

KRISTINA STÅHL

## Nya regler för revisorer och revision

### 1 INLEDNING

I april förra året antog EU nya regler om revisorer och revision (det s.k. revisionspaketet). Jag fick uppdraget att leda en utredning med uppgift att lämna förslag till hur de nya reglerna ska införlivas i svensk rätt. Utredningen lämnade i maj i år delbetänkandet ”Nya regler för revisorer och revision” (SOU 2015:49). I artikeln redogör jag för några av utredningens förslag. De nya reglerna ska enligt förslaget börja gälla fr.o.m. den 17 juni 2016.

I utredningsuppdraget ingår också att överväga om reglerna om revisorers skadeståndsansvar, och om ansvarsfördelningen mellan bolagets revisor, styrelse och verkställande direktör, bör ändras i något avseende. Den delen av uppdraget kommer att redovisas i ett slutbetänkande senare i år eller i början av nästa år (jag har nyligen begärt att utredningstiden i den delen ska förlängas till april 2016).

Den nuvarande svenska regleringen av revisorer och revision bygger på det s.k. revisorsdirektivet från 2006.<sup>1</sup> Revisionspaketet innebär att revisorsdirektivet, genom ett ändringsdirektiv, reformeras i flera avseenden.<sup>2</sup> Genom den nya EU-regleringen bryts vidare vissa frågor som rör revision av s.k. företag av allmänt intresse (i princip börsnoterade företag och vissa finansiella företag) ut från revisorsdirektivet för att i stället regleras i en direktverkande EU-förordning (den s.k. revisorsförordningen).<sup>3</sup> Genom förordningen har det också tillkommit en omfattande ny reglering av sådan revision.

De nya EU-reglerna rör ett stort antal frågor, vissa mer principiella och andra utpräglat tekniska. I artikeln tar jag upp ett axplock av de viktigaste

1 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 samt om upphävande av rådets direktiv 84/253/EG.

2 Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/56/EU av den 16 april 2014 om ändring av direktiv 2006/43/EG om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning.

3 Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 537/2014 av den 16 april 2014 om särskilda krav avseende lagstadgad revision av företag av allmänt intresse och om upphävande av kommissionens beslut 2005/909/EG.

delarna av de nya reglerna och av utredningens förslag. I avsnitt 2 beskrivs vissa allmänna utgångspunkter etc. för utredningens arbete. Avsnitt 3 behandlar det som jag tror att många kommer att uppfatta som den mest intressanta (men kanske också mest kontroversiella) delen av våra förslag, nämligen frågan om tillsyn och sanktioner. Därefter redogör jag i de följande avsnitten för ett antal av de förslag som rör dels revisorer (avsnitt 4), dels det granskade företaget (avsnitt 5). I avsnitt 6 lämnar jag några avslutande reflektioner.

Artikeln är, på samma sätt som betänkandet, skriven i vi-form (dvs. det anges att "utredningen" eller "vi" anser, föreslår etc.). Detta innebär dock inte att alla experter och sakkunniga står bakom samtliga överväganden och förslag som presenteras. Till betänkandet har fogats tre särskilda yttranden.

## 2 ALLMÄNNA UTGÅNGSPUNKTER M.M.

### 2.1 Minimireglering

Det övergripande syftet med den nya EU-regleringen är att revisionsreglerna ytterligare ska bidra till den finansiella stabiliteten. Avsikten är att detta ska uppnås bl.a. genom åtgärder för att förtroendet för revisionen ska öka. Vidare eftersträvas en högre revisionskvalitet och en förstärkning av revisorernas objektivitet och självständighet. En konsekvens av detta är att både de nya EU-bestämmelserna och de förslag till författningsändringar som lämnas i betänkandet generellt sett innebär att ökade krav i olika avseenden ställs på både revisorer och företag.

En av utgångspunkterna för utredningens arbete har dock, i enlighet med utredningsdirektiven, ändå varit att förslagen ska utformas så att företagens administrativa börda inte ökar mer än nödvändigt. Revisorsdirektivet är ett minimiharmoniseringsdirektiv, dvs. det är möjligt att i nationell rätt införa strängare regler än de som föreskrivs i direktivet. Även revisorsförordningen öppnar i flera avseenden möjligheter för medlemsstaterna att införa mer ingripande eller strängare bestämmelser än de som anges i förordningen. Vi har dock endast i ett fall valt att föreslå nya regler som går längre än vad EU-rätten oundgängligen kräver. I det fallet rör det sig om att avstå från att utnyttja en möjlighet att medge undantag från vissa krav som ställs i revisorsförordningen (se vidare avsnitt 5.4 nedan). I övrigt håller sig förslagen på den miniminivå som obligatoriskt föreskrivs i unionsrätten.

Vid utformningen av de förslag som gäller företag av allmänt intresse, bland annat bestämmelserna om revisionsutskott och val av revisorer, har vi vidare så långt möjligt utgått ifrån och försökt att värna den svenska modellen för bolagsstyrning.

## 2.2 Revisorsförordningens tillämpningsområde

Den nya revisorsförordningen gäller endast vid revision av företag av allmänt intresse och föreskriver betydligt strängare bestämmelser för sådan revision än de som gäller vid revision av andra företag. Revisorer som utför revision av företag av allmänt intresse är vidare underkastade en mer långtgående tillsyn och för företagen gäller särskilda krav bl.a. avseende revisionsutskott och val av revisorer.

Trots att revisorsförordningen i och för sig öppnar möjlighet för det har vi inte ansett att det finns skäl att låta andra företag än de som enligt unionsrätten obligatoriskt ska anses utgöra företag av allmänt intresse omfattas av den strängare regleringen. Vi föreslår därför att med företag av allmänt intresse i Sverige ska, i enlighet med vad som föreskrivs i unionsregleringen, avses företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad och finansiella företag. Till den sistnämnda kategorin hör företag som har tillstånd att bedriva bank- och finansieringsrörelse, vissa värdepappersbolag och vissa försäkringsföretag.

## 2.3 Regleringsteknik

När det gäller mer regeltekniska frågor kan nämnas att våra författningsförslag i regel har utformats i nära överensstämmelse med EU-bestämmelsernas ordalydelse. Syftet med detta är framför allt att underlätta en EU-konform tolkning av de svenska bestämmelserna. En säregenhet med den nya EU-regleringen är vidare att flera av de nya bestämmelserna är hämtade från revisionsstandarder och rekommendationer etc. som utfärdats av olika normgivningsorgan på lägre nivå, såsom t.ex. International Standards on Accounting (ISA). Dessa standarder tillämpas redan i dag och utgör därmed indirekt en del av gällande rätt i Sverige. EU-domstolen har dock underkänt att genomförande av direktiv sker via administrativ praxis.<sup>4</sup> Vi har därför funnit att även dessa delar av den nya EU-reglering-

<sup>4</sup> Se till exempel dom Kommissionen mot Tyskland, C-361/88, EU:C:1991:224, dom Kommissionen mot Irland, C-381/92, EU:C:1994:22 och dom Kommissionen mot Spanien, C-242/94, EU:C:1995:317.

en måste omsättas i svensk författningstext. En oundviklig konsekvens av detta är att det blir en dubbelreglering på så sätt att samma bestämmelse kommer att finnas såväl i lag eller annan författning som i den revisionsstandard etc. varifrån direktivbestämmelsen är hämtad.

Bestämmelser om revisorer och revision finns både i revisorslagen och i den associationsrättsliga lagstiftningen. Vi har i möjligaste mån försökt följa den uppdelning mellan dessa lagar som gäller i dag. Nya bestämmelser som riktar sig till Revisorsnämnden eller som handlar om sådant som dokumentationskrav, revisorers opartiskhet och självständighet samt andra liknande skyldigheter för revisorer har därmed placerats i revisorslagen. Bestämmelser som mer tar sikte på innehållet i själva revisionen har placerats i den associationsrättsliga lagstiftningen.

### 3 TILLSYN OCH SANKTIONER

#### 3.1 Inledning

Den del av den nya EU-regleringen som innebär störst förändring jämfört med i dag är utan tvivel bestämmelserna om tillsyn av, och sanktioner mot, revisorer. Detta har också varit de frågor som varit svårast, men samtidigt också roligast, att arbeta med. Särskilt införlivandet av de nya sanktioner, i form av bl.a. administrativa sanktionsavgifter, som föreskrivs i unionsregleringen har väckt flera frågor av principiell natur. En viktig sådan fråga har varit hur det nya sanktionssystemet förhåller sig till Europakonventionen och EU:s rättighetsstadga. Som underlag för övervägandena i den delen har vi inhämtat ett rättsutlåtande från professorerna Torbjörn Andersson och Iain Cameron, båda verksamma vid Juridiska institutionen i Uppsala. Utlåtandet finns med som en bilaga till betänkandet.

#### 3.2 Revisorsnämndens tillsyn

Revisorsnämnden är den svenska myndighet som ansvarar för tillsynen över revisorer. Inom Revisorsnämnden finns ett särskilt beslutsorgan, benämnt Tillsynsnämnden. Tillsynsnämnden har till uppgift att besluta bl.a. om föreskrifter och disciplinära åtgärder. Tillsynsnämnden ska bestå av sammanlagt nio ledamöter varav två ska vara auktoriserade eller godkända revisorer.

I den nya unionsregleringen finns flera bestämmelser som har bäring på Revisorsnämndens organisation och tillsynsverksamhet. Ett övergripande syfte med de nya EU-reglerna är att öka tillsynsmyndighetens obe-

roende gentemot revisorskåren. Vi har övervägt om de nya reglerna innebär att revisorer inte längre kan delta i Tillsynsnämndens beslutsfattande men har funnit att regleringen fortfarande öppnar möjlighet för detta. Vi föreslår därför inga förändringar när det gäller Tillsynsnämndens sammansättning.

Revisorsförordningen innehåller bestämmelser som ålägger medlemsstaterna att ge tillsynsmyndigheten vissa i förordningen angivna befogenheter. Vi föreslår att Revisorsnämnden ska få utökade befogenheter vid tillsyn av revisorer som utför revision av företag av allmänt intresse, i den del tillsynen avser sådan revision. De nya befogenheterna innebär bl.a. att ett granskat företag av allmänt intresse, på begäran och vid äventyr av vite, blir skyldigt att lämna upplysningar till Revisorsnämnden om revisionen. Revisorsnämnden föreslås också, när det är nödvändigt, få genomföra en undersökning på plats hos revisorer och revisionsbyråer.

### 3.3 Sanktioner

Genom ändringsdirektivet införs en reglering av administrativa åtgärder och sanktioner i revisorsdirektivet. Den enskilt största nyheten är att det införs krav på att revisorer ska kunna åläggas att betala administrativa sanktionsavgifter.

Såväl enligt direktivet som enligt svensk rätt betraktas de åtgärder och sanktioner som revisorer och revisionsbyråer kan påföras som administrativa och inte straffrättsliga. Även administrativa sanktioner kan dock anses utgöra straff i Europakonventionens mening. Enligt vår bedömning är den administrativa sanktionsavgiften, vilken enligt direktivets ingress ska kunna uppgå till betydande belopp (upp till en miljon euro eller mer för fysiska personer), att betrakta som ett straff i konventionens mening. Därmed aktualiseras rättssäkerhetskraven i konventionen med tilläggsprotokoll. Detta medför att förfarandet inför Revisorsnämnden måste anpassas till dessa krav. Eftersom det är fråga om tillämpning av EU-rätt aktualiseras också EU:s rättighetsstadga.<sup>5</sup> Stadgan har samma rättsliga värde som fördragen och ingår således i EU:s primärrätt.

Det är framför allt två aspekter av konventionens rättssäkerhetskrav som är av betydelse i detta sammanhang. För det första handlar det om konventionens förbud mot självangivelse (*”self-incrimination”*). Detta förbud innebär att det under vissa förutsättningar strider mot artikel 6 i

<sup>5</sup> Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna (2010/C83/02).

konventionen att med tvång inhämta information från en person som är föremål för ett disciplinärende och som därvid riskerar att träffas av en sanktion som utgör straff enligt konventionen. Ett motsvarande skydd mot självangivelse gäller även enligt artikel 48.2 i EU:s rättighetsstadga. För det andra aktualiseras som en följd av att en administrativ sanktion anses utgöra straff i Europakonventionens mening förbudet mot dubbel lagföring eller dubbla straff (ne bis in idem) enligt artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen. I artikel 50 i EU:s rättighetsstadga finns en motsvarande bestämmelse.

Frågan om förhållandet mellan administrativa sanktioner och de nämnda rättssäkerhetskraven i konventionen och rättighetsstadgan är inte ny. Den har dock under senare år fått ökad aktualitet, inte minst genom EU-lagstiftarens aktiviteter. I flera nya unionsrättsakter, framför allt på finansmarknadsområdet, finns bestämmelser om kännbara administrativa sanktionsavgifter för dem som bryter mot regleringen. I de svenska lagstiftningsärenden som rör införlivandet av dessa bestämmelser har i princip genomgående dragits slutsatsen att dessa sanktionsavgifter utgör straff i konventionens mening.<sup>6</sup> Det har också i varierande utsträckning lämnats förslag till hur den svenska regleringen ska utformas så att den blir förenlig med konventionens rättssäkerhetskrav.

Trots att frågan således har behandlats i flera aktuella lagstiftningsärenden kan konstateras att rättsläget på flera punkter är osäkert. Några klara svar på frågan om vilka begränsningar som Europakonventionen och rättighetsstadgan innebär för utformningen av disciplinära tillsyns- och sanktionssystem finns inte. Av betydelse är vidare att regleringen i revisorsdirektivet på flera avgörande punkter skiljer sig från motsvarande reglering i de direktiv som beslutats på finansmarknadsområdet. I de sistnämnda direktiven föreskrivs direkt i direktivartiklarna hur stora sanktionsavgifterna ska vara och för vilka överträdelse de ska utgå. I revisorsdirektivet anges endast att sådana avgifter ska kunna utgå, men det sägs ingenting om storleken på avgifterna eller om vilka överträdelse som ska

---

6 Se t.ex. prop. 2014/15:57 (angående kapitaltäckningsdirektivet), SOU 2014:46 (angående marknadsmissbruk), SOU 2014:70 (angående öppenhetsdirektivet) och SOU 2015:2 (angående marknader för finansiella instrument).

sanktioneras.<sup>7</sup> Revisorsdirektivet ger således ett större utrymme för flexibilitet vid införlivandet.

En annan omständighet som vi ansett vara betydelsefull vid utformningen av förslagen i denna del är inriktningen på Revisorsnämndens tillsynsverksamhet och hur denna skiljer sig från den tillsyn som utövas av Finansinspektionen på finansmarknadsområdet. I fokus för Finansinspektionens tillsyn står de företag, dvs. juridiska personer, som bedriver den aktuella verksamheten och de åtgärder som inspektionen beslutar om riktar sig primärt mot företagen. Finansinspektionen har vidare sedan länge haft möjlighet att besluta om stränga administrativa påföljder som har ett uttalat sanktionssyfte, t.ex. i form av höga sanktionsavgifter. När det gäller Revisorsnämndens tillsynsverksamhet är förhållandena de omvända. Av de beslut om disciplinära åtgärder som Revisorsnämnden fattar varje år avser endast en försvinnande liten del juridiska personer. De åtgärder som Revisorsnämnden i dag kan besluta om är vidare uteslutande av disciplinär karaktär. Någon möjlighet för nämnden att besluta om sanktionsavgifter finns inte.

Mot denna bakgrund har vi funnit att det vid utformningen av Revisorsnämndens tillsyns- och sanktionsbefogenheter i första hand bör fästas avseende vid de rättssäkerhetsgarantier som gäller för fysiska personer. Det överordnade målet bör vidare vara att Revisorsnämndens tillsynsfunktion värnas. Att införa straffrättsliga sanktioner inom ramen för ett disciplinärt förfarande gör att förfarandet ändrar karaktär. Rättssäkerhetsgarantierna i Europakonventionen är utvecklade just för straffrättsliga förhållanden och passar mindre bra att tillämpas fullt ut inom ramen för ett disciplinärt tillsynssystem. Särskilt förbudet mot självangivelse kan vara svårt att kombinera med en effektiv tillsynsfunktion.

Revisorer har i dag en lagreglerad uppgiftsskyldighet. Uppgiftsskyldigheten är sanktionerad på så sätt att revisorer som inte medverkar i Revisorsnämndens utredningar kan bli föremål för disciplinära åtgärder. Ett åläggande av en sanktion som är av straffrättslig karaktär kan med hänsyn till revisorers uppgiftsskyldighet komma i konflikt med förbudet mot självangivelse. Enligt vår mening bör den administrativa sanktionsavgif-

7 Av revisorsdirektivets ingress framgår dock att tanken är att avgiften ska vara kännbar. I punkt 16 i ingressen anges att de behöriga myndigheterna bör kunna ålägga administrativa sanktionsavgifter som har en verkligt avskräckande verkan, t.ex. upp till ett belopp om en miljon euro eller mer för fysiska personer och upp till en viss procentandel av den totala årsomsättningen när det gäller juridiska personer.

ten därför reserveras för en specifik överträdelse, nämligen att revisorn i strid med gällande regler tillträder vissa ledande befattningar hos revisionsklienten. Detta ska enligt förslaget kunna sanktioneras med en avgift om upp till tio miljoner kronor. De faktiska omständigheter som måste klarläggas för att konstatera om en regelöverträdelse har skett är i dessa fall av den karaktären att de bör kunna fastställas utan att revisorn åläggs att medverka i förfarandet på ett sätt som kommer i konflikt med förbudet mot självangivelse. I dessa fall föreslår vi därför också undantag från den uppgiftsskyldighet för revisorn som annars gäller.

Mot bakgrund av det oklara rättsläget, och för att ge bredast möjliga underlag för den fortsatta beredningen av lagstiftningsärendet, finns dock i en bilaga till betänkandet också ett alternativ till det förslag som vi lägger fram i denna del. Avsikten med detta är primärt att visa på en lagteknisk lösning för hur den administrativa sanktionsavgiften skulle kunna införas fullt ut i svensk rätt.

Bland de övriga nya sanktioner som enligt direktivet ska införas förtjänar särskilt att nämnas att Revisorsnämnden enligt utredningsförslaget ska kunna besluta om ett tillfälligt förbud under högst tre år att utöva revisionsverksamhet, underteckna revisionsberättelser eller att utöva vissa uppdrag i ett revisionsföretag. Ett tillfälligt förbud ska få meddelas om förutsättningarna för upphävande av auktorisation, godkännande respektive registrering är uppfyllda men det finns särskilda skäl som motiverar att den disciplinära åtgärden i stället begränsas till ett tillfälligt förbud. Ett tillfälligt förbud ska också få meddelas om det finns grund för varning och omständigheterna är försvårande men inte så graverande att det föreligger grund för upphävande.

#### 4 BESTÄMMELSER SOM RIKTAR SIG TILL REVISORER OCH REVISIONSBYRÅER

##### 4.1 Revisionsbyråer från andra medlemsstater

De nya EU-reglerna innebär att det ska vara möjligt för revisionsföretag som har godkänts i en medlemsstat att registreras och utföra lagstadgad revision även i andra medlemsstater. I syfte att genomföra dessa regler föreslår vi att det införs bestämmelser om att ett revisionsföretag som har godkänts inom EES ska kunna registreras i Sverige. För att markera att registreringen av dessa revisionsföretag sker på särskild grund, dvs. på andra villkor än de som gäller för svenska registrerade revisionsbolag,

föreslås att sådana företag ska benämnas registrerade EES-revisionsföretag. För att EES-revisionsföretaget ska få utföra lagstadgad revision i Sverige krävs att företaget utser en i Sverige auktoriserad eller godkänd revisor som huvudansvarig för de revisionsuppdrag som företaget åtar sig. Registrerade EES-revisionsföretag som utför revision i Sverige ska stå under Revisorsnämndens tillsyn när det gäller den svenska revisionsverksamheten.

#### **4.2 Revisorers opartiskhet och självständighet**

Flera av de bestämmelser som rör revisorers oberoende i förhållande till revisionsklienten har ändrats genom de nya rättsakterna. Bland annat har i revisorsdirektivet införts en ingående reglering kring vilka kopplingar av ekonomiskt slag som får finnas mellan revisorn och det granskade företaget. De nya reglerna tar sikte framför allt på möjligheten för revisorer och andra personer i revisorns sfär att äga andelar och liknande i det granskade företaget.

Genom revisorsförordningen införs vidare detaljerade bestämmelser om revisionsarvoden och tillhandahållande av andra tjänster än revisionstjänster. I förordningen finns en katalog med s.k. förbjudna icke-revisionstjänster. Medlemsstaterna får i vissa avseenden avvika från förbudskatalogen genom nationella bestämmelser i såväl skärpande som mildrande riktning. Vi har inte ansett att det finns skäl att införa förbud avseende ytterligare icke-revisionstjänster. Däremot föreslår vi att vissa skatte- och värderingstjänster ska kunna tillhandahållas under förutsättning att utförandet av tjänsterna inte påverkar revisorns opartiskhet och självständighet enligt särskilt angivna kriterier.

#### **4.3 Revisionsberättelsens utformning**

Genom ändringsdirektivet har det gjorts vissa ändringar avseende revisionsberättelsens utformning. Det är fråga om såväl formella som materiella krav. Bland annat ska berättelsen fortsättningsvis innehålla ett uttalande om eventuella väsentliga osäkerhetsfaktorer som avser händelser eller förhållanden som kan medföra betydande tvivel rörande företagets kapacitet till fortsatt drift. Dock får inte, i vidare mån än vad som är nödvändigt för att bedöma om sådant tvivel föreligger, göras uttalanden om det granskade företagets framtida lönsamhet eller om hur effektivt och ändamålsenligt företagets lednings- eller förvaltningsorgan har bedrivit eller kommer att bedriva företagets verksamhet.

Vid revision av företag av allmänt intresse finns ytterligare föreskrifter om revisionsberättelsens utformning i revisorsförordningen. Dessa bestämmelser innebär att det i flera avseenden införs nya krav på revisionsberättelsens innehåll när det gäller revision av sådana företag. Förordningsregleringen är mycket omfattande och detaljerad.

## 5 BESTÄMMELSER SOM RIKTAR SIG TILL DET GRANSKADE FÖRETAGET

### 5.1 Inledning

Huvuddelen av bestämmelserna i revisorsdirektivet och revisorsförordningen är riktade till revisorer och till myndigheter som utövar tillsyn av revisorer. Regleringen innehåller emellertid även bestämmelser som helt eller delvis riktar sig till revisionsklienten, dvs. det granskade företaget. Det är fråga om bestämmelser som rör val av revisorer, revisionsuppdragets varaktighet, revisorers entledigande och avgång samt revisionsutskott.

En särskild fråga som vi haft att ta ställning till är om unionsregleringen ställer krav på att medlemsstaterna utser en myndighet som ska utöva tillsyn över att de bestämmelser som riktar sig till det granskade företaget följs och besluta om sanktioner vid eventuella regelöverträdelser. De nya EU-reglerna är på denna punkt både oklara och motsägelsefulla men vår slutsats är att unionsrätten inte kan anses ställa något sådant krav. Vi anser vidare att de aktuella reglerna inte är av den karaktären att det är motiverat att ett sådant tillsyns- och sanktionssystem införs. Eftersom EU-regleringen på denna punkt är så pass oklar finns dock även när det gäller denna fråga ett alternativ till utredningens förslag, i form av en modell för hur ett sådant system skulle kunna utformas, i en bilaga till betänkandet.

### 5.2 Revisionsutskott

Bestämmelserna om revisionsutskott i revisorsdirektivet har ändrats på så sätt att möjligheten att generellt undanta andra företag av allmänt intresse än noterade företag från skyldigheten att ha revisionsutskott har tagits bort. Liksom tidigare är det dock möjligt för företagen att låta styrelsen i dess helhet fullgöra utskottets uppgifter. Revisorsdirektivet medger vidare att en viss krets av företag av allmänt intresse undantas från skyldigheten att ha ett revisionsutskott. Vi föreslår att dessa möjligheter utnyttjas. Det är fråga om dotterföretag, fondföretag, alternativa investeringsfonder,

företag vars enda uppgift är att utfärda vissa värdepapper och onoterade kreditinstitut.

Genom de nya bestämmelserna har vidare revisionsutskottets uppgifter ändrats. Det är framför allt fråga om en precisering av utskottets uppgifter men också om en del nya uppgifter. Revisionsutskottets roll är fortfarande att bereda ärenden och informera styrelsen i sådana frågor som omfattas av utskottets uppgifter. Det fulla ansvaret för bolagets organisation och förvaltningen av bolagets angelägenheter åvilar alltså styrelsen. I betänkandet förslås att de associationsrättsliga reglerna om revisionsutskottets uppgifter ändras i enlighet med föreskrifterna i ändringsdirektivet.

Bland de nya bestämmelserna kan nämnas att revisionsutskottet ska informera styrelsen om resultatet av den lagstadgade revisionen och på vilket sätt revisionen bidrog till den finansiella rapporteringens tillförlitlighet och vilken roll utskottet haft i den processen. Vidare ska revisionsutskottet hålla sig informerat om resultatet av Revisorsnämndens kvalitetskontroll av företagets revisor. Enligt en ny föreskrift ska revisionsutskottet också ansvara för ett särskilt urvalsförfarande vid val av revisor och lämna rekommendationer om vilken revisor eller vilka revisorer som bör utses.

### 5.3 Revisorsval

Revisorsförordningen innehåller särskilda bestämmelser om val av revisorer i företag av allmänt intresse. Huvudregeln är att revisorsvalet i sådana företag ska föregås av ett särskilt urvalsförfarande. Genom ändringsdirektivet införs vidare ett förbud för avtalsklausuler som begränsar stämmans valfrihet vid revisorsvalet till vissa kategorier eller förteckningar över revisorer. Alla sådana befintliga avtalsklausuler ska vara ogiltiga. Vi har uppfattat att bestämmelserna tar sikte på såväl villkor med sådant innehåll i bolagsordningen som villkor som avtalats med tredje man i t.ex. ett låneavtal och föreslår att bestämmelser om detta införs i den associationsrättsliga lagstiftningen. För företag av allmänt intresse föreslås vidare en skyldighet att utan dröjsmål anmäla till Konkurrensverket om en tredje part försöker införa ett sådant avtalsvillkor.

#### 5.4 Revisionsuppdragets varaktighet

I syfte att stärka revisorers oberoende innehåller revisorsförordningen nya föreskrifter om revisionsuppdragets varaktighet i företag av allmänt intresse. Reglerna innebär bl.a. att det införs krav på inte bara personrotation utan också byrårotation. Ett revisionsuppdrag i ett företag av allmänt intresse ska gälla i minst i ett år och varken det första uppdraget eller detta i kombination med förnyade uppdrag får gälla längre än tio år. Därefter får revisorn eller revisionsbyrån åter utföra revision av det granskade företaget först efter utgången av en karenperiod om fyra år.

Förordningen möjliggör dock för medlemsstaterna att i vissa avseenden föreskriva undantag från förordningens bestämmelser i detta avseende. Vi föreslår att vissa av dessa möjligheter utnyttjas. Enligt förslaget ska revisionsuppdraget kunna förlängas till sammanlagt tjugo år under förutsättning att det anordnas ett nytt urvalsförfarande när uppdraget pågått i tio år. Under förutsättning att ytterligare en revisor anlitas när uppdraget pågått i tio år ska vidare revisionsuppdraget kunna förlängas till sammanlagt tjugofyra år. Finansiella företag av allmänt intresse ska dock inte omfattas av möjligheten att med stöd av de angivna undantagsbestämmelserna förlänga revisionsuppdragets varaktighet utöver tioårsperioden.

#### 5.5 Entledigande av revisor efter talan vid domstol

Enligt gällande rätt får revisorer entledigas i förtid endast om det finns saklig grund. Genom ändringsdirektivet har tillkommit ytterligare regler om entledigande av revisorer i revisorsdirektivet. Reglerna gäller bara för revisorer med uppdrag i företag av allmänt intresse och innebär att det ska finnas en möjlighet för en aktieägarminoritet som representerar fem procent eller mer av rösterna eller kapitalet i ett företag av allmänt intresse, organ inom det granskade företaget och viss myndighet att inleda förfarande om entledigande av företagets revisor vid en nationell domstol om det finns saklig grund för det.

Vi föreslår att det i den associationsrättsliga lagstiftningen tas in bestämmelser om möjlighet att väcka talan vid allmän domstol om en revisors entledigande i förtid. Utöver en aktieägarminoritet ska styrelsen och Finansinspektionen ges rätt att väcka en sådan talan.

## 6 AVSLUTANDE REFLEKTIONER

Till sist några reflektioner av mer personlig karaktär. Detta är mitt första uppdrag som särskild utredare. Det har varit oerhört spännande, lärorikt och roligt. Men också ganska utmattande. Den EU-rättsliga regelmassa som uppdraget avsett är omfattande och detaljrik. Mot bakgrund av de korta införlivandefrister som gäller, och med tanke på kommissionens hårda övervakning av att fristerna följs (och de höga böter som annars kan komma att utgå), har tidsschemat varit synnerligen pressat. Jag kan tänka mig att andra utredare som på senare tid haft att lägga fram förslag till införlivande av annan omfattande EU-lagstiftning har motsvarande erfarenheter. En fråga man kan ställa sig är om det svenska systemet med ambitiösa utredningar av fristående utredare och experter är helt ändamålsenligt och lämpligt när det gäller genomförande av detta slags EU-lagstiftning. Många frågor är som sagt av utpräglat teknisk natur och kräver inga egentliga rättspolitiska överväganden. Enligt min mening skulle man kunna fundera över om inte en större del av beredningsarbetet, i vart fall när det gäller mer tekniska frågor, framöver med fördel skulle kunna läggas direkt hos det ansvariga departementet. Detta skulle bl.a. möjliggöra att arbetet med att utforma den svenska regleringen skulle kunna påbörjas tidigare och bedrivas delvis parallellt med att EU-regleringen förhandlades fram.

*Kristina Ståhl är justitieråd vid Högsta förvaltningsdomstolen.*