

## Nr 25

*Utlåtande i anledning av motioner om vidgad revisionsplikt för företag.*

I motionerna I:480 av herr *Lundberg* och II:859 av herr *Lothigius m. fl.* hemställas att riksdagen hos Kungl. Maj:t begär en utredning angående behovet av vidgad revisionsplikt.

Motionerna har varit föremål för remissbehandling.

### Gällande rätt m. m.

I fråga om aktiebolag och ekonomisk förening finns lagregler om granskning av förvaltning och räkenskaper genom en eller flera revisorer. Revisorerna väljs normalt på bolags- respektive föreningsstämma. Som allmänna kvalifikationsvillkor gäller bl. a. att revisor skall ha den erfarenhet beträffande bokföring och insikt i ekonomiska förhållanden som med hänsyn till bolagets eller föreningens verksamhet erfordras för uppdraget. Om aktiebolag har aktiekapital eller maximikapital på två miljoner kronor eller mera eller är börsnoterat skall minst en av revisorerna vara auktoriserad revisor. Personer som är befattningshavare i bolaget eller hos föreningen kan ej utses till revisorer och ej heller personer som står i underordnad eller beroende ställning till vissa funktionärer i bolaget eller föreningen eller som är anhöriga till sådan funktionär.

Bland revisorernas uppgifter kan nämnas att granska bolagets eller föreningens böcker och andra räkenskaper, att göra inventering eller kontroll av inventering av kassa och övriga tillgångar, att taga del av styrelses och stämmas protokoll samt att granska årsredovisningen. Särskilda bestämmelser tillförsäkrar revisor insyn i förvaltningen.

För varje år avger revisorerna berättelse med redogörelse för resultatet av granskningen och angivande av eventuella anmärkningar. Revisionsberättelsen skall bl. a. innehålla uttalande angående fastställelse av balansräkningen, angående ansvarsfrihet för bolagets eller föreningens ledning och angående ledningens förslag i anledning av vinst eller förlust enligt balansräkningen. Berättelsen blir tillsammans med årsredovisningen tillgänglig för den som önskar taga del därav.

De nu i korthet återgivna regler som gäller beträffande revision i aktiebolag och ekonomisk förening saknar motsvarighet vid de övriga företagsformer som normalt används inom näringslivet, sålunda bl. a. vid handelsbolag och kommanditbolag samt vid verksamhet som drivs av fysisk person med eller utan samgående med andra i enkelt bolag.

Bokföringsskyldigheten sträcker sig betydligt längre än revisionsplikten. Enligt gällande bokföringslag är förutom aktiebolag och ekonomisk förening i regel även handelsbolag och kommanditbolag bokföringsskyldiga. Bokföringslagen uppräknar därutöver en rad verksamhetstyper, där bokföringsskyldighet i princip föreligger oavsett företagsformen. Här nämns bland många andra handel med varor, värdepapper eller annan lös egendom eller fastigheter, tillverkning eller bearbetning av varor, reparationsverksamhet, byggnadsverksamhet, tryckeri- eller förlagsrörelse, hotell- eller pensionatsrörelse samt teater- eller biografrörelse.

Sedan hösten 1967 föreligger ett sakkunnigbetänkande med förslag till lag om skyldighet att föra räkenskaper (SOU 1967:49). Enligt förslaget skall skyldighet att föra räkenskaper åligga — förutom vissa juridiska personer — envar annan som yrkesmässigt driver självständig rörelse, dock ej den som brukar jordbruksfastighet eller idkar uthyrning av annan fastighet.

Gällande bokföringslag hänvisar i fråga om straffbestämmelser till brottsbalkens stadgande om bokföringsbrott. Åtal för detta brott får äga rum endast om den bokföringsskyldige inom fem år från det brottet förövades kommit i konkurs, fått eller erbjudit ackord eller inställt sina betalningar. Utom andra ändringar i fråga om straffbestämmelser föreslås i betänkandet att femårsregeln skall bortfalla och att åtal, förutom vid konkurs etc., även skall kunna väckas om myndighet i anledning av myndigheten medgiven granskning av bokföringen funnit anledning göra anmälan. Åtal skall dock inte väckas utan att det finnes påkallat ur allmän synpunkt.

### Motionerna

I motionerna återopas inledningsvis det härovan nämnda förslaget till ny lag om skyldighet att föra räkenskaper. Härefter anföres följande.

Lagförslaget innehåller bestämmelser om räkenskapsskyldighetens innehåll, om verifikationer och om årsredovisningens utförande, varför innebörden blir bestämda krav på bokföringens kvalitet med verifikationer av varje affärshändelse och med möjligheter att följa ändringar i förmögenhetens storlek och sammansättning.

Om förslag till ny bokföringslag kommer att framläggas i huvudsak enligt utredningens förslag, kommer följden att bli att en stor mängd företag kommer att behöva kvalificerad hjälp för att ordna bokföring och slutredovisning.

I förhållande till tidigare gällande bestämmelser föreslås nu skärpta straffbestämmelser. Åtal för oaktsamhet och uppsåt kan väckas, därest myndighet vid granskning funnit anledning göra anmälan och icke som nu endast vid betalningsinställelse. Vi anser det vara otillräckligt och för den mindre företagaren vanskligt att endast bokföringslagen ändras. Såväl företagarens som samhällets intresse visar här mot att en allmännare revisionskyldighet bör prövas bl. a. för att aktivt stödja de mindre företagen.

För närvarande är endast aktiebolag, ekonomiska föreningar och vissa andra ekonomiska organ underkastade revisionskyldighet. Det har redan tidigare framstått som en nackdel att övriga företag, vilkas borgenärer naturligtvis har samma behov av det skydd revision kan ge som ovannämnda företagsformers borgenärer, icke är

skyldiga att utse revisor. Om revisionskyldigheten blir lagfäst, kommer kreditvärdigheten hos många mindre företag att öka på grund av det förbättrade skydd för borgenärer och andra en välordnad ekonomisk redovisning indirekt ger. Vi ifrågasätter om inte bestämmelser om vidgad revisionskyldighet måste utarbetas som ett nödvändigt komplement till den föreslagna lagen.

Då revisionsplikten nyligen varit föremål för lagstiftning i Norge, får vi härmed kort redogöra för utvecklingen där:

I Norge stiftades en lag 1929 om statsauktoriserade revisorer och revision. Den grundade sig på en parlamentarisk utredning 1918–1924. Revisionsplikt ålades i princip endast aktiebolag, vissa banker och liknande. Dessa behövde dock inte välja statsauktoriserad revisor. I början av 1950-talet utsågs en ny parlamentarisk utredning, den s. k. revisorlovkommittén, med ändamål att se över företagens externa kontrollorgan och revisionsväsende. Utredningen enades 1953 om en omfattande utökning av revisionskyldiga företag. Skälen var givetvis dels ett företags eget intresse, dels hänsyn till tredje man men också statens intresse. Norskt näringsliv inklusive småföretagarföreningar var eniga om den allmänna revisionsplikten. Den norska revisionskyldigheten omfattar i princip hela näringslivet och alla företagsformer varvid dock jordbruket är undantaget liksom företag inom handel och industri, vilkas omsättning understiger en miljon norska kronor. Lagstiftningen trädde i kraft den 1 januari 1965.

Med stöd av ovanstående anser vi det nu nödvändigt att diskutera och eventuellt genomföra en vidgad revisionsplikt i Sverige. Detta borde ske så att ikraftträdandet blir samtidigt med den nya bokföringslagen.

### Remissyttranden

Tillfälle att avge yttrande över motionerna har beretts Föreningen auktoriserade revisorer, Svenska bankföreningen, Sveriges hantverks- och industriorganisation, Sveriges köpmannaförbund, Sveriges lantbruksförbund och Svenska revisorsamfundet.

Av remissinstanserna uttalar sig *de båda revisorsammanslutningarna* och *bankföreningen* klart tillstyrkande om motionärernas utredningsförslag. *Hantverks- och industriorganisationen* har ingen erinran mot att utredningen sker och *lantbruksförbundet*, som åberopar ett av lantbrukets skattedelegation avgivet utlåtande, anser att utredningen kan vara av intresse, om den begränsas till företag av viss storleksordning. Endast *köpmannaförbundet* avstyrker motionsförslaget.

*Föreningen auktoriserade revisorer* instämmer i uppfattningen att en utvidgad revisionskyldighet i och för sig vore värdefull. Beträffande målsättningen för en dylik utredning framhålles, att vid införande av en utvidgad revisionsplikt i Sverige undantag synes böra göras för företag av begränsad storlek i likhet med vad som skett i den norska lagstiftningen. Enligt föreningens uppfattning bör storleksgränsen för sådant undantag sättas högre än vad som nu är fallet i Norge.

*Revisorsamfundet* förklarar sig dela motionärernas synpunkter och understryker att en revision numera inte enbart omfattar en granskning av årsredovisning och löpande förvaltning m. m. utan i allt högre grad kommit att innebära ett aktivt stöd för speciellt de mindre företagen i vad gäller ekonomisk rådgivning och annat utvecklingsarbete. Det är enligt samfundet sannolikt, att denna faktor kommit att

medföra en bättre sanering av de företag, vilka redan nu är underkastade revisionsplikt, än vad eljest blivit fallet. Samfundet anför vidare:

I sammanhanget må för övrigt nämnas, att av Sveriges Radio i samarbete med bland andra Statens institut för hantverk och industri, Sveriges industriförbund och Sveriges hantverks- och industriorganisation nyligen igångsatta radioutbildningen för mindre företagare ger ett mycket tydligt uttryck härför. I kursboken, sid. 49, anföres härom: — I de mindre företagen bör den kvalificerade revisorn inte bara tjänstgöra som granskare utan torde i ännu högre grad än som ofta är fallet böra anlitas och fungera som ekonomisk rådgivare åt företagsledningen. —

Detta citat återspeglar sannolikt mycket väl den rådande uppfattningen inom näringslivet. Det är emellertid troligt, att de mindre företagen själva inte tillräckligt beaktar dessa frågor. När därför motionärerna anknuter till föreslagen ny bokföringslag, är detta enligt vår mening en naturlig om än icke nödvändig utgångspunkt för framlagt utredningsförslag. Tillkomsten av föreslagen bokföringslag och icke minst de skärpta sanktionerna vid överträdelse skulle dock utgöra en mycket stark drivkraft för att utreda frågan.

Men härtill kommer, att det alltmer framstår som en anomali, att bland andra aktiebolagen sedan gammalt är underkastade obligatorisk revision, medan däremot för de företag, vilka i många fall vore bäst betjänta härav, sådan saknas. Härvid får erinras om att sedan nuvarande aktiebolagslag infördes för ett tjugotal år sedan, ombildningen av smärre företag till aktiebolag skett i en kraftigt växande grad. Därmed har revisionsplikt inträtt. Detta torde helt ha accepterats av ägarna, trots att i regel inga andra förändringar reellt inträffat i dylika företag än att de iklätts ny juridisk status.

De i enskild firma, handelsbolag osv. kvarstående företagen är icke sällan större än dagens aktiebolag, har större kreditåtagande och utgör minst samma risk för sina kreditorer utan att dessa äger det skydd revisionen åsyftar. Enligt vår uppfattning har denna synpunkt icke tillräckligt markerats i motiven för motionerna. Samma torde gälla om kreditvärdigheten, speciellt i vikande konjunkturer. En revision på det sätt som god praxis förutsätter, skulle i detta avseende betyda, att ingripanden kunde ske på ett tidigare stadium för att undvika ökade risker till kapitalförlust både för kreditorer och ägare.

*Bankföreningen* anför att det ingår som ett viktigt led i bankernas kreditgivning att följa utvecklingen av de låntagande företagens ekonomi. Det är därför av stor vikt för bankerna att lånekunderna har en tillförlitlig och överskådlig bokföring och att denna sköts med ordning och reda. Erfarenheten visar, att en bra revisor kan uträtta mycket i den vägen. Om ett creditsökande företag saknar revisor, händer det därför rätt ofta att banken ordnar så att en sådan blir tillsatt. I och för sig ligger det alltså i bankväsendets intresse att så många företagare som möjligt blir underkastade revisionsplikt. Å andra sidan kan man inte gärna begära att alla bokföringsskyldiga skall anlita revisor, i synnerhet inte om bokföringsskyldigheten utsträcks så långt som är förutsatt i förslaget till ny bokföringslag. Ett annat problem är, att en revisor helst bör vara yrkesman eller ha god kunskap om bokföring och redovisningsteknik, men att tillgången på personer med sådan kompetens är ganska begränsad. Revisionsfrågan är alltså rätt komplicerad, framhåller föreningen, och det vore säkerligen inte ur vägen att inför den förestående revisionen av bokförings-

lagstiftningen låta utreda i vad mån det är behövt och möjligt att vidga kretsen av revisionspliktiga.

*Hantverks- och industriorganisationen* (SHIO) anför följande.

Enligt vår mening är det angeläget att företagens redovisningsmetoder och över huvud taget administrationstekniken successivt förbättras i takt med den allmänna ekonomiska och tekniska utvecklingen. I detta syfte bedriver vi sedan cirka 25 år tillbaka en ekonomisk serviceverksamhet — SHIO:s Ekonomitjänst — för företag inom hantverk och industri. Verksamheten bedrivs vid huvudbyrå i Stockholm och platskontor ute i landet och omfattar rådgivning i kalkylering, bokföring, skattefrågor etc. Antalet fasta klienter är för närvarande drygt 3 000. Byråerna bedriver även revisionsverksamhet. Liknande verksamhet bedrivs av bl. a. Sveriges köpmannaförbund och Sveriges lantbruksförbund. Förutom auktoriserade revisorer och revisorer knutna till ovannämnda skatte- och bokföringsbyråer finns ett stort antal privatpraktiserande revisorer i landet.

SHIO finner en fortsatt förbättring av företagens redovisningsteknik angelägen och har som ovan omnämnts själv nedlagt betydande ansträngningar i detta syfte. Framför allt med hänsyn till de för företagen allt viktigare kredit- och finansieringsfrågorna är det av stor vikt att företagen har en välskött och överskådlig bokföring. Enligt vår erfarenhet är härvid anvisningar och råd från en av företaget anlitad revisor ofta av betydelse.

I förslaget till ny bokföringslag förutsätts en betydande utsträckning av bokföringsskyldigheten. Sveriges hantverks- och industriorganisation — som ännu ej tagit ställning till det remitterade lagförslaget — vill för närvarande ej uttala sig i frågan om detta behöver kompletteras med bestämmelser om en utvidgad revisionskyldighet enligt motionärernas förslag. Vi har ingen erinran emot att denna fråga utredes innan den nya lagen fastställes.

I det av *lantbruksförbundet* åberopade utlåtandet från skattedelegationen framhålls att den allmänna formuleringen av kompetenskravet för revisor i aktiebolag knappast ger garanti för att revisionen handhas av personer som äger tillräcklig kunskap för uppdraget. Enligt delegationens uppfattning är kompetens för uppgiften den första förutsättningen för att revision skall bli meningsfull. De nu revisionskyldiga juridiska personerna bedriver emellertid ofta verksamhet av förhållandevis ringa omfattning och med så ringa eget kapital att det oftare är ägarnas skötsamhet och solvens som ligger till grund för kreditbedömning än lönsamheten av den juridiska personens verksamhet. Borgenärssynpunkterna beträffande sådana juridiska personer är då inte särskilt framträdande. Flertalet av de företag som nu inte är bokföringsskyldiga men som enligt det framlagda förslaget till bokföringslag i fortsättningen skulle bli skyldiga att föra räkenskaper är av ringa storlek. För dessa är det enligt delegationen inte borgenärssynpunkterna som varit huvudmotivet för räkenskapskyldigheten utan fiskala kontrollsynpunkter.

Den föreslagna utvidgningen av räkenskapskyldigheten är enligt delegationens uppfattning i och för sig inte ett motiv för att utöka revisionskyldigheten till att omfatta nya grupper av företag. Utvecklingen — både den ekonomiska och tekniska — inom redan bokföringsskyldiga kategorier kan däremot möjligen motivera en utredning om behovet av vidgad revisionsplikt för företag som nått viss storlek oavsett den form

vari verksamheten bedrivs. En revisionsskyldighet, där inte vissa kompetenskrav ställs på revisorerna, utgör å andra sidan inte något effektivt skydd för borgenärerna. För företag över viss storlek skulle därför krävas att en revisor är auktoriserad revisor eller godkänd granskningsman. Tillgången på sådana personer är knapp vilket medför att gränsen för revisionsplikt under alla förhållanden måste sättas vid ganska stora företag.

Delegationen har mot bakgrunden av det anförda kommit till uppfattningen att en utredning om vidgad revisionsplikt kan vara av intresse, om denna begränsas till företag av viss storleksordning. En allmän revisionsplikt anknuten till en utvidgad skyldighet att föra räkenskaper finner delegationen däremot orealistisk.

*Köpmannaförbundet* anför följande.

Sveriges Köpmannaförbund delar icke motionärernas uppfattning, att en allmän revisionsskyldighet skulle vara påkallad. Den nya bokföringslagen kommer med stor sannolikhet att framvinga bättre redovisning hos rörelseidkarna. Redan tidigare har man emellertid inom näringsorganisationerna lagt ned mycket arbete på förbättrad redovisning hos medlemmarna. Sålunda har Sveriges Köpmannaförbund alltsedan 1942 byggt upp en organisation av bokföringsbyråer över hela landet med Sveriges Köpmannaförbunds Skattebyrå som samordnande och sammanhållande organ. Härigenom har förbundet kunnat verka för en väsentligt förbättrad redovisning bland detaljhandelsutövare, även om det ännu återstår mycket att göra på detta område. De företag, som anlitar byråerna för sin bokföring, får sina räkenskaper i betydande utsträckning granskade och får revisorernas kommentarer till växlingarna i rörelsen.

De av motionärerna berörda fördelarna med en allmän revisionsplikt, nämligen att kreditvärdigheten hos många mindre företag skulle öka på grund av det förbättrade skydd för borgenärer, som en välordnad ekonomisk redovisning ger, torde redan nu i praktiken uppnås. För det allmännas del står sålunda möjligheten till insyn genom taxeringsrevision öppen.

Ifråga om enskilda borgenärer gäller, att exempelvis banker i stor omfattning kräver fortlöpande bokslutsuppgifter och dylikt, när fråga är om större krediter. Även leverantörer, som lämnar större krediter torde kräva liknande uppgifter.

Erfarenheterna från den inom Sveriges Köpmannaförbund bedrivna verksamheten ger vid handen, att det icke är möjligt att föreskriva allmän revisionsplikt omfattande alla företag. För närvarande finns ett betydande antal små företag, som skulle ha svårt att bära de ökade kostnader, som en dylik revisionsplikt skulle dra med sig. Den största svårigheten i detta sammanhang är dock, att det för närvarande icke finns tillräckligt med kvalificerade personer, som kan utföra en dylik revision. Aktiebolagslagen föreskriver speciella kvalifikationer endast för revisorer i bolag av viss storleksordning. I övriga bolag är revisorerna i många fall personer, som saknar insikter i revision och i företagsekonomi överhuvudtaget. Inte sällan är revisorn exempelvis en god vän till företagaren, och revisionsuppdraget betraktas helt som en väntjänst. Värdet av en sådan revision kan i hög grad ifrågasättas. Även om förbundet sålunda finner, att en ökad revisionsplikt skulle vara av värde, kan dylik revisionsplikt på ovan anförda skäl icke föreskrivas. I varje fall måste en viss gräns dras med hänsyn till företagets omsättning, antalet anställda, omfattningen av dess krediter m. m. Det torde i praktiken vara synnerligen svårt att dra en sådan gräns. Man måste för övrigt närmare ange vad revisionen skall omfatta, d. v. s. det minimum av kontroller som skall göras.

Förbundet vill också framhålla, att det för närvarande pågår en mycket kraftig och snabb strukturförändring inom detaljhandeln. Ett betydande antal små företag faller årligen bort och ersätts med färre men större företag. Denna utveckling skapar otvivelaktigt förutsättningar för förbättrad redovisning.

I och med datateknikens framträngande på redovisningsområdet skapas också stora möjligheter för en förbättrad redovisning. Förbundet vill nämna, att dataredovisning redan genomförts vid dess bokföringsbyråer för ett stort antal detaljhandlare och att man inom några år måste räkna med en mångdubbling av antalet detaljhandlare, som anlitar denna dataservice. Datatekniken går oavbrutet framåt, och byråernas service kommer att omfatta inte endast den rena huvudbokföringen och upprättandet av bokslut och månadsrapporter utan även sådana uppgifter som lagerbokföring, löneavräkning, fakturering, förande av reskontra m. m. Denna utveckling innebär enligt förbundets mening ett stort steg mot förbättrad redovisning.

Om en allmän revisionsplikt skulle genomföras, måste den alltså, som förbundet ovan påpekat, begränsas till företag av en viss storleksordning. Det är också viktigt, att man uppställer vissa kompetenskrav för dem, som skall revidera. Det är emellertid icke möjligt och icke heller nödvändigt, att kraven ställs så högt som de som för närvarande gäller för en auktoriserad revisor, men kraven får inte heller sättas för lågt. I flertalet fall torde det vara fullt tillräckligt, om vederbörande har sådan kompetens som krävs av en godkänd granskningsman eller en ledamot av Svenska revisorsamfundet eller av de revisorer, som för närvarande är chefer för de inom Sveriges Köpmannaförbund arbetande bokföringsbyråerna. Skulle allmän revisionsplikt genomföras, torde det vara nödvändigt vid det godkännande av revisorer, som sålunda bör ske, att auktorisationen anförtros åt exempelvis kommerskollegium, som vid avgörande av dessa frågor bör tillkalla representanter för de stora näringsorganisationerna samt revisorsorganisationerna.

### Utskottet

De tvingande lagregler om revision som finns för aktiebolag och ekonomisk förening saknar motsvarighet för de vanligaste övriga företagsformerna inom näringslivet, sålunda bl. a. för handelsbolag och kommanditbolag samt för verksamhet som drives av fysisk person med eller utan samgående med andra i enkelt bolag.

I motionen föreslås riksdagen begära en utredning angående behovet av en vidgad revisionsplikt. Motionärerna anser att en eventuell lagstiftning härom bör träda i kraft samtidigt med den nya bokföringslag som för närvarande förbereds. Till stöd för utredningsförslaget återopas det behov av kvalificerad hjälp med bokföring och redovisning som den nya bokföringslagen kan medföra. Vidare hänvisas till önskemålet att genom välordnad redovisning skydda borgenärernas rätt och indirekt stärka kreditvärdigheten hos mindre företag.

Vid remissbehandlingen har man på flera håll uttalat sig försiktigt om behovet av den ifrågasatta reformen eller om möjligheterna att med nuvarande knappa tillgång på utbildade revisorer ge reformen större räckvidd. Förslaget avstyrks av köpmannaförbundet som torde omfatta en betydande del av de närmast berörda företagen.

Av remissutfallet synes framgå att motionärernas förslag inte för närvarande stöds av någon stark opinion inom företagen. Med hänsyn härtill kan utskottet inte finna det angeläget att den nya bokföringslagen från ikraftträdandet kompletteras med nya bestämmelser om revision, helst som en sådan sammankoppling säkert måste leda till

att arbetet med bokföringslagen försenas. Utskottet anser det lämpligt att detta arbete får slutföras och eventuellt även erfarenheter från tillämpningen av den nya lagen avvaktas, innan frågan om en vidgning av revisionsplikten upptages till närmare prövning.

Under hänvisning till det anförda får utskottet hemställa,

att förevarande motioner, I:480 och II:859, icke måtte föranleda någon riksdagens åtgärd.

Stockholm den 2 april 1968

På första laguskottets vägnar:

ERIK SVEDBERG

---

*Vid detta ärendes behandling har närvarit*

från första kammaren: herr Erik Svedberg (s), fröken Mattson (s), herrar Hjorth (s), Ernulf (fp), Svanström (cp), Schött (h), fru Lilly Ohlsson (s) och herr Lidgard (h)\*;

från andra kammaren: fru Gärde Widemar (fp)\*, herr Ekström i Björkvik (s)\*, fru Löfqvist (s), herrar Martinsson (s)\*, Jönsson i Malmö (s), Fridolfsson i Stockholm (h), Sjöholm (fp) och Johansson i Växjö (cp).

\* Ej närvarande vid utlåtandets justering.