

Nr 43*Utlåtande i anledning av väckta motioner angående revisorer i aktiebolag.*

Första lagutskottet har till behandling förehaft två inom riksdagen väckta, till lagutskott hänvisade motioner, nr 132 i första kammaren av herr *Kristiansson, Svante*, och herr *Hellebladh* samt nr 161 i andra kammaren av herr *Nyström m. fl.* I motionerna, som är likalydande, hemställes, »att riksdagen i skrivelse till Kungl. Maj:t måtte anhålla om sådan ändring av aktiebolagslagens § 107, att av revisorer, som utses i aktiebolag med aktiekapital eller maximikapital intill två miljoner kronor, minst en revisor skall vara auktoriserad revisor eller av handelskammare godkänd granskningsman».

Beträffande skälen för motionärernas hemställan får utskottet hänvisa till motionen I: 132.

Motionerna har varit föremål för remissbehandling.

Gällande bestämmelser

Enligt *lagen den 14 september 1944 om aktiebolag* skall aktiebolags styrelses och verkställande direktörs förvaltning samt bolagets räkenskaper granskas av en eller flera revisorer. Om aktiekapitalet eller maximikapitalet enligt bolagsordningen överstiger 500 000 kronor, skall revisorererna vara minst två. Revisorererna väljes på bolagsstämman, men i bolagsordningen kan föreskrivas att en eller flera revisorer skall utses på annat sätt. Bolagsstämman skall dock alltid välja minst en revisor. Vid val av två eller flera revisorer äger aktieägargrupp av viss storlek utse en revisor genom att påkalla tillämpning av proportionell valmetod. Revisor som på nu angivet sätt utses av aktieägargrupp brukar benämnas grupp-revisor. Vidare gäller bl. a. att viss minoritet av aktieägare, representerande minst en tiondel av hela aktiekapitalet, kan påfordra, att hos vederbörande länsstyrelse göres framställning om utscende av revisor, som har att med övriga revisorer deltaga i den ordinarie granskningen eller att granska viss åtgärd eller vissa räkenskaper. Revisor som nu sagts kallas minoritetsrevisor. För revisor som väljes å bolagsstämman skall samtidigt utses suppleant.

Beträffande revisors kvalifikationer stadgas i aktiebolagslagen, att revisor skall vara myndig och här i riket bosatt svensk medborgare. Från det senare kravet kan i viss ordning undantag göras. Vidare upptager *lagen* det allmän-

na kvalifikationskravet, att revisor skall ha den erfarenhet beträffande bokföring och insikt i ekonomiska förhållanden som med hänsyn till bolagets verksamhet erfordras för uppdraget. För vissa fall är emellertid formell kompetens obligatorisk. Sålunda skall minst en av revisorerna vara auktoriserad revisor, om aktiekapitalet eller maximikapitalet enligt bolagsordningen uppgår till två miljoner kronor eller däröver eller om bolagets aktier eller av detsamma utgivna obligationer är noterade på fondbörs här i riket. Vidare skall auktoriserad revisor eller godkänd granskningsman anlitas som revisor, om det är föreskrivet i bolagsordningen eller det begäres av aktieägare, representerande minst en tiondel av hela aktiekapitalet. Å andra sidan gäller för det fall då grupprevisor utses, att majoriteten kan påfordra att sådan revisor skall vara auktoriserad eller godkänd granskningsman. Suppleant för revisor med nu ifrågavarande kvalifikationer skall ha minst motsvarande kompetens.

Med auktoriserad revisor och godkänd granskningsman avser aktiebolagslagen av handelskammare auktoriserad revisor och granskningsman.

Om revisor ej uppfyller ovan angivna formella kvalifikationer, skall länsstyrelsen på anmälan utse behörig revisor. Sådan anmälan skall i förekommande fall ingivas av styrelsen, styrelseledamot eller verkställande direktör men kan även göras av enskild aktieägare eller borgenär. För det fall åter att till revisor utsetts person som ej besitter de allmänna kvalifikationerna (erfarenhet och insikt) kan ingripande av länsstyrelsen icke påkallas. I dylikt fall kan rättelse vinnas endast genom klandertalan vid domstol. Sådan talan kan emellertid ej väckas av fordringsägare.

I fråga om revisors åligganden stadgas i aktiebolagslagen, att han skall granska bolagets böcker och andra räkenskaper, taga del av styrelsens och bolagsstämman protokoll, verkställa inventering eller kontrollera verkställd inventering av bolagets kassa och övriga tillgångar, tillse huruvida bolagets organisation av och kontroll över bokföringen och medelsförvaltningen är tillfredsställande, granska styrelsens och verkställande direktörs årsredovisningshandlingar samt vidtaga de åtgärder som i övrigt för ett behörigt fullgörande av revisorsuppdraget kan vara erforderliga. Om granskningsarbetet är av större omfattning är revisor, om vid valet ej annorlunda bestämts, berättigad att anlita hos honom för biträde i revisionsverksamhet anställd, lämplig person som medhjälpare.

Ur förarbetena

Den nu gällande aktiebolagslagen grundar sig på ett av *lagberedningen* år 1941 avgivet betänkande med förslag till lag om aktiebolag m. m. (SOU 1941: 8 och 9). I motiven till förslaget togs frågan om revisors kvalifikationer under övervägande. Lagberedningen anförde beträffande detta spörsmål bl. a. följande.

I vårt land har först under senare årtionden yrkesmässigt utövande av revisionsverksamhet kommit att äga rum i större omfattning. Att beträffande aktiebolagen i allmänhet kräva revisorer med styrkt utbildning och erfarenhet i revisionsverksamhet (auktoriserade revisorer, godkända granskningsmän) är å ena sidan med hänsyn till den fortfarande jämförelsevis ringa tillgången på sådana revisorer icke möjligt och å andra sidan på grund av aktiebolagens mycket skiftande storlek och förhållanden icke av behovet påkallat. Däremot har beredningen ansett lämpligt, att lagen ger uttryck åt det krav på erfarenhet och insikt som måste uppställas såsom allmän regel. Regeln bör vara instruktörisk och medgiva beaktande av bolagets särskilda förhållanden. Beredningen föreslår därför den bestämmelsen, att revisor bör hava den erfarenhet beträffande bokföring och insikt i ekonomiska förhållanden som med hänsyn till bolagets verksamhet erfordras för uppdraget.

Även om det icke kan anses möjligt eller behövt att beträffande alla aktiebolag kräva utseende av revisor med styrkt utbildning och erfarenhet i revisionsverksamhet, synes krav därå böra uppställas beträffande de stora bolagen.

Enligt beredningens mening bör revisor med styrkt yrkeskunnighet och yrkeserfarenhet finnas främst hos de stora aktiebolag, som genom förmedling av fondbörsen vända sig till allmänheten för sin finansiering genom notering av aktierna i bolaget eller av obligationer utgivna av bolaget. I de stora bolagen är revisionsuppdraget ofta av så omfattande och krävande beskaffenhet, att verklig yrkeskunnighet och yrkeserfarenhet fordras. En bristfällig revision kan i stora bolag få ödesdigra följder, vilka kunna gå ut icke blott över de aktieägare som valt revisorerna utan över en vida större krets av personer, aktieägare och även borgenärer. Vidare är ett krav på yrkeskunniga revisorer i dessa stora bolag med hänsyn till deras begränsade antal också möjligt att upprätthålla. Av dessa skäl har beredningen ansett skyldighet böra föreligga för stora bolag att välja minst en yrkesrevisor. Då dessa bolag skola äga själva utse sina revisorer och garanti för att åtminstone en i revisionsverksamhet fullt sakkunnig och erfaren person utses ej kan — såsom beträffande bankaktiebolag — ernås därigenom att en revisor tillsättes av inspektionsmyndighet, måste lagen uppställa sådant krav beträffande yrkesrevisorernas behörighet att trygghet vinnes för hans sakkunskap och erfarenhet. Beredningen har därför ansett sig böra föreslå, att minst en revisor i de stora bolagen skall vara *revisor som erhållit auktorisation av handelskammare i riket* (auktoriserad revisor). Sådant auktorisation meddelas endast den som erhållit en väl kvalificerad teoretisk och praktisk utbildning för revisorsyrket, och i sin helhet utgöra de svenska auktoriserade revisorerna utan tvekel en kår som fyller alla rimliga anspråk på yrkesskicklighet. Däremot har icke beredningen ansett sig kunna i detta avseende med de auktoriserade revisorerna likställa de av handelskammare såsom s. k. granskningsmän godkända personerna (godkända granskningsmän). Av dem krävs icke högre kunskapsprov och ej heller sådan praktisk utbildning som är jämförlig med de auktoriserade revisorernas. De äro i regel icke yrkesrevisorer utan ofta anställda i banker och andra företag, varför de endast såsom bisyssla utföra revisionsarbete. Åtskilliga av dem äga visserligen stor praktisk erfarenhet och betydande yrkesskicklighet och kunna fullt tillfredsställande utföra även ett svårt revisionsarbete, men då det här gäller att uppställa en legal kompetensregel, vars tillämpning blir helt beroende av bolagen själva, kan egenskapen av godkänd granskningsman icke anses er-

bjuda garanti för sådan allsidig sakkunskap och erfarenhet samt en sådan ställning av oberoende yrkesman, att de godkända granskningsmänna lämpligen kunna av lagen angivas såsom fullt kompetenta för revisionsuppdrag även i de största aktiebolag, med det ansvar som följer därmed i synnerhet för den som av lagen förutsättes vara i varje avseende väl kvalificerad för ett dylikt uppdrag. Beredningens ståndpunkt härutinnan medför icke något monopol för de auktoriserade revisorerna att utöva revision i de större bolagen, eftersom vid den auktoriserade revisorns sida även andra personer kunna vara revisorer i dylika bolag.

De bolag, där enligt beredningens förslag minst en revisor skall vara auktoriserad, äro som redan antytts först och främst de bolag, vilka låtit å fondbörsen notera sina aktier eller av dem utgivna obligationer. I det övervägande antalet av dessa bolag finnes redan nu, delvis med anledning av framställning därom från styrelsen för Stockholms fondbörs, auktoriserad revisor. I övrigt har beredningen ansett gränsen lämpligen böra dragas så, att auktoriserad revisor skall finnas i bolag, vars aktiekapital eller maximikapital enligt bolagsordningen uppgår till två miljoner kronor eller däröver. Dessa bolags antal är enligt den statistiska utredningen 411.

Jämväl i fråga om mindre bolag, där auktoriserad revisor sålunda icke skall obligatoriskt förekomma, har beredningen ansett rätt böra medgivas en viss minoritet att påfordra att en av revisorerna skall hava styrkt utbildning och erfarenhet i revisionsverksamhet. Visserligen framstår behovet av en sådan rätt mindre starkt med de av beredningen föreslagna bestämmelserna om rätt att påkalla revisorsval efter proportionell valmetod. Enligt dessa bestämmelser tillkommer rätt att utse revisor aktieägargrupp, vars röstetal utgör mer än en tredjedel eller — i fall då mer än två revisorer skola väljas — mer än en fjärdedel av röstetalet för samtliga å stämman företrädda aktier. Emellertid kan det tänkas att en minoritets önskan ej sträcker sig längre än till att bland revisorerna skall finnas en revisor med styrkt utbildning och erfarenhet i revisionsverksamhet. En sådan önskan, som knappast kan befaras vara förestavad av illojala skäl, synes böra beaktas, då den framföres av en minoritet som — i likhet med vad enligt förslaget i där det begäres av aktieägare med ett sammanlagt aktiebelopp om minst en tiondel av hela aktiekapitalet. I förevarande fall synes även godkänd granskningsman böra kunna anlitas. I andra punkten har därför intagits bestämmelse, att *auktoriserad revisor eller godkänd granskningsman* skall utses, där det begäres av aktieägare med ett sammanlagt aktiebelopp om minst en tiondel av hela aktiekapitalet. Bolagsstämmans majoritet äger därvid träffa val mellan auktoriserad revisor och godkänd granskningsman.

Remissyttranden

Utskottet har i den ordning § 46 riksdagsordningen föreskriver inhämtat yttrande över motionerna från *patent- och registreringsverket* samt *aktiebolagsutredningen*. Härjämte har tillfälle att avgiva yttrande i ärendet beretts *Sveriges advokatsamfund*, *Stockholms handelskammare*, *Svenska bankföreningen*, *Föreningen Auktoriserade revisorer* och *Svenska revisorssamfundet*.

Advokatsamfundet och bankföreningen har ej funnit motionerna böra föranleda någon åtgärd. *De övriga remissorganen*, av vilka flertalet ställt sig tveksamma till behovet och lämpligheten av den av motionärerna påyrkade reformen, förordar, att motionerna överlämnas till aktiebolagsutredningen.

Patent- och registreringsverket anför bl. a. följande:

Motionerna utmynnar i en hemställan om sådan ändring av 107 § aktiebolagslagen att i varje aktiebolag skall finnas minst en revisor, som är auktoriserad revisor eller godkänd granskningsman. Enligt verkets uppfattning är det visserligen riktigt att revisionen i många bolag, framför allt mindre, företer brister. Detta förhållande torde dock knappast hero på att de generella kompetenskraven är otillräckliga. De brister som i många fall vidlåder revisionsarbetet torde i stället sammanhånga med att revisorerna ej uppfyller de föreskrivna kompetenskraven. Problemet gäller därför enligt ämbetsverkets uppfattning ej så mycket själva kompetensföreskriften som fastmer garantin för att föreskriften verkligen efterföljes. — — —

Motionärerna utgår endast från kvalifikationsföreskrifterna som sådana. Såsom redan framgår av det sagda kan ifrågasättas huruvida den föreslagna skärpningen av kompetenskraven för revisorerna är välmotiverad. Härutöver må emellertid ytterligare skäl anföras. Bland dem, som för närvarande anlitas såsom revisorer i aktiebolag, finns säkerligen ett betydande antal som äger stor erfarenhet och kunnighet i fråga om revisionsverksamhet — exempelvis advokater, kamrerare, bankmän — utan att likväl besitta den formella kompetens, som krävs för att de ej skulle bli diskvalificerade av ett stadgande i enlighet med motionerna. Ett generellt stadgande av dylik innebörd, vilket ej ens undantagsvis medgäve personer med likvärdig realkompetens att utses till revisor, skulle i betydande utsträckning monopolisera revisionsuppdragen i aktiebolag för de angivna båda kategorierna revisorer. Den viktigaste omständigheten för frågans bedömning är dock att det skulle bli ytterst svårt om ej rentav omöjligt att över huvud taget genomföra de skärpta kompetenskraven. Vad lagberedningen 1941 anförde såsom hinder mot en bestämmelse liknande den nu av motionärerna föreslagna — den jämförelsevis ringa tillgången på auktoriserade revisorer och godkända granskningsmän — gäller nämligen alltså. Visserligen har enligt inhämtade upplysningar antalet auktoriserade revisorer, som 1941 uppgick till omkring 130, numera ökat till omkring 375, varjämte antalet godkända granskningsmän för närvarande uppskattas till ungefär 650, men å andra sidan har antalet bestående aktiebolag, som 1941 beräknats vara ungefär 20 000, stigit till nära 57 000 vid utgången av 1963. Under de närmaste åren torde aktiebolagsbeståndet öka med ungefär 4 000 bolag per år. Hänsyn måste dessutom tagas till ett ej ringa antal aktiebolag i likvidation — f. n. ungefär 1 500 — för vilka föreligger skyldighet att ha revisor. Därtill är att märka, dels att många revisorer av de ifrågavarande kategorierna är fast knutna till viss offentlig eller privat rörelse och sålunda ej utövar självständig revisionsverksamhet, dels ock att huvudparten av de kvalificerade revisorerna är verksamma i de större städerna. Av de auktoriserade revisorerna torde sålunda för närvarande ungefär hälften ha verksamheten förlagd till Stockholm. De angivna förhållandena skulle ej blott öka svårigheten för icke centralt belägna företag att över huvud taget förvärva kvalificerade revisorer utan även medföra att omkostnaderna för revisionsarbetet — vari ju även ingår en under hela räkenskapsåret fortlöpande granskning av räkenskaper

och förvaltning — i stor utsträckning komme att ytterligare ökas med rese- och traktamentsersättningar.

Den ökning av antalet auktoriserade revisorer och godkända granskningsmän, som ägt rum efter tillkomsten av 1944 års aktiebolagslag, skulle måhända medge en utvidgning av gränserna för skyldigheten att utse dylika personer till revisorer, så att även medelstora aktiebolag kunde komma att innefattas i stadgandet. Härigenom skulle vinnas, att de bolag, som ordinärt ingår förbindelser av mera betydande omfattning, jämväl komme att omfattas av den skärpta bestämmelsen.

Patentverket vill utöver vad nu anförts erinra om utredningen om samnordisk översyn av aktiebolagslagstiftningen, vilken i samband med att dess uppdrag genom tilläggsdirektiv vidgats att avse hela aktiebolagslagstiftningen numera antagit namnet aktiebolagsutredningen (Riksdagsberättelsen år 1964: I Ju: 27). Ämbetsverket anser frågan om en eventuell vidgning av skyldigheten för aktiebolag att utse kvalificerad revisor vara av sådan betydelse, att den ej bör avgöras separat utan komma under prövning i samband med arbetet på förslag till ny aktiebolagslag. Verket föreslår därför att motionerna överlämnas till aktiebolagsutredningen att av denna tagas i övervägande vid fullgörande av utredningsuppdraget.

Aktiebolagsutredningen framhåller, att frågan om kvalifikationskrav för revisor i aktiebolag prövas under det arbete som med deltagande från samtliga nordiska länder och med utredningen som företrädare för Sverige f. n. bedrivs för att åstadkomma en gemensam nordisk aktiebolagslag. Utredningen hemställer, att motionerna måtte överlämnas till denna för att beaktas vid dess fortsatta arbete.

Advokatsamfundet, som uttryckligen avstyrker bifall till motionerna, uttalar inledningsvis bl. a., att det kan vitsordas att otillräckligt kvalificerade revisorer stundom utses i sådana bolag, beträffande vilka utscende av auktoriserad revisor ej är obligatoriskt. I yttrandet anföres därefter följande.

Om styrelsen rätt uppfattat motionerna, innebär dessa att alla svenska aktiebolag, som ligger under den i 107 § 1 mom. andra stycket första punkten aktiebolagslagen angivna gränsen, d. v. s. aktiebolag med aktiekapital eller maximikapital under 2 milj. kronor, enligt motionärernas mening bör tvingas att till revisor utse minst en auktoriserad revisor eller godkänd granskningsman. Detta betyder att i ifrågavarande hänseende ingen hänsyn skulle tagas till arten eller omfattningen av bolagets verksamhet, storleken av bolagets aktiekapital eller andra omständigheter. Det betyder också att de aktiebolag, vilkas aktiekapital eller maximikapital enligt bolagsordningen icke överstiger 1/2 milj. kronor och som därför enligt 105 § första stycket aktiebolagslagen äger laglig rätt att utse allenast en revisor, skulle vid begagnande av denna rätt vara nödsakade att till posten utse en auktoriserad revisor eller en godkänd granskningsman. I motionerna har icke angivits hur motionärerna tänkt sig att lagstiftaren skulle böra sörja för att den föreslagna bestämmelsen efterlevdes. Närmast till hands ligger väl emellertid att utgå ifrån att bestämmelserna i 108 § första och andra styckena aktiebolagslagen skulle bli tillämpliga även i förevarande fall eller m. a. o. att länsstyrelsen skulle äga befogenhet och skyldighet att efter anmälan av bl. a. aktieägare eller borgenär utse auktoriserad revisor eller godkänd granskningsman, där sådan ej utsetts av bolaget.

Det med avseende å revisors kvalifikationer nu gällande stadgandet i 107 § 1 mom. första stycket andra punkten aktiebolagslagen ger uttryck för en enligt styrelsens mening riktig tanke, när detsamma icke uppställer några absoluta krav utan i stället gör kraven beroende av vad som är erforderligt med hänsyn till bolagets verksamhet. Om bolaget icke driver någon verksamhet (och så är säkerligen fallet med ett stort antal mindre aktiebolag), framstår ett krav på att minst en revisor skall vara auktoriserad revisor eller godkänd granskningsman såsom omotiverat och endast ägnat att leda till onödiga kostnader. Men även när det gäller bolag, som driver verksamhet, är denna ej sällan av sådan art eller omfattning, att samma synpunkter är berättigade. När det gäller aktiebolag med omfattande verksamhet och måhända betydande skulder, är det enligt styrelsens mening i princip viktigare att revisorn eller revisorerna besitter de reella kvalifikationer som erfordras än att vissa formella kompetenskrav skall vara uppfyllda.

De auktoriserade revisorerna utgör en högt kvalificerad kår och är generellt sett i eminent grad lämpade för uppdragen såsom bolagsrevisorer. Det är därför fullt befogat att lagstiftaren i fråga om de största bolagen kräver att minst en av revisorerna skall vara auktoriserad revisor. Det kan också med fog sägas att det bland bolagen under tvåmiljonersgränsen finns åtskilliga, där det vore i hög grad påkallat att utse en auktoriserad revisor, ehuru bolaget icke gör detta. Detta förhållande visar emellertid enligt styrelsens mening icke att den nu diskuterade lagbestämmelsen är felaktig utan endast att den ibland är felaktigt tillämpad, och förhållandet utgör icke något godtagbart skäl för att utsträcka kravet på anlåtande av auktoriserad revisor på ett sådant sätt att kravet kommer att omfatta mängder av fall, där detsamma icke är motiverat. I fråga om de godkända granskningsmännen måste — med allt erkännande av den duglighet som många av dessa besitter — rättvisligen konstateras att deras kvalifikationer är ganska varierande. Särskilt må framhållas att bolagsrevisionen enligt svensk rätt omfattar icke blott granskning av räkenskaper utan även en förvaltningsrevision. Det kan icke utan vidare antagas att en person, som t. ex. enbart på grund av praktiskt bokföringsarbete förvärvat ställningen såsom godkänd granskningsman, därmed förskaffat sig erforderlig kompetens att fullgöra en bolagsrevisors uppgifter. Det kan knappast bestridas att många personer, utanför de godkända granskningsmännens krets, besitter sådana kunskaper och sådan erfarenhet av näringslivet, att de icke står de godkända granskningsmännen efter i fråga om lämplighet för revisorsuppdrag, även krävande sådana.

Med hänsyn till nu angivna förhållanden saknas enligt styrelsens mening anledning att tvinga alla aktiebolag under tvåmiljonersgränsen att till revisor välja en auktoriserad revisor eller godkänd granskningsman. I mycket stor utsträckning skulle en bestämmelse av detta innehåll leda till onödiga kostnader, därvid bl. a. bör beaktas att i varje fall de auktoriserade revisorerna är verksamma på ett förhållandevis ringa antal orter inom landet, varför avsevärda resekostnader skulle uppstå. Mot den av motionärerna föreslagna ordningen kan också anmärkas att det icke är riktigt att i fråga om kompetens såsom revisor i alla de åsyftade bolagen utan vidare likställa de godkända granskningsmännen med de auktoriserade revisorerna. Förhållandena är utomordentligt skiftande. I åtskilliga fall kan sägas att det enda riktiga vore att välja en auktoriserad revisor, medan i andra fall redan anlåtandet av en godkänd granskningsman kan framstå såsom onödigt.

Såsom antytts i det föregående kan befogad anmärkning knappast riktas mot den nu gällande lagens sätt att bestämma de kvalifikationer som en re-

visor skall besitta. Svagheten i den gällande ordningen ligger i stället däri att lagen icke ger tillräckliga korrektiv mot ett åsidosättande av bestämmelsen. Enligt styrelsens mening är det emellertid knappast möjligt att förstärka dessa korrektiv utan att skapa risk för betydande praktiska olägenheter. Det är givetvis tänkbart att vissa missförhållanden skulle kunna undanröjas, om man gäve länsstyrelsen befogenhet att — efter anmälan av bl. a. aktieägare eller borgenär — vidtaga rättelse i sådana fall där bolagsstämman vid val av revisor icke respekterat de av lagen uppställda kvalifikationskraven. Den prövning som länsstyrelsen i så fall hade att verkställa skulle emellertid mången gång bli utomordentligt vansklig, och man kan icke heller blunda för att en sådan ordning skulle öppna dörren för obefogade klagomål och allsköns trakasserier från enskilda aktieägare eller borgenärer. En dylik lösning kan därför icke förordas.

De missförhållanden som stundom råder kan, om man ser saken i stort, icke anses vara av sådan storleksordning att lagstiftningsåtgärder framstår såsom påkallade. Det kan icke påstås att de svenska aktiebolagen på grund av okvalificerad revision generellt skulle i nämnvärd utsträckning innebära en fara för ägare av aktieminoriteter eller för bolagsborgenärer. Vad aktieägarminoriteterna beträffar må erinras om att det på grund av stadgandet i 107 § 1 mom. andra stycket andra punkten aktiebolagslagen alltid står en minoritet, representerande minst en tiondel av aktiekapitalet, fritt att påfordra att till revisor skall utses auktoriserad revisor eller godkänd granskningsman, varjämte reglerna om utseende av gruppvisor och minoritetsrevisor ger en minoritet icke oväsentliga möjligheter till förstärkning av en enligt dess mening otillfredsställande revision. I fråga om bolagsborgenärerna bör man icke underskatta värdet av det skydd som följer av olika bestämmelser om straffansvar och om skadeståndsskyldighet eller annat personligt betalningsansvar för bolagsfunktionärer och aktieägare. Då motionärerna särskilt betonar kravet på tillförlitlighet i de fall då inom näringslivet aktiebolag kommer i åtnjutande av krediter eller annat stöd från det allmänna, må erinras om att det allmänna alltid har möjlighet att, därest bolagets revisor eller revisorer icke anses besitta erforderliga kvalifikationer, uppställa krav på mera kvalificerad revision såsom villkor för beviljande av den kredit eller det stöd som aktualiserats, en möjlighet som icke är obekant exempelvis för de kreditgivande bankerna.

Kravet på obligatoriskt val av auktoriserad revisor är enligt aktiebolagslagen begränsat till aktiebolag, vars aktiekapital är av viss storlek. I och för sig är aktiekapitalets storlek icke någon säker mätare på behovet av särskilt kvalificerad revision. Såsom framgår av vad styrelsen anfört i det föregående förekommer otvivelaktigt fall, där även i fråga om bolag med lägre aktiekapital ett behov av högt kvalificerad revision föreligger men där detta behov icke blir tillgodosett. Styrelsen har emellertid svårt att se att det är praktiskt möjligt att med någon annan norm än aktiekapitalets storlek som utgångspunkt ge lagregler, som i högre grad än de nu gällande skulle garantera att auktoriserad revisor bleve utsedd i de fall där reellt behov av en så kvalificerad kraft föreligger.

Slutligen vill styrelsen nämna att enligt uppgifter, som inhämtats från Patentverket, Föreningen Auktoriserade Revisorer och Stockholms Handelskammare, antalet registrerade aktiebolag uppgår till närmare 60 000, medan antalet auktoriserade revisorer utgör 365 å 370 och antalet godkända granskningsmän ungefär 650. Detta betyder att vid ett genomförande av motionärernas förslag på varje auktoriserad revisor eller godkänd granskningsman

skulle genomsnittligt falla närmare 60 aktiebolag. Redan dessa siffror torde ge vid handen att motionärernas förslag, även om det vore sakligt motiverat, knappast skulle kunna under nu rådande förhållanden praktiskt genomföras.

Stockholms handelskammare, som i sitt yttrande inledningsvis hänvisar till lagberedningens överväganden i förevarande fråga, anför:

På grund av penningvärdets fall representerar numera gränsen vid två miljoner kronor ett lägre värde än 1944. Antalet aktiebolag, vilka enligt bestämmelserna skulle utse en auktoriserad revisor, angavs av lagberedningen vid tiden för lagförslagets framläggande uppgå till 411. Motsvarande antal kan såsom framgår av det följande för 1961/1962 beräknas till 980.

Helt nyligen har Föreningen Auktoriserade Revisorer företagit en utredning i ämnet på grundval av uppgifterna i publikationen Svenska Aktiebolag 1961—1962. I denna publikation upptogs de flesta aktiebolag (även specialformer som bankaktiebolag och försäkringsaktiebolag) med ett aktiekapital om minst 300 000 kronor samt några hundra bolag med ett aktiekapital om i allmänhet mellan 200 000 och 300 000 kronor. Utredningen avser de i publikationen upptagna aktiebolag, för vilka (den allmänna) aktiebolagslagen är tillämplig, sammanlagt 3 482 bolag. Av dessa saknades uppgift om revisorerens namn i 603 fall. Undersökningen kom därför att gälla återstående 2 879 bolag.

I 980 av de undersökta bolagen — d. v. s. i 34 procent — krävdes enligt aktiebolagslagen, att minst en auktoriserad revisor utsågs, i allmänhet emedan aktiekapitalet eller maximikapitalet uppgick till minst två miljoner kronor. Av utredningen framgick emellertid, att auktoriserad revisor anlätades av icke mindre än 2 389 aktiebolag eller 83 procent av samtliga. Vissa bolag anlätade två eller tre auktoriserade revisorer. I nära 50 procent av de undersökta bolagen hade man sålunda funnit det lämpligt att välja auktoriserad revisor utan att förpliktelse härtill förelåg enligt aktiebolagslagen.

Utredningen omfattade även det totala antalet revisionsuppdrag i de undersökta bolagen. Det visade sig, att de auktoriserade revisorererna år 1961 beklädde nära 55 procent av dessa uppdrag. Av en jämförande undersökning beträffande förhållandena under tidigare år, också den baserad på uppgifter ur »Svenska Aktiebolag», framgick att av totala antalet revisionsuppdrag år 1930 7 procent, år 1940 23 procent och år 1948 39 procent utförts av auktoriserade revisorer. Auktoriserad revisor har alltså anlåtats i allt mera ökad utsträckning.

Några motsvarande uppgifter om i vilken utsträckning godkända granskningsmän anlitas vid revision av aktiebolag föreligger icke. Av de förteckningar över mottagna uppdrag, som det åligger granskningsmännen att årligen tillställa Handelskammaren, framgår emellertid, att även granskningsmännen anlitas i allt större utsträckning vid bolagsrevision.

Enligt Kungl. Patent- och Registreringsverkets statistik fanns vid utgången av 1963 56 850 bestående aktiebolag i Sverige. I hela landet fanns vid samma tidpunkt 378 auktoriserade revisorer och 666 godkända granskningsmän.

Redan dessa siffror visar, att det lika litet nu som vid de gällande bestämmelsernas införande år 1944 är möjligt att tillgodose ett krav om att aktiebolag, som avses i motionen, skall utse minst en auktoriserad revisor eller godkänd granskningsman. Såsom ovan anförts, anlitas emellertid i allt större utsträckning sådan person såsom revisor i aktiebolagen. Detta förhållan-

de utesluter givetvis icke, att det allt fortfarande finns många företag — aktiebolag och andra — där ett berättigat krav kunde uppställas på anlitande av auktoriserad revisor eller godkänd granskningsman men kompetent revisor likväl icke utses. I ett mycket stort antal fall föreligger å andra sidan på grund av den ringa omfattningen av bolagets rörelse och andra förhållanden icke något behov av särskilt kvalificerad revisor.

Att generellt ange i vilka fall det kan anses erforderligt att i bolag, som för närvarande icke är ålagda att utse auktoriserad revisor, revisionen utföres av auktoriserad revisor eller godkänd granskningsman, ställer sig svårt. Aktiekapitalets eller maximikapitalets storlek är icke i och för sig avgörande. I bolag med litet aktiekapital kan insatsen av främmande kapital vara betydande. En lämplig lösning vore möjligen, att kravet på kvalificerad revisor gjordes beroende av storleken av aktiekapital, främmande kapital och skulder.

Sammanfattningsvis får Handelskammaren anföra, att även om den av motionärerna väckta frågan förtjänar att följas med uppmärksamhet, något behov av omedelbara åtgärder i motionens syfte icke kan anses föreligga. Det av motionärerna framförda förslaget är i vart fall ej genomförbart. Då problemet om kompetenskraven för revisorer i aktiebolag uppmärksammas i samband med den pågående samnordiska översynen av aktiebolagslagstiftningen, torde det vara till fyllest att motionerna överlämnas till den svenske utredningsmannen.

Jämväl *bankföreningen* hänvisar till lagberedningens överväganden i den nu aktuella frågan. Enligt föreningen äger beredningens bedömning fortfarande giltighet. Tillgången på personer som av handelskammare auktoriserats såsom revisorer eller godkänts såsom granskningsmän torde alltjämt vara helt otillräcklig för att man skulle kunna påfordra att en på dylikt sätt kvalificerad revisor skall finnas i varje aktiebolag. Ett sådant krav skulle också, framhåller föreningen, mången gång bli onödigt betungande, eftersom det finns ett stort antal småbolag där verksamheten är så obetydlig och förhållandena i övrigt så enkla och lättöverskådliga att revisionen utan svårighet kan verkställas av personer utan specialutbildning på området. Enligt bankföreningens mening finns det därför ingen anledning till allvarigare erinran mot de nuvarande reglerna angående kvalifikationskrav för revisorer. Bankföreningen erinrar också om att i bolag, där anlitande av yrkesrevisor ej är obligatoriskt, möjlighet alltid finns för en aktieägarminoritet av viss styrka att till revisor få utsedd en person som åtminstone har kompetens som godkänd granskningsman. Med anledning av vad i motionerna framhålles om att revisorernas verksamhet har betydelse ej endast för aktieägarna utan även för borgenärer och andra som träder i förbindelse med bolaget, upplyser föreningen, att begränsningarna i den legala skyldigheten att anlita yrkesrevisor ej medfört några praktiska olägenheter för bankerna eller dem närstående kreditinstitut. Om det i samband med kreditgivning bedömes vara önskvärt att auktoriserad revisor utses trots att det icke är påhjudet i lagen, brukar, framhåller föreningen, inga svårigheter möta att få detta önskemål tillgodosett.

Föreningen Auktoriserade revisorer anser, att en utvidgning av kravet på

preciserad kompetens hos minst en av revisorerna till att avse även mindre bolag i och för sig skulle vara önskvärd. Mot den i motionerna föreslagna möjligheten för de mindre bolagen att som alternativ till auktoriserad revisor anlita en godkänd granskningsman har föreningen ej heller i princip något att erinra. Enligt föreningen måste det emellertid starkt ifrågasättas om motionärernas förslag nu är praktiskt genomförbart. Därutinnan anföres följande:

För närvarande finnes i Sverige omkring 56 000 aktiebolag, av vilka en mindre del icke torde bedriva någon aktiv verksamhet. Enligt Föreningens uppfattning måste det anses synnerligen tveksamt om de nu befintliga revisorerna av aktuella kategorier skulle kunna klara av den avsevärda ökning av arbetsuppgifterna, som ett genomförande av förslaget skulle innebära för dem. Det må nämnas att det i dag finns 378 auktoriserade revisorer i Sverige; motsvarande siffra år 1943 var 141. Det nuvarande antalet godkända granskningsmän är 666, vilket likaså innebär en avsevärd ökning under de senaste tjugo åren. Av de godkända granskningsmännen är ingalunda alla i första hand sysselsatta med revisionsverksamhet; många av dem åtager sig revisionsuppdrag endast som en bisyssla. Totalt skulle sålunda omkring 1 000 revisorer ha att, vid sidan av andra uppgifter av skiftande slag, svara för revisionen i samtliga svenska aktiebolag. Föreningen finner det icke rimligt att en dylik ordning införes utan att förutsättningarna därför närmare undersökts. Den för närvarande sittande aktiebolagsutredningen torde under alla förhållanden få till uppgift att överväga hur kompetenskraven för revisorer i aktiebolag i framtiden skall vara utformade. Föreningen vill därför förorda att de här ifrågavarande motionerna hänskjutes till aktiebolagsutredningen för beaktande vid dess fortsatta arbete.

Revisorssamfundet säger sig instämma helt i motionärernas uppfattning, att starka skäl synes tala för nödvändigheten av högre kompetens hos minst en av revisorerna i aktiebolag. Samfundet anser emellertid, att motionärernas lagändringsförslag icke bör isoleras från den översyn av aktiebolagslagstiftningen som f. n. pågår, och förordar därför, att ärendet överlämnas till aktiebolagsutredningen.

Utskottet

Enligt bestämmelser i 107 § aktiebolagslagen skall i bolag, vars aktiekapital eller maximikapital enligt bolagsordningen uppgår till två miljoner kronor eller däröver eller vars aktier eller obligationer noteras på fondbörs i riket, minst en av bolagets revisorer vara auktoriserad. För övriga bolag uppställs icke generellt något krav på speciell kompetens hos revisor.

I förevarande motioner hemställs om sådan ändring av nyss berörda lagrum, att i bolag med aktiekapital eller maximikapital intill två miljoner kronor skall finnas minst en revisor som är auktoriserad eller som är av handelskammare godkänd granskningsman. Till stöd därför anföres bl. a. att även bolag som är att hänföra till den i motionerna angivna kategorien

kan ikläda sig förbindelser av stor omfattning och av väsentlig betydelse för borgenärer och andra som har anknytning till bolaget. Även den omständigheten att det allmänna stundom lämnar krediter eller andra förmåner till bolag, varom nu är fråga, talar enligt motionärerna för den förordade lagändringen.

Den av motionärerna föreslagna regeln innebär att för samtliga aktiebolag skulle uppställas krav på speciell kompetens hos minst en av bolagets revisorer. I de större bolagen skulle således alltjämt minst en auktoriserad revisor finnas, medan i de mindre bolagen minst en revisor skulle vara antingen auktoriserad eller godkänd granskningsman. Såsom framgår av flertalet remissyttranden synes en sådan bestämmelse icke praktiskt genomförbar, och det kan enligt utskottet också starkt ifrågasättas om den är sakligt motiverad. För många bolag, särskilt för dem som inte bedriver någon verksamhet, synes det opåkallat att uppställa ifrågavarande kompetenskrav. Utskottet kan därför icke förorda en ändring av nu gällande regler i enlighet med motionärernas hemställan. Emellertid synes syftet med motionerna, att skapa ökade garantier för sakkunnig aktiebolagsrevision, beaktansvärt, och enligt utskottet kan det övervägas om icke krav på speciell kompetens hos bolagsrevisor bör uppställas även för andra bolag än för dem som omfattas av de nuvarande bestämmelserna. Sålunda synes böra prövas om den nuvarande gränsen beträffande aktiekapitalets storlek kan sänkas och om även andra omständigheter än aktiekapitalet bör grunda krav på speciell kompetens hos revisor. Utskottet finner därför — liksom flertalet remissorgan — lämpligt att motionerna överlämnas till aktiebolagsutredningen att tagas under övervägande vid fullgörande av dess utredningsuppdrag.

Under hänvisning till det anförda får utskottet hemställa,

att riksdagen i anledning av förevarande motioner, I: 132 och II: 161, måtte i skrivelse till Kungl. Maj:t anhålla att motionerna överlämnas till aktiebolagsutredningen för att beaktas vid dess fortsatta arbete.

Stockholm den 17 november 1964

På första lagutskottets vägnar:

INGRID GÄRDE WIDEMAR

Vid detta ärendes behandling har närvarit

från första kammaren: herrar Ahlkvist, Erik Svedberg, Arvidson, Ferdinand Nilsson*, Hilding, Lundin och Helge Karlsson*;

från andra kammaren: fru Gärde Widemar, herrar Landgren, Östrand*, Svensson i Vä, Ekström i Björkvik, Keijer, Fröding* och fröken Bergegren.

* Ej närvarande vid utlåtandets justering.