samma syfte som en erinran med en ekonomisk sanktion kopplad till den. Av det skälet är det tveksamt om det finns någon avgörande skillnad mellan ingripanden utan ekonomiskt inslag och ingripanden med ekonomiskt inslag. En sådan skiljelinje synes i vart fall inte ha entydigt stöd i praxis.

Utredningen föreslår i enlighet med direktivet den nya ingripandeformen ”tillfälligt förbud”. Ett tillfälligt förbud innebär ett förbud under högst tre år för revisor eller revisionsföretag att utföra lagstadgad revision och/eller underteckna revisionsberättelser. Ett förbud för ett revisionsföretag att utföra revision under tre år är ett mycket allvarligt ingripande. I de allra flesta fallen är det sannolikt liktydigt med konkurs, inte minst med tanke på renommérisken. Pekuniärt är troligtvis ett tillfälligt förbud för ett stort revisionsföretag i många fall mer ingripande än också mycket höga sanktionsavgifter. Utredningen finner dock inte den här ingripandeformen problematisk ur konventionens synvinkel. Utredningen bedömer att förbuden ”i princip bör kunna ses som mindre ingripande alternativ till ett upphävande av”⁷ tillstånd. Eftersom ett upphävande inte är ett straff enligt utredningens bedömning blir inte heller det mindre ingripande alternativet det enligt utredningen.

Som nämnts är ett tillfälligt förbud i realiteten ett mycket allvarligt ingripande med vittgående ekonomiska konsekvenser och en saklig skillnad gentemot sanktionsavgifter kan inte alltid anses föreligga. Man kan se tillfälliga förbud som en ekonomisk sanktion ex ante, vilken innebär ett hinder mot att tjäna pengar, medan sanktionsavgifter kan ses som en ekonomisk sanktion ex post, vilken i praktiken innebär ett föreläggande att betala in redan intjänade vinster. Som nämnts är det sannolikt så att tillfälliga förbud dessutom är mer ekonomiskt ingripande än även mycket höga sanktionsavgifter.

En genomgående svårighet på det här området är att bedöma ingripanden efter deras syfte. Till exempel skulle tillfälliga förbud kunna anses ha ett annat syfte än att tillrättaföra tillsynsobjekten. Ett sådant syfte skulle kunna vara att få bort en olämplig och för

⁵ S. 397 y.

⁶ Ett skäl är att tröskeln för att tillgripa den sanktionen blir för hög. Att dra in tillståndet för en stor revisionsbyrå är ett dramatiskt beslut. För banker kan det vara mer eller mindre omöjligt eftersom det kan innebära betydande systemrisk. Annorlunda förhåller det sig i en del andra verksamheter. Vad gäller t.ex. försäkringsmäklare förekommer det att de frivilligt återlämnar tillståndet inför en hotande sanktion, eftersom andra sanktioner bedöms allvarligare än indraget tillstånd.

⁷ S. 428 y.

enskilda eller samhället farlig aktör från marknaden. Det går dock inte säkert att hävda att någon, oavsett om det är en fysisk person eller ett bolag, blir mer lämplig efter en tillfällig avstängning. Visserligen kan man tänka sig att någon bättrar sig efter en tillfällig avstängning, men det kan knappast gälla större verksamheter eftersom de sannolikt inte ekonomiskt överlever efter ett tillfälligt förbud av någon varaktighet. Att notera är också att även en sanktionsavgift kan ha som effekt att den som tilldelas den tillrättaförs. Resonemanget belyser svårigheten att bedöma ingripandena efter deras syfte. När det gäller sanktionsavgifter argumenterar utredningen för att deras syfte är att vara ”avskräckande och bestraffande” (och ”inte att åstadkomma ekonomisk kompensation för de överträdelser som skett”)⁸ men när det gäller tillfälliga förbud sägs enbart att det är ett mildare ingripande än återkallat tillstånd. Som fakultetsnämnden återkommer till nedan kan emellertid även sanktionsavgifter betraktas som mildare än återkallelse.

Fakultetsnämnden anser inte att det finns en tillräcklig analys av den rättsliga skillnaden som görs mellan sanktionsavgifter och tillfälliga förbud

Bedömningen av sanktionsavgifter

Tillståndspliktig verksamhet skiljer sig från annan verksamhet på det sättet att verksamhetsutövaren valt att underkasta sig de regler som gäller för verksamheten och att man också kan välja att inte längre underkasta sig dem. Detta innebär givetvis inte att inga rättssäkerhetsaspekter gör sig gällande, men grundförutsättningarna är i viss mån annorlunda än på andra områden.

Som nämnts kan man anse att även sanktionsavgifter är att betrakta som ett mildare ingripande än en återkallelse. Eftersom det rör sig om ekonomisk verksamhet, ofta mycket lönsam, är ekonomiska sanktioner den enda möjligheten att komma tillrätta med överträdelser. Att det endast skulle finnas erinran eller varning samt återkallelse framstår som otillfredsställande.

Vid bedömningen av om sanktionsavgifter är straff bör vägas in att det alltid är möjligt för den som står inför sanktionen att själv lämna tillbaka tillståndet och därmed undandra sig sanktionsavgiften. Det finns alltså en option för den som står under tillsyn att lämna spelet utan sanktion. Ett kännetecken för straff kan sägas vara att man inte kan ska kunna välja om man vill ta straffet eller inte efter det att den aktuella gärningen begåtts. Med sanktionsavgift i dessa sammanhang finns dock en sådan möjlighet fram till den dag ett beslut meddelats. Om fakultetsnämnden har tolkat rättsläget rätt så finns det alltid möjlighet för revisor eller revisionsbolag att inför risken att belastas med en sanktionsavgift återlämna tillståndet.⁹ Rimligen talar detta för att det inte är fråga om ett straff i vanlig mening. Vidare kan sägas att det inte finns något punitivt syfte i vanlig

⁸ S. 422 m och 426 y.

⁹ För det fall denna tolkning inte är riktig finns alltid möjligheten att införa en sådan möjlighet.

mening, utan sanktionsavgifter är den rimliga möjlighet som finns att tillrättaföra ekonomiska verksamheter hitom indraget tillstånd.

En i sammanhanget perifer fråga är att utredningen ger intryck av det organ som beslutar måste godtas som en domstol i konventionens mening.¹⁰ Såvitt fakultetsnämnden förstår räcker det emellertid att det går att få saken omprövad i ett organ som räknas som domstol.¹¹

Avsnitt 13.5 8 Revisionsuppdragets varaktighet

Utredningen föreslår i 9 kap. 21 a § ABL att man ska utnyttja förordningens möjlighet till längre sammanlagda mandatperioder för revisionsbolag än de tio år som föreskrivs som normal regel i förordningen. Perioderna ska kunna vara upp till sammanlagt 20 under förutsättning av bl.a. att ett nytt urvalsförfarande genomförs när uppdraget har pågått i tio år. Sådant uppdrag får vidare förlängas till sammanlagt tjugofyra år under förutsättning att ytterligare en revisor anlitas när uppdraget har pågått i tio år.

I utredningen anförts att en förlängning av uppdragstiden till så lång tid som tjugo respektive tjugofyra år kan antas motverka syftena att hantera förtrolighetshot och förstärka revisorers och revisionsbyråers opartiskhet och självständighet. Utredningen föreslår ändå att möjligheten till längre mandatperioder ska införas. Såsom skäl anförts bl.a. att revisorsbyten innebär kostnadsökningar för företagen och kan leda till att kunskaper om verksamheten går förlorade.

För en mer fullständig bedömning av förslaget krävs praktisk erfarenhet av hur revisioner utförs och kostnaderna därför. Fakultetsnämnden begränsar sig därför till mer tentativa uppfattningar.

Fakultetsnämnden anser att den föreslagna regeln om byte av den huvudansvarige revisorn efter sju år är viktig. Även byte på byrånivå fyller en viktig funktion. 20 respektive 24 år framstår därvid som mycket långa perioder. Vad gäller argumentet om kostnadsökningar samt förnyat urvalsförfarande kan förstnämnda omständighet kanske ofta förta den reella möjligheten till byte efter ett urvalsförfarande. En ny anbudsgivare måste rimligen i sitt pris beakta de initiala kostnaderna av att tillträda ett nytt uppdrag, vilket det rådande revisionsföretaget inte behöver. Vid ett urval kan det därför vara lätt för det granskade företaget att av kostnadsskäl motivera att fortsätta anlita det rådande revisionsföretaget.

Bilaga 7

Enligt fakultetsnämnden är det inte motiverat att kombinera ett återkallat tillstånd med sanktionsavgift på det sätt som utredningen föreslår i bilaga 7.

¹⁰ S. 424 f och fotnot 86.

¹¹ Se t.ex. Danelius, H., Mänskliga rättigheter i europeisk praxis, fjärde upplagan, s. 170 f. och 199 m.

Författningsförslagen

Förslag till ändring av revisionslagen

2 § punkt 11.

I punkten anges omständigheter som om de är för handen innebär att ett företag är ett *företag av allmänt intresse*. Det anges inte vilken tidpunkt eller period bedömningen ska avse. Fakultetsnämnden anser att det är önskvärt att ange tidpunkt eller period för bedömningen.

I författningskommentaren sägs att bestämmelsen utformats i nära anslutning till direktivet, men det bör inte utesluta att tidaspekten, som under alla omständigheter måste bestämmas vid tillämpningen, kan anges redan i lagtexten.

23 §

I 20 – 22 a §§ anges endast att de är tillämpliga på en revisor, men av 23 § framgår att 20 – 22 a §§ är tillämpliga även på registrerade revisionsbolag.

Det vore tydligare om det redan i 20 – 22 a §§ angavs att bestämmelserna omfattade *en revisor eller ett registrerat revisionsbolag*.

Bestämmelserna är i och för sig redan komplexa men kan eventuellt lättas upp på andra punkter.

21 a §

I andra stycket anges att revisorn ska avböja eller avsäga sig revisionsuppdraget om någon närstående m.fl. äger finansiellt instrument i ett företag som är anknutet till det granskade företaget. Detta bör rimligen gälla även om revisorn själv äger ett sådant finansiellt instrument, men det framgår inte av lagtexten.

I tredje stycket anges att första och andra styckena inte omfattar finansiella instrument som ägs indirekt genom fonder och liknande. Det är klart vad som avses, men lagtexten borde preciseras.

Strikt formellt är undantaget onödigt eftersom första och andra styckena gäller ägande (dvs. direkt ägande). Snarast borde därför anges vilka indirekta äganden som också ska omfattas av bestämmelsen. Närmast till hands är ägande genom aktiebolag och handelsbolag i vilka revisorn eller närstående har ett väsentligt ekonomiskt intresse.

Ett undantag från direkt ägande som däremot skulle kunna vara motiverat är finansiella instrument i värdepappersfonder etc. eftersom andelsägarna har ett direkt ägande i fondens förmögenhetsmassa och fonden inte är ett rättssubjekt, således är det strikt formellt inte ett indirekt ägande.

25 a §

I bestämmelsen anges att en revisor som deltagit i granskningen får inte under en karenstid på ett år vara styrelseledamot m.m. i det granskande företaget, dess moderföretag eller dotterföretag.

Karantänen borde väl omfatta även systerföretag till det granskade företaget.