

LAGRÅDET

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2016-03-17

Närvarande: F.d. justitieråden Bo Svensson och Gustaf Sandström
samt justitierådet Ingemar Persson

Revisorer och revision

Enligt en lagrådsremiss den 3 mars 2016 (Justitiedepartementet) har regeringen beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om tillsyn över företag av allmänt intresse i fråga om revision,
2. lag om ändring i revisorslagen (2001:883),
3. lag om ändring i aktiebolagslagen (2005:551),
4. lag om ändring i lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar,
5. lag om ändring i revisionslagen (1999:1079),
6. lag om ändring i sparbankslagen (1987:619),
7. lag om ändring i lagen (1995:1570) om medlemsbanker,
8. lag om ändring i lagen (2004:46) om värdepappersfonder,
9. lag om ändring i lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse,
10. lag om ändring i lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden,
11. lag om ändring i försäkringsrörelselagen (2010:2043),

12. lag om ändring i lagen (2013:561) om förvaltare av alternativa investeringsfonder,
13. lag om ändring i offentlighets- och sekretesslagen (2009:400),
14. lag om ändring i lagen (2016:108) om ändring i lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar.

Förslagen har inför Lagrådet föredragits av kanslirådet Catarina Olsson och kanslirådet Erik Hällströmer.

Förslagen föranleder följande yttrande av Lagrådet:

Förslaget till lag om tillsyn över företag av allmänt intresse i fråga om revision

7 §

Vid föredragningen har upplysts att det uttalande som görs sist i avsnittet om sanktionsavgift för fysiska personer innebär att de aktuella överträdelserna inte kan leda till påföljd enligt svensk strafflagstiftning. Detta utesluter inte i sig att förfarandet enligt Europakonventionen skulle kunna anses vara straffrättsligt. Lagrådet återkommer till frågan om betydelsen av Europakonventionen i anslutning till 32 § förslaget till lag om ändring i revisorslagen.

11 §

Lagrådet föreslår att i punkt 3 orden ”de kostnader” byts mot ”den förlust”.

Förslaget till lag om ändring i revisorslagen

16 a §

Ett revisionsbolag som har registrerats enligt paragrafen omfattas inte av försäkringskravet i Sverige. Vid föredragningen har upplysts att den huvudansvariga revisorn i ett uppdrag som innehas av ett på detta sätt registrerat revisionsbolag måste omfattas av en försäkring (se 8 § i Revisorsnämndens föreskrifter om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet; RNFS 2001:2). Det är alltså inte möjligt att driva oförsäkrad lagstadgad revision i Sverige genom ett utlandsregistrerat revisionsföretag.

21 §

Första stycket 1 föreskriver att en revisor, dvs. en fysisk person, ska avböja eller avsäga sig ett revisionsuppdrag om han eller hon har ett väsentligt vinstintresse i uppdragsgivaren. Ett sådant intresse kan finnas t.ex. om revisorn innehar en större post aktier, konvertibler eller teckningsoptioner som emitterats av uppdragsgivarens bolag. Det är emellertid värt att notera att punkten inte förbjuder revisorn att äga värdepapper av nu angivet slag över huvud taget; det är först när innehavet ger honom eller henne ett väsentligt vinstintresse i uppdragsgivaren som revisorn enligt denna punkt måste avböja eller avsäga sig uppdraget.

Första stycket 2 talar om "finansiellt instrument med koppling till uppdragsgivaren". Kopplingen består i att instrumentet har emitterats, garanterats eller på något annat sätt varit föremål för åtgärder från uppdragsgivaren. Om uppdragsgivaren har gått i borgen för ett obli-

gationslån som emitterats av ett annat företag föreligger en koppling i paragrafens mening.

Första stycket 2 förbjuder all handel med finansiella instrument som på angivet sätt är kopplade till revisionsklienten. Om revisorn säljer sådana instrument som revisorn enligt första stycket 1 får inneha därför att de inte anses ge honom eller henne något väsentligt vinstintresse, blir han eller hon skyldig att avböja eller avsäga sig sitt uppdraget.

Begreppet handel omfattar inte exempelvis arv, gåva, fusion m.m. Men om revisorn under revisionsuppdraget på ett sådant, passivt sätt blir ägare till kopplade finansiella instrument, kan han eller hon inte sälja dem även om de inte ger honom eller henne ett väsentligt vinstintresse i uppdragsgivaren. Gör revisorn det blir han eller hon skyldig att avböja eller avsäga sig sitt revisionsuppdrag.

Men tillämpningsområdet för första stycket 1 och 2 är vidare än så. Det omfattar inte bara revisorn utan alla som medverkar i revisionsuppdraget och dessutom närstående till dessa medverkande. Ett revisionsteam för en större bank kan bestå av mer än 50 personer och var och en av dem har närstående vars värdepappersinnehav revisorn måste kontrollera innan han eller hon åtar sig ett revisionsuppdrag. Och andra stycket 1 täcker också in passiva innehav.

Lagrådet finner att denna ordning inger betänkligheter. Prövningen av revisorns opartiskhet och självständighet blir svår för att inte säga omöjlig när personkretsen och kretsen av jävsgrundande finansiella instrument är så vid. Enda möjligheten för en revisor att åta sig och behålla ett revisionsuppdrag synes vara att se till att alla som deltar i revisionen och deras närstående säljer sina finansiella instrument med koppling till uppdragsgivaren innan revisionen tar sin början,

något som naturligtvis inte är någon enkel uppgift. Men det är oklart vad som kan göras om revisorn eller någon i kretsen kring revisorn under pågående revision genom arv, gåva eller på något annat passivt sätt blir ägare till sådana finansiella instrument så att han eller hon får ett väsentligt vinstintresse i uppdragsgivaren.

Den nu beskrivna ordningen synes ha stöd i EU-paketet men frågan är om det går att mildra de påtalade olägenheterna. Saken bör belysas i den fortsatta beredningen av lagstiftningsärendet.

24 §

I paragrafen föreslås en utvidgning av revisorns dokumentationsplikt. Dokumentationen ska inbegripa revisorns eller revisionsbolagets eventuella överträdelser av de bestämmelser som gäller för revisionsverksamheten och de åtgärder som har vidtagits med anledning av sådana överträdelser.

De nya bestämmelserna omfattar i och för sig också brott som revisorn kan göra sig skyldig till inom ramen för sin revision, t.ex. insiderbrott och medverkan till bokföringsbrott och svindleri. När det gäller sådana överträdelser gäller emellertid Europakonventionens bestämmelser om en rättvis rättegång. Den som är misstänkt för brott ska inte behöva bidra till utredningen eller bevisningen i målet genom att göra medgivanden eller tillhandahålla belastande material. Andra stycket för därför inte så långt som lagtexten ger sken av.

27 §

Lagrådet hänvisar till framställningen under 16 a §.

27 a §

Lagrådet föreslår att ordet "utifrån" byts mot "på grundval av" och ordet "men" mot "och".

28 b och 28 c §§

Lagrådet föreslår att ordningen mellan paragraferna kastas om.

32 §

Paragrafen innehåller de grundläggande bestämmelserna om vilka disciplinära åtgärder som står till Revisorsnämndens förfogande.

Enligt nuvarande bestämmelser kan Revisorsnämnden besluta att auktorisationen eller godkännandet för en revisor ska upphävas eller att revisorn ska meddelas en varning eller en erinran. I lagrådsremissen föreslås att beslut om varning ska kunna kombineras med en sanktionsavgift eller med ett tidsbegränsat förbud att utöva revisionsverksamhet m.m. (jfr direktiv 2006/43/EG, artikel 30 a.1 c, e och f). Bestämmelserna ska gälla också för registrerade revisionsbolag; ett beslut om upphävande tar då sikte på registreringen.

Sanktionsavgiften får för fysiska personer uppgå till högst en miljon kronor och för juridiska personer till högst två procent av företagets omsättning föregående räkenskapsår.

I utredningens betänkande (SOU 2015:49) gjordes bedömningen att sanktionsavgiften i Europakonventionens och EU-stadgans mening är ett straff. Därmed aktualiserades förbudet mot dubbelprövning (ne bis in idem) liksom rätten för den enskilde att inte behöva lämna belastande uppgifter (self-incrimination). Utredningens förslag innebar

att användningen av sanktionsavgift begränsades till enbart den situationen att en revisor fick en ledande befattning hos en tidigare uppdragsgivare.

Det är inte sällan svårt att avgöra när det som betecknas som disciplinpåföljd är att anse som straff i Europakonventionens mening. Regelmässigt får då undersökas om något av de tre s.k. Engelkriterierna är tillämpligt. Det första kriteriet, klassificeringen i nationell rätt, skapar inga problem. Det kan däremot vara fallet beträffande de andra kriterierna, dvs. gärningens art och den möjliga (snarare än den faktiska) påföljdens art och stränghet.

I lagrådsremissen hänvisas till Europadomstolens avgörande i målet Müller-Hartburg mot Österrike den 19 februari 2013 (no. 47195/06). Müller-Hartburg hade som advokat misskött en ekonomisk transaktion som han anförtrotts. Hans sak prövades av advokatsamfundet i Wien i ett förfarande som kunde leda till skriftlig erinran, böter på ett belopp på upp till 36 000 euro, tidsbegränsat förbud att utöva advokatycket eller, som blev resultatet i hans fall, uteslutning från samfundet.

Europadomstolen fann i sitt avgörande att det var fråga om ett disciplinärt och inte ett straffrättsligt förfarande. Avgörandet ger enligt Lagrådets mening stöd för att även förfarandet hos Revisorsnämnden är disciplinärt.

32 f §

Lagrådet föreslår att i punkt 3 ordet "kostnader" byts mot "den förlust".

Förslaget till lag om ändring i aktiebolagslagen

9 kap.

16 a §

Förevarande paragraf svarar mot följande delar av revisionspaketet:

I skäl 19 till EU-förordningen sägs följande:

Det granskade företags bolagsstämmas eller medlemsstämmas rätt att välja lagstadgad revisor eller revisionsföretag skulle inte ha något värde om det granskade företaget ingick ett avtal med en tredje part som begränsar denna valmöjlighet. Alla avtalsvillkor som det granskade företaget kommer överens om med en tredje part avseende ett sådant val eller som begränsar valet till vissa lagstadgade revisorer eller vissa revisionsföretag bör därför anses vara ogiltiga.

I artikel 16.6 i EU-förordningen sägs följande:

6. Avtalsvillkor som det granskade företaget överenskommer med en tredje part och som begränsar bolagsstämmans valfrihet eller valfriheten för medlemmar av det företaget som avses i artikel 37 i direktiv 2006/43/EG till vissa kategorier eller förteckningar över lagstadgade revisorer eller revisionsföretag vad gäller utnämningen av en specifik lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag som ska utföra lagstadgad revision av det företaget ska vara ogiltiga.

I artikel 37.3 i direktivet sägs följande:

3. Alla avtalsklausuler som begränsar bolagsstämmans valfrihet eller valfriheten för ledamöter av det granskade företaget i enlighet med punkt 1 till vissa kategorier eller förteckningar över lagstadgade revisorer eller revisionsföretag när det gäller utnämning av en viss lagstadgad revisor eller ett visst revisionsföretag för att utföra den

lagstadgade revisionen av företaget ska vara förbjudna. Alla sådana befintliga klausuler ska vara ogiltiga.

Det förutsätts att det granskade företaget är part i ett avtal med en tredje part, ett avtal som begränsar det granskade företagens möjligheter att fritt välja revisor på bolagsstämman eller föreningsstämman. Bestämmelserna omfattar alltså inte konsortialavtal i vilka aktieägarna eller medlemmarna kommer överens om hur de ska utnyttja rösträtten för sina aktier eller andelar på stämman. Bestämmelserna tar inte heller sikte på eventuella kartellavtal mellan de stora nätverken om fördelningen dem emellan av revisionsuppdrag.

Ett problem med regleringen är att den bygger på att det granskade företaget kan träffa avtal om hur aktieägarna eller medlemmarna ska rösta på stämman. Enligt den kompetensfördelning som gäller i svenska associationer kan emellertid varken styrelsen eller verkställande direktören träffa avtal som binder stämman i frågor som hör till stämmans exklusiva kompetens, t.ex. val av revisor eller ändring i bolagsordning eller stadgar.

Det innebär för att ta ett praktiskt exempel att om det granskade bolaget ansöker om lån i en bank och banken ställer som villkor för lånet att den stämмоvalde revisorn ska hämtas från ett visst revisionsnätverk, så kan bolagsledningen inte agera på egen hand utan måste inhämta bemyndigande från stämman eller stämmans efterföljande godkännande av revisorsklausulen innan låneavtalet kan ingås.

Av det anförda framgår att den föreslagna paragrafen, som förbjuder avtalsvillkor som har till syfte att bolagsstämman ska välja en viss revisor eller en revisor som finns med i en viss förteckning eller liknande är ogiltigt, slår in öppna dörrar. Bolagsledningen kan inte träffa ett giltigt sådant avtal utan bolagsstämmans föregående eller efterföl-

jande godkännande. Och om stämman lämnat ett sådant godkännande måste syftet med EU-regleringen anses uppnått genom befintliga regler. Detsamma kan sägas om sådana begränsningar i revisorsvalet som tas in i bolagsordningen. Ändringar i bolagsordningen beslutas på bolagsstämma och om stämman har godkänt dem borde allt vara i sin ordning EU-rättsligt.

Lagrådet avstyrker därför förevarande paragraf.

31 a §

Av paragrafen framgår att revisionsberättelsen i förekommande fall ska innehålla ett uttalande om väsentliga osäkerhetsfaktorer som avser händelser eller förhållanden som kan medföra betydande tvivel om bolagets förmåga att fortsätta sin verksamhet.

Det är tydligt att en revisionsberättelse med ett sådant innehåll skapar svårigheter för det reviderade företaget i dess relationer med omvärlden och kan leda till att företaget tvingas i konkurs. Det kan i detta sammanhang finnas skäl att erinra om vad Lagrådet vid sin granskning av 1975 års aktiebolagslag anförde om en liknande situation:

”Situationer kan tänkas uppstå – och förekommer säkerligen också i praktiken – då offentliggörandet av exempelvis ett avtal eller beställning, som ett bolag gjort och som förvisso är en affärshändelse av det slag som 11 kap. 9 § tar sikte på, skulle ha en förödande verkan på bolagets rörelse. Den effekt, som med stor säkerhet vore att förutse, kan exempelvis vara att bolaget skulle direkt förlora en betydande del av en marknad eller utsättas för övermäktig konkurrens från utlandet med påtaglig risk för sådan förlust. En öppen redovisning i dessa och liknande fall skulle varken vara i myndigheternas, de

anställdas eller andra borgenärers eller aktieägarnas intresse. Här måste – i viss parallellitet med brottsbalkens bestämmelse om handlande i nöd – den underförstådda regeln anses gälla att styrelsen ska kunna underlåta redovisning om en sådan skulle vara uppenbart oförsvarlig med hänsyn till bolagets intressen.” (Prop. 1975:103 s. 769.)

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Om Lagrådets förslag ovan under 9 kap. 16 a § godtas måste punkt 3 i ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna utgå.

Lagrådet föreslår att punkt 2 ges följande lydelse:

Bestämmelserna om revisionsberättelse och koncernrevision dels i de nya paragraferna 9 kap. 6 a, 28 a, 31 a och 35 a, dels i den nya lydelsen av 9 kap. 29 och 38 §§ tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 16 juni 2016.

Förslaget till lag om ändring i lagen om ekonomiska föreningar

8 kap.

1 b §

Om Lagrådets förslag ovan under 9 kap. 16 a § aktiebolagslagen godtas måste förevarande paragraf utgå.

13 c §

Lagrådet föreslår att första stycket ges följande lydelse:

I samband med att en moderförening, vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad, är föremål för koncernrevision

ska revisorn bedöma och utvärdera det revisionsarbete som har utförts av revisorer i de övriga koncernföretagen. Revisorn ska se till att han eller hon får tillgång till dokumentation av det revisionsarbete som är relevant för koncernrevisionen.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Om Lagrådets förslag ovan under 8 kap. 1 b § godtas måste punkt 3 i ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna utgå.

Lagrådet föreslår att "gamla" punkt 3 numreras 2 och ges följande lydelse:

Bestämmelserna om revisionsberättelse och koncernrevision dels i de nya paragraferna 8 kap. 13 a–13 c, dels i den nya lydelsen av 8 kap. 13 § tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 16 juni 2016.

Förslaget till lag om ändring i revisionslagen

9 a §

Lagrådet hänvisar till framställningen under 9 kap. 16 a § aktiebolagslagen.

32 b §

Lagrådet hänvisar till framställningen under 8 kap. 13 c § lagen om ekonomiska föreningar.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Om Lagrådets förslag ovan under 9 kap. 16 a § aktiebolagslagen godtas måste punkt 2 i ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna utgå.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Om Lagrådets förslag ovan under 9 a § godtas måste punkt 2 i ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna utgå.

Lagrådet föreslår att "gamla" punkt 3 numreras 2 och ges följande lydelse:

Bestämmelserna om revisionsberättelse och koncernrevision dels i de nya paragraferna 27 a, 27 d, 31 a och 32 b, dels i den nya lydelsen av 27 b och 33 §§ tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 16 juni 2016.

Förslaget till lag om ändring i sparbankslagen

4 a kap.

1 c §

Lagrådet hänvisar till framställningen under 9 kap. 16 a § aktiebolagslagen.

16 b §

Lagrådet hänvisar till framställningen under 8 kap. 13 c § lagen om ekonomiska föreningar.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Om Lagrådets förslag ovan under 4 a kap. 1 c § godtas måste punkt 3 i ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna utgå.

Lagrådet föreslår att punkterna 2 och "gamla" 4 (med nytt nr 3) ges följande lydelse.

2. Om en sparbank vid ikraftträdandet inte har överlåtbara värdepapper upptagna till handel på en reglerad marknad, tillämpas bestämmelserna om styrelseledamöternas redovisnings- eller revisionskompetens i 3 kap. 4 a § första stycket tredje meningen och andra stycket 2 först efter den första ordinarie sparbanksstämma som hålls efter den 16 juni 2016.

3. Bestämmelserna om revisionsberättelse och koncernrevision dels i de nya paragraferna 4 a kap. 12 a, 13 a, 16 a och 16 b, dels i den nya lydelsen av 4 a kap. 12 b och 17 §§ tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 16 juni 2016.

Förslaget till lag om ändring i lagen om medlemsbanker

7 kap.

1 c §

Lagrådet hänvisar till framställningen under 9 kap. 16 a § ABL.

7 a kap.

16 b §

Lagrådet hänvisar till framställningen under 8 kap. 13 c § lagen om ekonomiska föreningar.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Om Lagrådets förslag ovan under 7 kap. 1 c § godtas måste punkt 3 i ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna utgå.

Lagrådet föreslår att punkterna 2 och "gamla" 4 (med nytt nummer 3) ges följande lydelse:

2. Om en medlemsbank vid ikraftträdandet inte har överlåtbara värdepapper upptagna till handel på en reglerad marknad, tillämpas bestämmelserna om styrelseledamöternas redovisnings- eller revisionskompetens 6 kap. 4 a § första stycket tredje meningen och andra stycket 2 först efter den första ordinarie föreningsstämma som hålls efter den 16 juni 2016.

3. Bestämmelserna om revisionsberättelse och koncernrevision dels i de nya paragraferna 7 a kap. 12 a, 13 a, 16 a och 16 b, dels i den nya lydelsen av 7 a kap., 12 b och 17 §§ tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 16 juni 2016.

Förslaget till lag om ändring i lagen om bank- och finansieringsrörelse

10 och 12 kap.

I 10 kap. 8 d § föreskrivs "I fråga om revisionsutskott ska ett bankaktiebolag anses som ett sådant aktiebolag som avses i 8 kap. 49 a § aktiebolagslagen (2005:551)." Denna lagstiftningsteknik återkommer i 10 och 12 kap. i ett mycket stort antal paragrafer som alltså inleds med orden "i fråga om" följt av "ska ett bankaktiebolag anses som ett sådant aktiebolag som avses i" en angiven paragraf i aktiebolagslagen eller lagen om ekonomiska föreningar. För en läsare som inte har specialkunskaper om bankaktiebolag blir lagtexten intetsägande. Paragrafen innebär att alla bankaktiebolag, såväl noterade som onoterade, måste tillämpa bestämmelserna om revisionsutskott i 8 kap. 49 a och 49 b §§. Det kan lämpligen komma till uttryck i lagtexten enligt följande:

Ett bankaktiebolag ska tillämpa bestämmelserna om revisionsutskott i 8 kap. 49 a och 49 b §§ aktiebolagslagen (2005:551).

Motsvarande ändringar bör göras i samtliga föreslagna paragrafer som utförts med den angivna lagstiftningstekniken, inte bara i lagen

om bank- och finansieringsrörelse utan också i övriga lagar som ingår i lagrådsremissen.

10 kap. 9 a §

I paragrafen föreskrivs att möjligheten enligt 9 kap. 21 § aktiebolagslagen att förlänga revisionsuppdraget till högst tjugo eller tjugofyra år inte gäller uppdrag i ett bankaktiebolag. Det innebär att regeringen inte fullt ut utnyttjar de möjligheter som revisionspaketet ger att förlänga revisionsuppdrag i bankaktiebolag. Någon skyldighet att antingen utnyttja revisionspaketets möjligheter i detta avseende fullt ut eller också helt avstå från möjligheten finns emellertid inte. Lagrådet godtar därför begränsningen här och på andra ställen i de remitterade lagtexterna.

Ikraftträdandebestämmelser

Lagrådet föreslår att punkterna 2 och 3 förtydligas genom att ges följande lydelse:

2. Om ett bankaktiebolag eller ett kreditmarknadsbolag vid ikraftträdandet inte har överlåtbara värdepapper upptagna till handel på en reglerad marknad, tillämpas bestämmelserna om redovisningskompetens och revisionskompetens i 8 kap. 49 a § första stycket tredje meningen och andra stycket 2 aktiebolagslagen (2005:551) först efter den första årsstämma som hålls efter den 16 juni 2016.

3. Om en kreditmarknadsförening vid ikraftträdandet inte har överlåtbara värdepapper upptagna till handel på en reglerad marknad, tillämpas bestämmelserna om redovisningskompetens och revisionskompetens i 6 kap. 7 § första stycket tredje meningen och andra stycket 2 lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar först efter den första årsstämma som hålls efter den 16 juni 2016.

Förslaget till lag om ändring i lagen om värdepappersmarknaden

3 kap. 5 b §

Lagrådet hänvisar till vad som anförts ovan beträffande lagen om bank- och finansieringsrörelse.

Övriga lagförslag

Lagrådet lämnar övriga lagförslag utan erinran.