

GRÖNBOK

ROLL, STÄLLNING OCH ANSVAR FÖR REVISORER SOM UTFÖR LAGSTADGAD REVISION INOM EUROPEISKA UNIONEN

INNEHÅLL	Paragrafer
1. INLEDNING	1.1 - 1.15
2. REGLERING AV DEN LAGSTADGADE REVISIONEN PÅ EU-NIVÅ OCH BEHOVET AV EU-ÅTGÄRDER	2.1 - 2.10
3. REVISORNS ROLL	
En definition av lagstadgad revision	3.1 - 3.7
<i>Redovisningens exakthet</i>	3.8 - 3.13
<i>Företagets fortlevnadsförmåga och solvens</i>	3.14 - 3.21
<i>Förekomsten av bedrägerier</i>	3.22 - 3.29
<i>Företagets uppfyllande av sina juridiska skyldigheter</i>	3.30 - 3.32
<i>Företagets samhällsansvar när det gäller miljöfrågor och sociala frågor</i>	3.33 - 3.35
<i>Prioriterade åtgärder och möjliga metoder</i>	3.36 - 3.38
Revisionsberättelsen	
<i>Revisionsberättelsens innehåll</i>	3.39 - 3.43
<i>Prioriterade åtgärder och möjliga metoder</i>	3.44 - 3.46
4. REVISORNS STÄLLNING	
Revisorns kompetens	
<i>Kompetensen enligt det åttonde direktivet</i>	4.1 - 4.4
<i>Prioriterade åtgärder och möjliga metoder</i>	4.5 - 4.6
Revisorns oberoende	
<i>Definition av oberoende</i>	4.7 - 4.15
<i>Prioriterade åtgärder och möjliga metoder</i>	4.16 - 4.17
Revisorns ställning inom företaget	
<i>Lagstadgad revision och företagsstyrning</i>	4.18 - 4.26
<i>Prioriterade åtgärder och möjliga metoder</i>	4.27 - 4.28

De offentliga myndigheternas och branschorganisationernas roll

Kvalitetsstyrning 4.29 - 4.33

Prioriterade åtgärder och möjliga metoder 4.34 - 4.36

5. REVISORNS CIVILRÄTTSLIGA ANSVAR

Utveckling mot ett begränsat ansvar? 5.1 - 5.5

Prioriterade åtgärder och möjliga metoder 5.6 - 5.7

6. LAGSTADGAD REVISION I SMÅFÖRETAG

Revision i småföretag 6.1 - 6.6

Prioriterade åtgärder och möjliga metoder 6.7

7. SYSTEM FÖR REVISION I KONCERNER

Lagstadgad revision i koncerner 7.1 - 7.3

Prioriterade åtgärder och möjliga metoder 7.4

8. ETABLERINGSFRIHETEN OCH RÄTTEN ATT FRITT TILLHANDAHÅLLA TJÄNSTER

Enskildas etableringsfrihet och rätt att fritt

tillhandahålla tjänster 8.3 - 8.5

Revisionsfirmors etableringsfrihet och rätt att fritt

tillhandahålla tjänster 8.6 - 8.9

Prioriterade åtgärder och möjliga metoder 8.10 - 8.13

9. SLUTSATSER

Litteraturförteckning

1. INLEDNING

- 1.1 Kravet på att årsredovisningen och den sammanställda redovisningen i vissa företag skall revideras av en kvalificerad yrkesman, vilket infördes för gemenskapen som helhet genom redovisningsdirektiven, syftar till att skydda allmänhetens intressen. Den garanti som en reviderad redovisning innebär bör öka förtroendet för den hos alla parter som berörs av företags verksamhet. Den ökade tydligheten och överblickbarheten genom harmoniseringen av den ekonomiska information som offentliggörs av företagen samt förbättringen av informationens tillförlitlighet till följd av att revisionen utförs av en oberoende och kompetent yrkesman ansågs utgöra ett viktigt bidrag till fullbordandet av den inre marknaden.
- 1.2 Rollen för revisorer som utför lagstadgad revision har på sistone blivit föremål för omfattande debatt i hela världen. I synnerhet har ett antal betydande konkurser lett till att frågor som rör den lagstadgade revisionens funktion och revisorns oberoende har tagits upp till diskussion. På EU-nivå har det visat sig vara svårt att besvara de frågor som ställts eftersom regelverket för lagstadgad revision på EU-nivå är ofullständigt. Det finns inte heller någon gemensam syn på revisorns roll, ställning och ansvar, vilket inverkar menligt både på revisionskvaliteten och på rätten att fritt etablera sig och tillhandahålla tjänster på revisionsområdet.
- 1.3 Mot bakgrund av detta och som svar på krav från revisionsbranschen anser kommissionen det önskvärt att en bred debatt inleds om behovet av eventuella framtida åtgärder på EU-nivå på området och om åtgärdernas omfattning. Den grönbok som antogs efter Europeiska rådets möte i Birmingham har blivit en av de viktigaste utgångspunkterna i överläggningarna med medlemsstaterna och berörda parter. Syftet med denna nya grönbok är att öka de berörda parternas medvetenhet om de aktuella frågorna och att framkalla kommentarer från dem.
- 1.4 Vid utformningen av detta dokument har kommissionen tagit hänsyn till ett flertal nationella och internationella studier på området¹. Kommissionen har dessutom låtit "Forskningscentrat för redovisning och revision i Maastricht" *Maastricht Accounting and Auditing Research Center* (MARC) göra en studie om revisorns roll, ställning och ansvar i syfte att få en tydlig bild av hur den lagstadgade revisionen behandlas i de olika medlemsstaternas lagstiftning. Vissa av de frågor som tas upp i detta dokument liksom de kommentarer dessa ger upphov till kommer att diskuteras vid en konferens om revisorns roll, ställning och ansvar som kommissionen anordnar 5-6 december 1996.

¹ Se litteraturlista i bilaga.

- 1.5 Efter en kortfattad redogörelse för den befintliga EU-lagstiftningen om lagstadgad revision och för de skäl som kan motivera nya åtgärder på EU-nivå, tar grönboken upp de viktigaste frågorna beträffande revisorns roll och ställning och ansvar, revision i småföretag, system för koncernrevision samt etableringsfriheten och rätten att tillhandahålla tjänster på revisionsområdet. Varje kapitel avslutas med ett kort avsnitt som innehåller förslag till prioriterade åtgärder och metoder som kan användas på EU-nivå. Det är särskilt på dessa punkter som kommissionen välkomnar kommentarer från berörda parter.

2. REGLERING AV DEN LAGSTADGADE REVISIONEN PÅ EU-NIVÅ OCH BEHOVET AV EU-ÅTGÄRDER

- 2.1 I enlighet med rådets fjärde direktiv (78/660/EEG) av den 25 juli 1978 om årsredovisning i vissa typer av företag måste alla företag som omfattas av direktivet låta en kompetent yrkesman revidera årsredovisningen. Revisorn skall också kontrollera att det inte finns några avvikelser mellan förvaltningsberättelsen och årsredovisningen för ett och samma räkenskapsår. Medlemsstaterna får bevilja dispens från kravet på revision av redovisningen till småföretag enligt den definition som ges i direktivet.
- 2.2 Genom rådets sjunde direktiv (83/349/EEG) av den 13 juni 1983 om sammanställd redovisning utökades revisionskravets tillämpningsområde till att även omfatta alla enheter som upprättar sammanställd redovisning på grundval av direktivet. På liknande sätt har rådets direktiv 86/635/EEG av den 18 december 1986 om bankers och andra finansinstituts årsredovisning och sammanställda redovisning och rådets direktiv 91/674/EEG av den 19 december 1991 om försäkringsbolags årsredovisning och sammanställda redovisning medfört krav på att alla enheter som omfattas av dessa direktiv skall låta en kompetent yrkesman revidera årsredovisningen och den sammanställda redovisningen.
- 2.3 Medlemsstaterna får som revisorer endast godkänna personer som uppfyller kraven i rådets åttonde direktiv (84/253/EEG) av den 10 april 1984 om godkännande av personer som har ansvar för lagstadgad revision av räkenskaper. Dessa krav gäller å ena sidan yrkeskompetens och å andra sidan personlig integritet och oberoende.
- 2.4 I det åttonde direktivet fastställs minimikraven för revisorns kompetens, men däremot ges inga konkreta riktlinjer när det gäller kravet på oberoende. Då direktivet antogs förklarade kommissionen att situationen inte var tillfredsställande, och förbehöll sig rätten att vid ett senare tillfälle återkomma till frågan. Detta har ännu inte skett. På samma sätt förhåller det sig med förslaget till det femte direktivet om börsnoterade aktiebolags struktur och deras organs befogenheter och skyldigheter, vilket innehåller bestämmelser om tillsättande och avskedande av revisorn, om revisionsarvodet, om revisionsberättelsen och om revisorns ansvar, vilket ligger på rådets bord. För en del av de frågor som berörs finns det bestämmelser på nationell nivå, och för andra finns det regler som revisionsbranschen själv har infört, men icke desto mindre föreligger det oundvikliga skillnader i fråga om behandlingen av frågorna, och ofta saknas dessutom stöd i lagstiftningen.
- 2.5 Det som berättigar EU:s intresse och åtgärder sammanhänger med den inre marknaden. Reviderade redovisningar från företag som är etablerade i en medlemsstat används av tredje part i andra medlemsstater, till exempel investerare, borgenärer och anställda. Dessa förutsätter med visst fog att vissa krav uppfylls i fråga om revisionens omfattning och de garantier som den ger. Man har på nationell nivå framfört krav på standardisering i fråga om dessa aspekter av revisionen, och det finns motsvarande krav på ett visst mått av standardisering på EU-nivå. Naturligtvis vore det nödvändigt att se till att de standarder som eventuellt utvecklas lätt kan anpassas till förändringar som följer av informationssamhällets utveckling.

- 2.6 Det finns även argument som hänför sig till den fria rörligheten för tjänster och till etableringsfriheten. Ett flertal studier som kommissionen har låtit göra - bland annat en om konkurrens inom revisionssektorn i EU, som blev färdig 1992, och en om revisorns roll, ställning och ansvar, som blev klar 1996 - har visat att det ännu inte finns någon EU-marknad för revisionstjänster och att det finns betydande skillnader mellan de olika medlemsstaternas lagar och regler beträffande lagstadgad revision.
- 2.7 I studien från 1992 dras slutsatsen att kravet på att den som tillhandahåller en tjänst skall befinna sig på samma plats som kunden, tillsammans med diverse juridiska och yrkesmässiga hinder, omöjliggör verklig gränsöverskridande handel. De åtgärder som har vidtagits i riktning mot harmonisering och ömsesidigt erkännande har inte lett till någon mera betydande förändring av situationen. Den slutsats som dras i studien från 1996 är att en framtida EU-marknad för revisionstjänster inte kan komma till stånd med mindre än att två kategorier av EU-initiativ tas: för det första initiativ i fråga om etableringsfriheten för framför allt revisionsfirmor och rätten att fritt tillhandahålla tjänster på revisionsområdet, och för det andra i fråga om revisionskvalitet. I studien konstateras dessutom att skillnaderna mellan medlemsstaterna i fråga om revisorns ansvar sannolikt inverkar negativt på den EU-interna handeln med revisionstjänster.
- 2.8 I ett yttrande från "den europeiska sammanslutningen av föreningar för revisorer och kvalificerade redovisningsekonomer" *Fédération des experts-comptables européens* (FEE) i februari 1996 uttrycker man likartade farhågor, och revisionsbranschen uppmanar kommissionen att utreda ett antal frågor som de anser vara av särskilt intresse och som enligt dem kräver åtgärder på EU-nivå. Dessa frågor rör i synnerhet etableringsfriheten för revisorer, rätten att fritt tillhandahålla gränsöverskridande revisionstjänster och yrkesmannens ansvar.
- 2.9 Slutligen bör det framhållas att avsaknaden av en gemensam uppfattning på EU-nivå när det gäller revisorns roll, ställning och ansvar riskerar att bli en belastning för EU i de pågående internationella förhandlingar som syftar till att förbättra EU-företagens tillgång till den internationella kapitalmarknaden. Förra året lade kommissionen fram ett meddelande till rådet och Europaparlamentet om "Harmonisering på revisionsområdet - en ny strategi i fråga om internationell harmonisering" (KOM(95)508). I meddelandet redogjorde kommissionen för en ny strategi för att göra det möjligt för världsomspännande företag i EU att få tillgång till kapital på den internationella kapitalmarknaden utan att behöva uppfylla olika krav på redovisningsområdet. Kommissionen uttryckte sitt stöd för den internationella harmoniseringsprocess som leds av "kommittén för internationellt accepterade redovisningsnormer" *International Accounting Standards Committee* (IASC) tillsammans med "den internationella sammanslutningen av organisationer med ansvar för värdepapperhandel" *International Organisation of Securities Commissions* (IOSCO) och som syftar till att fastställa grundläggande revisionsstandarder som kan accepteras på världens alla kapitalmarknader. Åtgärder vidtas för närvarande för att EU skall kunna spela en viktigare roll i denna process.
- 2.10 Det finns emellertid en påtaglig risk för att årsredovisningar och sammanställda redovisningar från EU-företag inte kommer att godtas på de internationella kapitalmarknaderna om inte en oberoende och kompetent yrkesman har reviderat dem i enlighet med revisionsstandarder som accepteras i hela världen. Ett antal internationella

revisionsstandards har utarbetats av kommittén för internationell revisionspraxis inom *International Federation of Accountants* (IFAC). Europeiska unionen måste bestämma sig för om den vill stödja dessa standarder, och i så fall besluta hur och på vilken grundval EU kan öka sitt inflytande på arbetet med att utarbeta internationella revisionsstandarder.

3. REVISORNS ROLL

En definition av "lagstadgad revision"

- 3.1 I de fjärde och sjunde direktiven föreskrivs att årsredovisningen och den sammanställda redovisningen skall revideras av en kompetent yrkesman, men ingetdera av direktiven ger någon definition av den lagstadgade revisionen. På samma sätt krävs i direktiven om redovisning i banker respektive försäkringsbolag att en lagstadgad revision skall utföras, utan att begreppet definieras.
- 3.2 Enligt den definition som antagits av *International Federation of Accountants* (IFAC) är syftet med en revision att revisorn skall beredas möjlighet att yttra sig om huruvida redovisningen på samtliga väsentliga punkter har utförts i enlighet med ett visst angivet system för ekonomisk redovisning.
- 3.3 Ett flertal studier har visat att det finns avsevärda skillnader mellan vad allmänheten förväntar sig av en revision och vad man inom revisionsbranschen anser att en revisor skall göra. Denna skillnad är ett stort problem för revisorerna eftersom deras trovärdighet och prestige blir mindre ju större skillnaden är. Detta är ett problem som berör allmänheten, eftersom en marknadsekonomi inte kan fungera väl om allmänheten inte har förtroende för reviderade redovisningar.
- 3.4 Varje definition av lagstadgad revision måste väga in både användarnas rimliga behov och förväntningar och revisorns förmåga att leva upp till dessa behov och förväntningar.
- 3.5 Användarnas behov och förväntningar kan anses rimliga:
- om revisorns arbetsuppgifter föreskrivs i lag,
 - om det finns intressenter som är beredda att betala för tjänsterna (d.v.s. om det finns en faktisk efterfrågan),
 - om det finns en revisor som är villig att tillhandahålla tjänsten (till en kostnad som är rimlig med tanke bland annat på hans kompetens, uppgiftens svårighetsgrad, arbetstidsåtgången och de risker som uppdraget medför) och som är behörig att göra detta.
- 3.6 Vad revisorerna kan tillhandahålla beror inte bara på vad kunderna är villiga att betala för, utan också på revisorernas tekniska kunnande och deras inställning till risktagande. Vissa av de krav som ställs på revisorer kan vara orimliga i så måtto att revisorerna inte kan förväntas besitta de färdigheter som krävs för att utföra en viss arbetsuppgift.

- 3.7 Allmänheten förväntar sig att revisorn skall hjälpa till med att skydda aktieägarnas, borgenärernas (d.v.s. leverantörernas, bankernas och kreditinstitutens), pensionärernas, de anställdas och allmänhetens intressen genom att ge dem försäkringar i fråga om
- redovisningens riktighet och exakthet
 - företagets förmåga till fortlevnad och dess solvens
 - förekomsten av bedrägerier
 - företagets fullgörande av sina juridiska skyldigheter
 - företagets samhällsansvar när det gäller miljöfrågor och sociala frågor.

Det är lämpligt att i korthet diskutera i vilken mån var och en av dessa förväntningar är rimlig.

Redovisningens exakthet

- 3.8 Det verkar finnas en genomgående uppfattning hos användare av redovisningar att en revision utan anmärkningar innebär en garanti från revisorns sida för att redovisningen är innehållsmässigt exakt.
- 3.9 Denna förväntning bygger på två missuppfattningar, nämligen att det är möjligt att göra exakta redovisningar och att redovisningen är revisorns ansvar.
- 3.10 Vad beträffar den första missuppfattningen är det en allmän uppfattning bland dem som har goda kunskaper på redovisningsområdet att en redovisning inte kan vara exakt i den meningen att den är den enda uppsättning siffror som på ett riktigt sätt återger resultatet av ett företags verksamhet och dess ekonomiska läge. På grund av de alternativa möjligheter som finns för redovisning av komplicerade affärstransaktioner och på grund av den osäkerhet som finns inbyggd i beslutsfattandet på chefsnivå är det omöjligt att utarbeta en modell för redovisning som varje välunderrättad observatör skulle bedöma som exakt.
- 3.11 Inom EU har detta faktum, att ingen redovisning kan vara den enda riktiga, erkänts juridiskt i och med redovisningsdirektivens krav på att årsredovisningen och den sammanställda redovisningen skall ge en "sann och rättvisande bild". Fördelen med detta krav, som är en central princip i redovisningsdirektiven, är att det ger utrymme för det personliga omdöme som måste spela en roll vid redovisning.

- 3.12 Revisorerna har fått omfattande kritik för att de inte intar en strängare hållning när de granskar redovisningar som följer reglerna på ett "kreativt" sätt. I de fall då redovisningen enligt revisorns uppfattning är vilseledande till följd av företagsledningens val av redovisningsmetod och särredovisningspraxis, säger revisionsriktlinjerna att revisorn skall avge ett "yttrande om avvikande uppfattning" där han tydligt skall ange samtliga bakomliggande faktorer, deras inverkan på redovisningen och, om möjligt, göra en uppskattning av hur omfattande denna inverkan är. Dessutom kräver riktlinjerna att revisorn skall avge ett "yttrande om brott mot god redovisningssed" om han anser att denna inverkan är så väsentlig eller genomgripande att redovisningen som helhet blir vilseledande.
- 3.13 Den andra missuppfattningen är att det är revisorn som upprättar redovisningen och bär ansvaret för den. Härvidlag finns det inget som helst tvivel: Det är inte revisorn utan styrelsen som ansvarar för att redovisningen godkänns (efter det att den har upprättats av företagsledningen) samt för att den ger en sann och rättvisande bild. Det är styrelsen, inte revisorn, som väljer vilken redovisningsmetod och särredovisningspraxis som skall tillämpas i redovisningen. Styrelsen har den bästa insikten i företagets verksamhet och är bäst lämpad att sköta dess bokföring och upprätta dess redovisning. Revisorerna bör vara oberoende av och skilda från sina kunders företagsledningar och övervakningsorgan. Följaktligen är revisorernas uppgifter tydligt skilda från företagsledningens och styrelsens arbetsuppgifter. Revisorerna skall yttra sig om huruvida redovisningen enligt deras uppfattning har upprättats i enlighet med lagen och huruvida redovisningen ger en sann och rättvisande bild.

Företagets fortlevnadsförmåga och solvens

- 3.14 Ett flertal undersökningar har visat att en betydande del av allmänheten förväntar sig att revisionsberättelsen skall innebära en garanti för att företaget i fråga har en sund ekonomi.
- 3.15 Årsredovisningar upprättas enligt kontinuitetsprincipen, d.v.s. med utgångspunkt i att företaget kommer att kunna fortleva. Styrelsen får utgå från detta endast om den är övertygad om att detta är ett rimligt antagande. (I annat fall skall andra redovisningsregler tillämpas.) I vissa länder överväger man att införa krav på att styrelsen skall avge en uttrycklig förklaring om företagets förmåga till fortlevnad och vidta nödvändiga åtgärder för att säkerställa att denna förklaring är väl underbyggd.
- 3.16 Det är revisorns plikt att vara uppmärksam på faktorer som kan stärka företagets finanser eller minska dess resurser, så att han kan bedöma om det är lämpligt att tillämpa kontinuitetsprincipen. Revisorn bör meddela styrelsen eller övervakningsorganet så snart han blir medveten om faktorer som kan påverka denna bedömning. Kontinuitetsprincipen förutsätter att företaget är solvent, det vill säga att det vid datum för balansräkningens upprättande föreföll sannolikt att företaget skulle kunna betala sina skulder helt och fullt när dessa förfaller till betalning. Användare av revisionsberättelser förväntar sig att dessa skall innehålla revisorns åsikt om företagets solvens i de fall där kontinuitetsprincipen tillämpas.
- 3.17 Att dessa krav ställs på revisorn innebär inte att styrelsen befrias från sitt lagstadgade ansvar att fastställa huruvida företaget är solvent, och inte heller att styrelsens lagbrott om

den fortsatte verksamheten då företaget var på obestånd skulle anses vara mindre allvarligt². Styrelsens ansvar är löpande, medan revisorns omdöme bygger på läget vid ett visst datum.

- 3.18 Revisorn bör vara försiktig med att uttala sig offentligt om sina eventuella farhågor. Ett företags fortlevnad kan vara beroende av att omvärlden inte känner till att det kan diskuteras huruvida det är lämpligt att tillämpa kontinuitetsprincipen. Om revisorn till exempel meddelar att ett företag endast kan fortleva om banken fortsätter att förlänga företagets lån och om företagets leverantörer fortsatt beviljar normala kredittider, skulle detta kunna leda till att banken kräver omedelbar återbetalning av lånen och att leverantörerna kräver betalning vid leverans.
- 3.19 Å andra sidan skulle vissa företag fortfarande kunna vara verksamma och borgenärernas medel skulle kunna ha räddats om problemen hade upptäckts i ett tidigare skede. Dessutom finns det exempel på företag som har visat sig kunna fortsätta sin verksamhet trots att det är allmänt känt att de har likviditetsproblem och är föremål för diskussioner om en finansiell rekonstruktion. Det är faktiskt så att man i vissa studier har jämfört en grupp företag där det tydligt angavs att kontinuitetsprincipen tillämpades med en annan grupp där detta inte var fallet och inte funnit någon skillnad i fråga om fortlevnadsprocenten.
- 3.20 I vissa medlemsstater har man fastställt särskilda förfaranden som styrelsen och revisorn skall följa om tillämpningen av kontinuitetsprincipen ifrågasätts². I olika rapporter om företagsstyrning läggs stor vikt vid denna fråga, och i en del av dem föreslås att styrelsen borde ge revisorn ett skriftligt intyg om att den anser att företaget kommer att fortleva i tolv månader efter datum för styrelsens godkännande av redovisningen. Dessutom föreslås att styrelsen borde låta revisorn ta del av ett faktaunderlag som stöder denna åsikt, och att revisorn borde vara skyldig att medelst särskilda förfaranden bedöma om styrelsens åsikt att företaget kommer att kunna fortleva är välgrundad. I Cadbury-rapporten³ och Vienot-rapporten³ föreslås att styrelsen borde vara skyldig att förvissa sig om att det är rimligt att tillämpa kontinuitetsprincipen och att meddela aktieägarna att detta har skett. Revisorn borde å sin sida vara skyldig att bedöma om styrelsens åsikt att företaget kommer att kunna fortleva är välgrundad och att avge ett yttrande med sin bedömning.

² Dessa förfaranden är mera långtgående än vad som för närvarande krävs i kraft av artikel 17.1 i rådets andra direktiv (77/91/EEG) av den 13 december 1976, i vilket sägs att i fall av avsevärd förlust av aktiekapital skall en bolagsstämma hållas så att aktieägarna kan ta ställning till om företaget skall likvideras eller andra åtgärder vidtagas.

³ Se litteraturförteckning i bilaga.

- 3.21 Även om varken styrelsen eller revisorn kan garantera att ett företags finanser i framtiden kommer att förbli sunda, förefaller det rimligt att kräva att styrelsen offentligt skall yttra sig om huruvida den med hänsyn tagen till den affärsmiljö som företaget verkar och kommer att verka i anser att företagets ekonomiska resurser är tillräckliga för att det skall kunna fortleva i tolv månader från dagen för styrelsens godkännande av redovisningen. På samma sätt förefaller det rimligt att kräva att revisorn skall värdera styrelsens bedömning och offentliggöra resultatet av denna värdering.

Förekomsten av bedrägerier

- 3.22 Revision har traditionellt förknippats med avslöjande av bedrägerier. En undersökning som gjordes i Storbritannien år 1989 visade att 75% av allmänheten, inklusive majoriteten av dem som hade goda kunskaper i ekonomi, ansåg att det är revisorns uppgift att avslöja alla typer av bedrägerier. Samma undersökning visade att 61% av allmänheten ansåg att det är revisorns ansvar att aktivt söka uppståda bedrägerier.
- 3.23 Tills nyligen var revisorernas standardsvar på detta att det inte är revisorns huvudsakliga roll att förebygga eller avslöja bedrägerier, och att detta i vilket fall som helst är omöjligt. Inte förrän på 1980-talet nämndes förebyggande och avslöjande av bedrägerier uttryckligen som revisorns uppgift i lagstiftningen i vissa medlemsstater. Sedan dess har regeringarna till följd av ett antal fall som fått stor uppmärksamhet i massmedia i flera medlemsstater visat särskilt intresse för frågor som rör lag och rätt, ekonomisk brottslighet och skydd av investerare.
- 3.24 Tillsynsorgan i ett antal medlemsstater har utfärdat revisionsriktlinjer för revisorns ansvar i fråga om bedrägerier, annan oredlighet och misstag. I riktlinjerna fastställs företagsledningens och revisorns respektive ansvarsområden. Det är företagsledningen som bär huvudansvaret för avslöjande av bedrägerier, annan oredlighet och misstag. Detta ansvar ses som en del av företagsledningens styrande och kontrollerande roll. Revisorns ansvar är att planera, genomföra och utvärdera sitt revisionsarbete på ett sådant sätt att han har en rimlig möjlighet att upptäcka väsentliga felaktiga uppgifter i redovisningen, oavsett om dessa orsakats av bedrägerier, annan oredlighet eller misstag.
- 3.25 I riktlinjerna rekommenderas att revisorn om han under revisionens gång fattar misstankar om bedrägeri skall vara skyldig att undersöka saken till dess att misstankarna antingen vederläggs eller bekräftas. I vissa medlemsstater rekommenderas revisorn att omedelbart underrätta styrelsen om eventuella bedrägerier som upptäcks under revisionen, även om bedrägerierna inte är väsentliga för företagets redovisning som helhet. Det enda fall där revisorn inte skall underrätta styrelsen på detta sätt är då han misstänker att styrelsen är inblandad i bedrägeriet - då skall han i stället underrätta den ansvariga myndigheten. I vissa medlemsstater är revisorn skyldig att avlägga rapport till justitiedepartementet.

- 3.26 Revisionsriktlinjerna säger att det kan vara nödvändigt för revisorn att rådgöra med en jurist innan han fattar beslut om att i allmänhetens intresse avlägga rapport till den ansvariga myndigheten. Problemet för revisorn är att han normalt är tvungen att fatta sitt beslut på grundval av misstankar om bedrägeri snarare än välgrundade fakta. Om han meddelar tredje part sina misstankar och sedan inte kan bevisa att bedrägeri har ägt rum kan han komma att bli föremål för rättsliga åtgärder.
- 3.27 I fråga om finanssektorn har man i de flesta medlemsstater klargjort revisorns ansvar på detta område genom lagstiftning som fritar honom från sin tystnadsplikt gentemot kunderna och som ger honom rättigheten - men inte skyldigheten - att underrätta en övervakningsmyndighet.

Det föreskrivs numera särskilt i artikel 5.1 i rådets direktiv 95/26/EG, vilket antogs i juni 1995, att den person som utför lagstadgad revision av räkenskaperna i ett finansföretag "skall vara skyldig att omedelbart underrätta behörig myndighet om eventuella uppgifter eller beslut beträffande detta företag som han har fått vetskap om under genomförandet av sin uppgift och som kan:

- utgöra ett väsentligt brott mot de lagar, andra författningar eller administrativa regler som reglerar villkoren för befullmäktigande eller som särskilt reglerar bedrivandet av finansföretags verksamhet, eller
- påverka finansföretagets löpande funktion, eller
- leda till att revisorn vägrar att fastställa redovisningen eller till att han tvingas ange förbehåll; ..."

I samma direktiv föreskrivs även, i artikel 5.2, att "Om en person som är bemyndigad i den mening som avses i direktiv 84/253/EEG (revisorn) i god tro underrättar behörig myndighet om någon av de faktorer eller beslut som avses i stycke 1, skall detta inte anses utgöra ett brott mot någon av de restriktioner i fråga om vidarebefordran av uppgifter som följer av avtal eller av någon bestämmelse i lag, annan författning eller administrativa regler, och inte heller medföra någon form av ansvar för personen i fråga."

Detta direktiv skall ha genomförts i samtliga medlemsstater senast den 1 juli 1996.

- 3.28 Om bedrägeriet är väsentligt måste revisorn tillse att redovisningen avspeglar effekten av bedrägeriet och att alla relevanta detaljer redovisas. Om detta har skett och revisorn är övertygad om att redovisningen ger en sann och rättvisande bild, behöver han inte ange något förbehåll. Om bedrägeriet inte är väsentligt för redovisningen som helhet är det styrelsens ansvar att fatta beslut om huruvida det är nödvändigt att redovisa bedrägeriet. Emellertid förefaller det vara revisorns uppgift, för att hans åsikt skall kunna anses vara välgrundad, att vidta de åtgärder han anser vara nödvändiga för att upptäcka väsentliga bedrägerier, eftersom väsentliga bedrägerier som inte upptäckts gör att redovisningen inte ger en sann och rättvisande bild.

- 3.29 Allmänheten förväntar sig att möjligheterna till bedrägeri skall minimeras. Det förefaller rimligt att styrelsen förväntas ansvara för att upprätta och underhålla system för intern kontroll för att bland annat minimera möjligheterna till bedrägeri och maximera sannolikheten för att eventuella bedrägerier skall kunna upptäckas så tidigt som möjligt. Det förefaller också rimligt att förvänta sig att revisorn i sin revisionsberättelse skall bekräfta att sådana system för intern kontroll finns och yttra sig om huruvida dessa förefaller vara väl lämpade för sitt syfte. Likaså förefaller det rimligt att revisorn förväntas stödja styrelsens arbete med att förebygga och avslöja bedrägerier genom att meddela styrelsen om han upptäcker svagheter i systemen eller får misstankar om bedrägeri.

Företagets uppfyllande av sina juridiska skyldigheter

- 3.30 Den allmänna uppfattningen förefaller vara att det är revisorns uppgift att upptäcka brott mot bolagslagstiftningen eller mot andra lagbestämmelser med direkt anknytning till bolagslagstiftningen. Det är dock inte rimligt att förvänta sig att revisorn skall yttra sig i frågor som ligger utanför hans kompetensområde, särskilt i dagens komplexa juridiska miljö.
- 3.31 Styrelsen bör ansvara för upprättande och underhåll av system för intern kontroll som bland annat minimerar möjligheten att utföra olagliga handlingar i företagets namn och maximerar sannolikheten för att eventuella sådana olagliga handlingar snabbt skall upptäckas. Det förefaller rimligt att förvänta sig att revisorn i sin revisionsberättelse skall bekräfta att sådana system för intern kontroll finns och yttra sig om huruvida dessa förefaller vara väl lämpade för sitt syfte.
- 3.32 Dessutom skall styrelsen, som en del av sin skyldighet att upprätta en redovisning som ger en sann och rättvisande bild, ombesörja att det av redovisningen framgår vilka ekonomiska följder eventuella avslöjade olagliga handlingar får i det fall dessa följder bedöms vara väsentliga. Revisorn skall, som en del av sin skyldighet att yttra sig om huruvida redovisningen ger en sann och rättvisande bild, bekräfta att redovisningen avspeglar de ekonomiska följderna av eventuella dylika olagliga handlingar.

Företagets samhällsansvar när det gäller miljöfrågor och sociala frågor

- 3.33 På senare år har man framfört krav på att företag skall bli föremål för en revision i fråga om deras samhällsansvar, framför allt när det gäller den fysiska miljön men även avseende personalpolitik, verksamhetens säkerhet, handelssanktioner, produktutvecklingspolitik och andra frågor som berör allmänheten och särskilda intressegrupper.
- 3.34 Utan att ställning till förtjänsterna hos denna typ av revision kan man fråga sig om revisorn har den kompetens och erfarenhet som krävs för att kunna utföra detta arbete, och om denna typ av revision kanske borde vara skild från den lagstadgade revisionen och i stället utföras av personer med expertkunskaper på området i fråga.
- 3.35 Fastän det är orimligt att förvänta sig att revisorn skall göra bedömningar i frågor som ligger utanför hans kompetensområde, kan man hävda att revisorerna bör kunna acceptera att deras ansvarsområde kommer att växa i takt med att allmänhetens förväntningar på

dem blir större. Revisorn kan, förutsatt att han får tillräcklig tid på sig och att det finns en tydlig gemensam uppfattning om vad som krävs av honom, dra nytta av den nödvändiga expertkunskapen på områden som ligger utanför vad som normalt avses med ekonomisk revision.

Prioriterade åtgärder och möjliga metoder

- 3.36 Avsaknaden av en gemensam definition på EU-nivå av den lagstadgade revisionen skapar ett skadligt förväntningsgap. En gemensam syn på den lagstadgade revisionen, med hänsyn tagen till den senaste utvecklingen på internationell nivå, vore önskvärd. Om revisionen skall kunna bidra till att öka trovärdigheten hos offentliggjorda bokslut måste användarna veta vilka försäkringar som intyget om utförd revision ger. I detta sammanhang bör särskild uppmärksamhet ägnas åt revisorns roll vid bedömning av om det är lämpligt att tillämpa kontinuitetsprincipen och åt vilka åtgärder revisorn bör vidta i händelse av bedrägeri eller andra olagliga handlingar.
- 3.37 Det bör utredas i vilken utsträckning befintliga internationella revisionsstandarder kan läggas till grund för en gemensam definition av den lagstadgade revisionen. Emellertid måste full hänsyn tas till eventuella skillnader mellan förhållandena i EU och i resten av världen.
- 3.38 För att den gemensamma definitionen skall kunna få genomslag måste den införlivas med lagstiftningen i samtliga medlemsstater. Det bör utredas om ett EU-direktiv är nödvändigt för att detta resultat skall kunna uppnås eller om en rekommendation skulle räcka. I båda fallen måste vederbörlig uppmärksamhet ägnas åt att göra definitionen så flexibel att lagkraven lätt kan avpassas efter den mycket föränderliga miljö som revisorn är verksam i.

Revisionsberättelsen

Revisionsberättelsens innehåll

- 3.39 Revisionsberättelsen är det sätt på vilket revisorn kommunicerar med aktieägarna, borgenärerna, de anställda och allmänheten. Den är resultatet av revisionsprocessen. Normalt skiljer man mellan en "lång" och en "kort" revisionsberättelse. Den "långa" revisionsberättelsen är avsedd för företagsledningen och är normalt inte tillgänglig för allmänheten.
- 3.40 Även om redovisningsdirektiven inte innehåller några föreskrifter i fråga om vad en revisionsberättelse skall innehålla, har man i de flesta medlemsstater i bolagsrätten angivit vad som måste ingå i en offentliggjord revisionsberättelse. Branschorganisationer i samtliga medlemsstater har utarbetat standarduppställningar för offentliggjorda revisionsberättelser, men det är endast tre av medlemsstaterna som kräver att dessa standarduppställningar skall användas.
- 3.41 I allmänhet torde en revisionsberättelse avseende årsredovisning normalt innehålla information om följande:
- Huruvida revisorn har fått ta del av all den information och samtliga de förklaringar som enligt dennes yrkesmässiga bedömning är nödvändiga för att kunna utföra revisionen,

- huruvida företaget enligt revisorns uppfattning har skött bokföring och redovisning på ett riktigt sätt,
 - huruvida förvaltningsberättelsen stämmer överens med årsredovisningen,
 - huruvida årsredovisningen ger en sann och rättvisande bild av företagets tillgångar, skulder, finansiella läge och resultat,
 - huruvida årsredovisningen är förenlig med bolagslagstiftningen, och
 - huruvida revisionen har genomförts i enlighet med befintliga revisionsstandarder.
- 3.42 Om man studerar revisionsberättelserna för de största börsnoterade företagen i medlemsstaterna noterar man att revisionsberättelserna för närvarande ger användarna ett positivt besked endast genom avsaknaden av förbehåll till redovisningen från revisorernas sida. Däremot får användarna ingen hjälp att förstå vad revisorerna, som tillsätts av aktieägarna och är ansvariga inför dem, egentligen gör i utbyte mot den ersättning de uppbär. Utan denna information är det svårt att förstå hur investerare och andra användare skulle kunna bilda sig någon form av väl underbyggd uppfattning om hur stort avseende de kan fästa vid revisorernas åsikt.
- 3.43 Det förefaller vara en allmän uppfattning att mera information borde ges beträffande det arbete som ligger till grund för revisionsberättelsen, både i fråga om dess omfattning och i fråga om typen av arbete. Mycket ofta utgår användarna i samband med beslutsfattande från att revisionsberättelsen utgör en slags garanti. Det är nödvändigt att det av revisionsberättelsen klart skall framgå i vilken utsträckning revisorn är skyldig att avge ett yttrande om redovisningen.
- 3.44 Nyligen genomförda undersökningar har visat att man under de senaste tio åren har uppnått större harmonisering inom EU i fråga om revisionsberättelsernas utformning och ordalydelse. Detta är till stor del ett resultat av att den gällande internationella revisionsstandarden har godtagits i större utsträckning och på ett mera konsekvent sätt. Det finns emellertid fortfarande skillnader mellan medlemsstaterna när det gäller ordalydelse och omfattning för standardformen av den korta lagstadgade revisionsberättelsen. Dessa skillnader påverkar den gemensamma marknaden i så måtto att de minskar användbarheten hos revisionsberättelser som utfärdats i andra medlemsstater. I de fall då lagstadgat revisionsarbete av likartad typ ligger till grund för olika revisionsberättelser borde detta i princip tydligt framgå genom likartade formuleringar i berättelserna.

Prioriterade åtgärder och möjliga metoder

- 3.45 Så snart man har enats om en definition av den lagstadgade revisionen bör det bli lättare att komma överens om vad en revisionsberättelse minst skall innehålla. Eftersom revisionsberättelsen är det medel genom vilket revisorn kommunicerar med aktieägarna, borgenärerna, de anställda och allmänheten, förefaller det lämpligt att använda likartade formuleringar i revisionsberättelserna inom hela EU.

- 3.46 I ett flertal medlemsstater har revisionsberättelsens ordalydelse anpassats efter ordalydelsen i den standardberättelse som utarbetats av *International Federation of Accountants*. Det bör utredas i vilken utsträckning denna även skulle kunna läggas till grund för en gemensam definition på EU-nivå. Särskild uppmärksamhet skulle dock behöva ägnas åt skillnaderna mellan förhållandena inom EU och dem i resten av världen. För att förväntningsgapet skall kunna överbryggas är det nödvändigt att revisionsberättelsen innehåller mera information om det arbete som revisorn har utfört, om vilka yrkesstandarder han har tillämpat och om huruvida den ekonomiska information som företaget tagit fram uppfyller de krav som ställs i lagstiftning och andra bestämmelser. Det är likaså nödvändigt att revisorn i sin revisionsberättelse tydligt anger eventuella förbehåll.
- 3.47 På samma sätt som när det gäller definitionen av den lagstadgade revisionen förefaller det vara nödvändigt att den gemensamma definitionen av revisionsberättelsen har en rättsligt stöd i medlemsstaterna. Det bör utredas om detta kräver bindande lagstiftning (d.v.s. ett direktiv) eller om en rekommendation från kommissionen vore tillfyllest. I båda fallen måste vederbörlig hänsyn tas till definitionens flexibilitet, så att de lagstadgade kraven lätt kan anpassas till den mycket föränderliga miljö som revisorn verkar i, framför allt förändringar som beror på införandet av ny informationsteknik.

4 REVISORNS STÄLLNING

Revisorns kompetens

Kompetensen enligt det åttonde direktivet

- 4.1 Det är ställt utom allt tvivel att de krav som ställs på den revisor som utför lagstadgad revision innebär att denne måste vara en ytterst kompetent yrkesman. Detta är skälet till att man i det åttonde direktivet av den 10 april 1984 om godkännande av personer med ansvar för lagstadgad revision av räkenskaper kräver en mycket hög kompetensnivå för dessa personer.
- 4.2 Det går emellertid inte att bortse från skillnaderna mellan utbildningssystemen i de olika medlemsstaterna. Dessa skillnader orsakade problem då man i samband med genomförandet av direktivet försökte jämföra den nationella utbildningsnivån i medlemsstaterna. Till följd av detta har branschorganisationerna inom EU understrukt att yrkesmän som vill tillhandahålla gränsöverskridande tjänster måste förvärva värdlandets yrkestitel.
- 4.3 Det åttonde direktivet har förvisso lett till ett visst mått av harmonisering på området, men fortfarande återstår väsentliga skillnader. För närvarande finns det ingen gemensam uppfattning i fråga om innehållet i de kurser som räknas upp i artikel 6 i det åttonde direktivet och som utgör en del av det teoretiska kunskapsprovet. Att en gemensam uppfattning saknas framkom tydligt då nya stater anslöt sig till EU och då länder i Central- och Östeuropa begärde tekniskt bistånd för inrättande av program för utbildning av revisorer.
- 4.4 Utvecklingen av informationstekniken kommer sannolikt att få viktiga följder för revisorsyrket. Denna teknik ses ibland som ett hot mot revisorernas existens, eftersom boksluten i framtiden skulle kunna komma att få mindre betydelse för investerarna, som skulle kunna få tag i löpande ekonomisk information på annat sätt. Informationstekniken kan emellertid också skapa nya möjligheter, bland annat i fråga om nya attestfunktioner som sammanhänger med nya informationsflöden, nya informationssystem och ny typ av information som redovisningsskyldiga enheter kommer att erbjuda användarna i takt med att informationssamhället utvecklas. Detta kommer med all säkerhet att påverka de utbildningskrav som för närvarande ingår i det åttonde direktivet och som fastställdes för revision i en annan teknisk miljö. Detta är ett av skälen till att det kan bli nödvändigt att anpassa eller förtydliga artikel 6 i det åttonde direktivet.

Prioriterade åtgärder och möjliga metoder

- 4.5 Det är beklagligt att varken revisionsbranschen eller universitetsvärlden har vidtagit några konkreta åtgärder för att förtydliga kompetenskraven i det åttonde direktivet. Det förefaller rimligt att fastställandet av en läroplan för revisorsutbildning i första hand bör vara en uppgift för dem som är direkt inblandade i utbildningen. Ytterligare harmonisering på området skulle definitivt underlätta tillämpningen av direktiven om ömsesidigt erkännande (se även kapitel 8). I detta sammanhang bör det vara självklart att utbildningen måste förbereda revisorerna på att arbeta på en inre marknad. Ett sådant initiativ på EU-nivå skulle kunna genomföras exempelvis inom ramen för det nya gemenskapsprogrammet Sokrates, i synnerhet dess kapitel I - Erasmus, åtgärd 1d för projekt för samarbete mellan universitet i ämnen av ömsesidigt intresse ("tematiska nätverk"), som skapar ett diskussionsforum inom vilket företrädare för olika intresse- och yrkesgrupper, däribland personer från andra länder som deltar i programmen, kan träffas och utbyta åsikter inom specifika ämnesområden.
- 4.6 Om kurslistan i artikel 6 i det åttonde direktivet skall uppdateras krävs en ändring av direktivet. Om och när detta anses lämpligt bör man också överväga att införa ett förfarande för ändring av kurslistan, så att den i framtiden kan ändras utan att man behöver gå genom hela lagstiftningsförfarandet.

Revisorns oberoende

Definition av oberoende

- 4.7 Det åttonde direktivet kräver att revisorn skall vara oberoende. Då direktivet antogs visade det sig vara omöjligt att enas om en gemensam definition av oberoende, vilket har lett till att frågan har behandlats olika i de olika medlemsstaterna.
- 4.8 FEE har framhållit⁴ att oberoendet är revisorns främsta medel för att bevisa att han kan utföra sin uppgift på ett objektivt sätt. När man diskuterar oberoende bör man beröra både intellektuellt oberoende, d.v.s. revisorns förmåga att ta hänsyn till alla aspekter av sin uppgift, och yttre oberoende, d.v.s. att revisorn undviker fakta och förhållanden som är så betydelsefulla att en insatt utomstående skulle ifrågasätta hans objektivitet.
- 4.9 Under senare år har det uttryckts oro över de hot som har uppstått mot revisorernas oberoende. Ett flertal undersökningar har visat att företag i allt större utsträckning är benägna att bestrida revisorernas slutsatser, att anlita flera revisorer och välja det "bästa" resultatet, att rådgöra med jurister om revisorernas åsikter, och att byta revisorer. I vissa undersökningar drogs slutsatsen att det vore alltför naivt att förutsätta att inga revisorer någonsin tar hänsyn till risken att förlora en kund. Vissa kritiker har hävdat att revisorernas yrkesetik håller på att ge vika för en mera "affärsmässig" inställning.
- 4.10 Dessutom har det blivit vanligare att företagen begär in anbud på revisionen. Huvudmålet vid detta förfarande är att betala så lite som möjligt för revisorernas tjänster. Det påstås

⁴ Se litteraturförteckning i bilaga.

- ibland att företagsledningen tar till anbudsinfordran för att sätta press på de revisorer som för närvarande har uppdraget, särskilt i de fall då tvister har uppstått.
- 4.11 Den ökande graden av konkurrens om revisionsuppdrag, särskilt om uppdrag för stora välkända företag, har också givit upphov till farhågor. Det är otvivelaktigt så att konkurrensen ibland leder till bud som ligger mycket lågt i pris kanske även till bud till underpris. Förfarandet med anbudsinfordran, som garanterar öppenhet och konkurrens, bör inte leda till att revisorer ger anbud med revisionsarvoden som är så låga att revisorerna inte kan utföra sitt arbete i enlighet med befintliga yrkesstandarder⁵. Vissa observatörer drar slutsatsen att de framgångsrika anbudsgivarna förväntar sig att de skall kunna täcka den fulla kostnaden för revisionen med inkomster från konsulttjänster som ligger utanför den egentliga revisionen. Detta belyser en annan farhåga, nämligen att revisorer tillhandahåller icke-revisionstjänster.
- 4.12 Frågan om revisorn bör tillhandahålla andra tjänster till sin revisionskund än revisionen har varit föremål för mycket debatt. Man har hävdats att revisorn genom att han tillhandahåller kunden andra typer av tjänster sannolikt får bättre insikt i kundens företag och dess verksamhet och därigenom kan göra en bättre revision. Man har också framhållit att det inte finns några bevis för att objektiviteten skulle hotas av att icke-revisionsarvodena är stora jämfört med revisionsarvodena. Icke desto mindre finns en lika stark tro att revisionens objektivitet kan skadas av att revisorn utför en mängd icke-revisionstjänster för en revisionskunds räkning. Denna oro kräver att skyddsmekanismer inrättas.
- 4.13 Dessa skyddsmekanismer skulle kunna innebära att revisorn inte får tillhandahålla andra tjänster än sådana som till sin natur och kvalitet är förenliga med revisorns yrkesmässiga ställning och som sannolikt inte kan begränsa hans objektivitet. En annan möjlighet vore krav på att såväl arvoden för revisionen som för övriga tjänster skall offentliggöras. Självklart skulle en lösning som innebar att revisorn inte fick erbjuda sin revisionskund några övriga tjänster över huvud taget lösa problemet med revisorns yttre oberoende, men detta är inte något möjligt alternativ i praktiken, eftersom det vore enkelt att kringgå en sådan regel genom att låta ett närstående företag eller intressebolag tillhandahålla icke-revisionstjänsterna.
- 4.14 Revisorn bör i samtliga fall se till att han och hans firma inte tar aktiv del i kundens förvaltning och beslutsfattande. Revisorn bör inte delta i arbetet med att utarbeta kundens redovisning eller med att värdera tillgångar och skulder i syfte att låta denna värdering ingå i redovisningen, inte företräda kunden i samband med tvister som kan få väsentliga följder för redovisningen, och inte heller utföra tjänster som direkt påverkar företagsledningen, exempelvis rekrytering av chefer.
- 4.15 Vissa personer anser det vara oroande om ett företag behåller samma revisor under längre tid. Man har hävdats att detta kan leda till ett alltför intimt förhållande med företagsledningen, vilket gör revisorn alltför benägen att agera i enlighet med ledningens önskemål. Frågan om man borde införa ett obligatoriskt rotationssystem för den lagstadgade revisionen har varit föremål för omfattande debatt. Argumenten för ett sådant

⁵ I fråga om offentlig upphandling har rådet antagit ett regelverk som garanterar öppenhet i fråga om konkurrensen för att erhålla kontrakt från offentliga enheter. Dessa regler är tillämpliga även på revisionstjänster. Se direktiv 92/50/EEG och 93/38/EEG - bilaga 1a - kategori 9.

system är emellertid inte helt övertygande. I detta sammanhang torde det vara på sin plats att nämna att en av de två medlemsstater som haft ett system med obligatorisk rotation nyligen har avskaffat det. Rotation mellan delägare inom en och samma revisionsfirma är en lösning som skulle kunna göra att revisorn uppfattas som mera objektiv utan att effektiviteten och kvaliteten blir lidande på grund av rotation mellan olika revisionsfirmor.

Prioriterade åtgärder och möjliga metoder

- 4.16 Revisorns oberoende är en viktig fråga. Den behandlas olika i de olika medlemsstaterna på grund av de olika traditioner och erfarenheter som finns. Det är inte sannolikt att man på kort sikt kommer att kunna enas om en gemensam definition på EU-nivå som täcker alla aspekter av revisorns oberoende. Om ett regelverk för oberoende antas behöver detta inte nödvändigtvis innebära någon förändring i praktiken, men det vore ett viktigt steg mot upprättandet av en inre marknad för revisionstjänster om man kunde enas om ett antal grundläggande principer som kunde gälla i samtliga medlemsstater. Dessa principer skulle kunna utarbetas av revisionsbranschen på EU-nivå.
- 4.17 Det bör utredas hur man bäst kan säkerställa att en eventuell överenskommelse på EU-nivå följs i praktiken.

Revisorns ställning inom företaget

Lagstadgad revision och företagsstyrning

- 4.18 Den lagstadgade revisionen är en grundläggande beståndsdel i varje system för företagsstyrning. För att den lagstadgade revisionen skall kunna ses i rätt perspektiv är det nödvändigt att man skiljer mellan de olika företagsorganens uppgifter i fråga om den ekonomiska redovisningen. Styrelsen ansvarar för att redovisningen utarbetas, och revisorn avger en revisionsberättelse till aktieägarna avseende den ekonomiska redovisning som styrelsen har förelagt honom. Därigenom handlar revisorn i aktieägarnas intresse vilka har ett ekonomiskt intresse i företaget. Dessutom ger revisorns berättelse trovärdighet åt den ekonomiska information som används av tredje part.

- 4.19 Eftersom aktieägarna har det mest omedelbara intresset av utfallet av den lagstadgade revisionen har samtliga medlemsstater givit dem rätten att utse och avsätta revisorn i samband med bolagsstämman. Emellertid finns det inget fungerande system för att utöva denna rätt för aktieägarna i de flesta börsnoterade företag, eftersom aktieägarna är så många och deras aktieinnehav ofta kortvarigt. Normalt är det styrelsen som i praktiken utser och avsätter revisorn, varvid beslutet bara stadfästs av aktieägarna vid bolagsstämman. En följd av detta är att revisorerna ofta kritiserats för att de inte är oberoende av styrelsen. Man hävdar att revisorn har intresse av att ge efter för styrelsens önskningsar vid tvister emellan om exempelvis val av redovisningsmetod. Revisorn kan hamna i ett särskilt svårt läge i sådana tvister om styrelsen har begärt in yttranden från konkurrerande revisionsfirmor.
- 4.20 Man hävdar vidare att en annan följd av att revisorn i praktiken utses av styrelsen blir att båda parter av kostnadsskäl väljer att begränsa den lagstadgade revisionen till ett minimum som bara uppfyller kraven i bolagsrätten på det sätt som revisionsfirman tolkar dem. Detta påstås ha medfört att revisorn ägnar mindre uppmärksamhet åt att utvärdera effektiviteten hos företagets interna kontrollsystem, vilket skulle kunna leda till ett större antal bedrägerier och andra olagliga handlingar.
- 4.21 Ett ytterligare problem uppstår i samband med att revisorn skall komma överens med styrelsen om arvodet. Normalt fastställs revisionsarvodet i förväg och bygger på det vanligtvis giltiga antagandet att revisorn inte kommer att finna bevis för olagligheter. Om revisorn emellertid under sitt arbete fattar misstankar om att bedräglig verksamhet har förekommit och anser att ytterligare undersökning krävs, måste han komma överens med styrelsen om arvodet för detta merarbete. Om styrelsen är delaktig i oegentligheterna hamnar revisorn i en mycket svår situation.
- 4.22 I syfte att säkerställa revisorns oberoende och objektivitet har man i vissa medlemsstater antingen redan utvecklat eller är i färd med att utveckla förfaranden som på ett bättre sätt garanterar att aktieägarna får möjlighet att i praktiken kunna påverka valet av revisor. Dessa förfaranden kan exempelvis bestå i att revisionskommittéer används i större utsträckning eller av reformer av styrelseförfaranden, eller av att andra parter, exempelvis arbetstagarrepresentanter, deltar i besluten att utse eller avsätta revisorer.
- 4.23 Både Cadbury-rapporten i Storbritannien och Vienot-rapporten i Frankrike rekommenderar att styrelsen i börsnoterade företag skall utse en revisionskommitté som består av minst tre icke-arbetande styrelseledamöter med en av deras ledamöter som ordförande. Fondbörsen i New York kräver sedan 1978 att alla börsnoterade företag skall ha en revisionskommitté som består endast av oberoende styrelseledamöter, och i 1987 års rapport från den amerikanska Treadway-kommissionen⁶ drog man slutsatsen att revisionskommittéer spelar en avgörande roll för att garantera kvaliteten på redovisningen i företag i USA. Erfarenheten i USA har visat att revisionskommittéerna även i de fall då de huvudsakligen har upprättats för att följa kraven för börsnotering har visat sig vara värdefulla och utvecklats till viktiga kommittéer inom styrelsen.
- 4.24 Det är emellertid troligt att företag som saknar en stark intern revisionsfunktion får svårt att förse en revisionskommitté med all den information som kommittén behöver för att

⁶ Se litteraturförteckning i bilaga.

kunna fullgöra sitt uppdrag. Varken omfattningen av det arbete som revisorn utför eller tidpunkten för den lagstadgade revisionen lär räcka till eller lämpa sig för detta ändamål. Dessutom är den lagstadgade revisionen att betrakta som en ögonblicksbild av ett företags finanser, medan utvärderingen av företagets system för ledningsinformation och intern kontroll bör ske löpande. Följaktligen har man rekommenderat att större företag skall tillsätta en intern huvudrevisor och en stark grupp av internrevisorer som kan förse revisionskommittén med tillräcklig information för att den skall kunna leva upp till sitt ansvar gentemot styrelsen. I ett yttrande om intern revision inom EU har "europeiska sammanslutningen av internrevisionsinstitut" *European Confederation of Institutes of Internal Auditing (ECIIA)*⁷ påpekat att objektiva bedömningar i rätt tid av kvaliteten hos en organisations system för intern kontroll och för hantering av affärsrisker kan ge ett avgörande bidrag till förbättring av företagsledningens kontroll över verksamheten och därmed leda till sund företagsstyrning. Enligt ECIIA är det nödvändigt att EU för viktiga företag och sektorer inför bindande lagstiftning som kräver att en professionell intern revisionsfunktion skall inrättas och som fastställer vilken kompetens och erfarenhet som skall krävas för denna funktion liksom vilka skyldigheter styrelsen och den verkställande direktören skall ha i fråga om den interna revisionsfunktionens slutsatser och rekommendationer.

- 4.25 I medlemsstaterna varierar längden av revisorns förordnande: antingen rör det sig om en begränsad period på ett till sex år eller också saknas tidsbegränsningar. I det ändrade förslaget till rådets femte direktiv föreslås att revisorn skall tillsättas för en uttryckligen angiven period om minst tre och högst sex räkenskapsår.
- 4.26 Den studie som gjordes för kommissionens räkning och blev färdig 1996 visar att revisorns ställning inom företaget inte är densamma i alla medlemsstater. Hans ställning kan variera mellan extern rådgivare och ett organ inom företaget. I vissa fall finns det till och med dubbla revisionskrav, vilket innebär att det förutom det krav på lagstadgad revision som följer av redovisningsdirektiven även finns krav på en ytterligare revision från fondbörsens tillsynsmyndighet. Det är inte bekant om ett sådant system ger några fördelar i fråga om bättre kontroll, men det är å andra sidan känt att de dubbla revisionskraven kan leda till förvirring i fråga om de olika revisoreernas inbördes status, särskilt om de kommer till olika slutsatser om ett och samma företag.

⁷ Se litteraturförteckning i bilaga.

Prioriterade åtgärder och möjliga metoder

- 4.27 Debatten på senare tid om företagsstyrning har understrukt behovet av en tydligare definition av styrelsens roll vid utarbetandet av redovisningen. Frågan är emellertid mycket mera komplicerad och omfattar även fastställande av de roller som skall spelas av samtliga inblandade i redovisningsprocessen (styrelsen, övervakningsorganet, bolagsstämman, revisorn). För att företagets interna styr- och kontrollsystem skall kunna förbättras måste mera uppmärksamhet ägnas åt frågor som upprättande av en revisionskommitté och inrättande av ett väl fungerande system för intern kontroll.
- 4.28 Det är svårt att på EU-nivå behandla frågor som rör företagsstyrning: tidigare försök att harmonisera lagstiftningen beträffande företagens struktur har inte lyckats. Ett bidrag till debatten på nationell nivå skulle emellertid kunna ges genom en rekommendation på EU-nivå om olika möjligheter att förbättra det befintliga systemet för företagsstyrning, särskilt i fråga om redovisning. Medlemsstaterna skulle sedan själva få avgöra om lagstiftning på nationell nivå krävs.

De offentliga myndigheternas och branschorganisationernas roll

Kvalitetsstyrning

- 4.29 Det åttonde direktivet föreskriver att revisorer måste godkännas av en myndighet som har utsetts av medlemsstaterna. Denna myndighet skall tillse att de som godkänns som revisorer uppfyller samtliga krav som ställs i direktivet och att de utför revision i enlighet med principerna om yrkesmässig integritet och yrkesmässigt oberoende.
- 4.30 De flesta av medlemsstaterna har delegerat befogenheten att godkänna revisorer till en eller flera branschorganisationer. I dessa fall är det viktigt att dessa organisationer även kontrollerar hur deras medlemmar utför sitt arbete. De flesta av dessa organisationer har utarbetat regler för hur revisionen skall utföras. Dessa revisionsstandards bygger ofta på dem som utvecklats av IFAC. Detta är emellertid inte fallet i samtliga medlemsstater, och i de länder där dessa revisionsstandards tillämpas utgör de oftast en rekommendation snarare än ett lagstadgat krav. Därför finns det för närvarande ingen garanti för att den lagstadgade revision som utförs av yrkesmän som godkänts i enlighet med det åttonde direktivet i samtliga fall håller likvärdig kvalitet.
- 4.31 Likaså finns det skillnader i fråga om hur branschorganisationerna kontrollerar sina medlemmar. Vissa organisationer har system där en revisors arbete med jämna mellanrum kontrolleras av en annan revisor, medan andra har upprättat en särskild enhet som har till uppgift att utvärdera hur väl medlemmarna utför den lagstadgade revisionen. Det finns följaktligen inte någon garanti för att systemen för kvalitetskontroll i de olika medlemsstaterna är likvärdiga, eller ens tillräckliga.

- 4.32 Vissa medlemsstater har valt att inte delegera befogenheten att godkänna revisorerna till någon branschorganisation, utan i stället låtit ett departement eller något annat organ, till exempel statens kommerskollegium, utföra denna uppgift. Även i detta fall krävs lämpliga arrangemang för att kontrollera att det förekommer kvalitetsstyrning och att åtgärder vidtas mot revisorer som inte utför sina uppgifter i enlighet med principerna om yrkesmässig integritet och yrkesmässigt oberoende.
- 4.33 I de flesta av medlemsstaterna finns särskilda revisionskrav för företag i finanssektorn och en behörig myndighet som utför noggranna kontroller av att kraven följs. Dessa tilläggskrav har införts för att skydda investerarnas och försäkringstagarnas intressen. Utöver detta kan medlemsstaterna i enlighet med artikel 4.1 och 4.2 i direktiv 95/26/EG godkänna informationsutbyte på noggrant reglerade villkor mellan de behöriga myndigheterna inom finanssektorn och revisorns branschorganisation.

Prioriterade åtgärder och möjliga metoder

- 4.34 Avsaknaden av ett lagstadgat krav på EU-nivå om att all lagstadgad revision som utförs på grundval av gemenskapslagstiftningen måste göras enligt fastställda revisionsnormer innebär en nackdel för såväl den inre marknaden som i internationella sammanhang. Det bör utredas om de revisionsnormer som utvecklats av kommittén för internationell revisionspraxis inom *International Federation of Accountants* och som redan i viss mån tillämpas i de flesta av medlemsstaterna kan utgöra en lämplig grund för framtida standarder på EU-nivå. På samma sätt som i fråga om de internationella revisionsnormer förefaller det nödvändigt att inrätta ett system för att fastställa om de befintliga IFAC-normerna uppfyller EU-kraven och för att se till att EU:s inflytande stärks när det gäller utvecklingen av internationella revisionsnormer.
- 4.35 Ett sådant system på EU-nivå skulle kunna omfatta alla berörda parter på nationell nivå och skulle kunna diskutera samtliga relevanta frågor på revisionsområdet. Det vore viktigt att på något sätt garantera att eventuella revisionsnormer som beslutas på EU-nivå faktiskt följs i praktiken på nationell nivå. Detta skulle kunna vara svårt med mindre än att normerna i fråga får någon form av rättsligt stöd.
- 4.36 Även om man lyckas komma överens om principer för revisorns oberoende och grundläggande revisionsnormer, kommer systemet att kunna fungera väl endast om man genomdriver normerna och om det finns tillfredsställande kvalitetsstyrning. Om man som nämnts ovan inrättade ett system på EU-nivå, skulle en av dess uppgifter kunna vara att utvärdera hur kvalitetsstyrning på revisionsområdet bedrivs i de olika medlemsstaterna. Inom ramen för den inre marknaden är det också viktigt att övervakningsmyndigheterna i medlemsstaterna utbyter information sinsemellan. Reglerna om tystnadsplikt borde inte utgöra något hinder för detta.

5. REVISORNS CIVILRÄTTSLIGA ANSVAR

Utveckling mot ett begränsat ansvar?

- 5.1 Det yrkesmässiga ansvaret är en viktig fråga för revisorer. I vissa medlemsstater har revisionsfirmor i ett antal fall gjorts ansvariga för belopp som varit oproportionerligt stora i förhållande till revisionsarvodet och med revisorns direkta ansvar för det ekonomiska misslyckandet i fråga. Revisorerna har oftast en yrkesmässig ansvarighetsförsäkring och det finns en tendens att det i första hand är den part vars professionella ansvarighet täcks av försäkring som stäms.
- 5.2 Det finns avsevärda skillnader inom EU i fråga om revisorns civilrättsliga ansvar. I vissa medlemsstater finns det en lagstadgad övre gräns för det skadeståndsbelopp som en domstol kan ålägga en revisor i samband med rättstvister. I andra medlemsstater finns en möjlighet för revisorerna att i sina avtal skriva in en sådan övre gräns. Det finns även skillnader när det gäller domstolarnas möjlighet att begränsa skadeståndsbeloppets storlek vid rättstvister.
- 5.3 Ett flertal förslag till hur en ordning som kan anses vara mera rättvis mot revisorerna skulle kunna införas har framförts. Bland förslagen märks införande av en lagstadgad övre gräns för revisorns skadeståndsbelopp inom hela EU, möjligheten för revisorn att i avtal begränsa skadeståndsbeloppets storlek, inlemmande av revisionsfirman i ett företag med begränsad ansvarighet, införande av proportionellt ansvar och införande av krav på obligatorisk yrkesmässig ansvarighetsförsäkring för revisorer och styrelsemedlemmar.
- 5.4 I det ursprungliga förslaget till det femte bolagsrättsdirektivet föreskrevs att revisorn skulle ha obegränsat ansvar gentemot tredje part. I det ändrade förslaget finns ingen bestämmelse som direkt ålägger revisorn ansvar gentemot tredje part, utan det sägs endast att revisorn skall vara ansvarig inför det företag vars redovisning han reviderat. I detta sammanhang tilläggs dock att dessa bestämmelser inte på något sätt innebär något hinder för att revisorns ansvar gentemot aktieägarna och tredje part kan regleras av medlemsstatens allmänna privaträttsliga bestämmelser. Under förhandlingarna om detta förslag i ministerrådets arbetsgrupp förtydligade man texten ytterligare så att det framgår att det är medlemsstaternas uppgift att reglera det civilrättsliga ansvaret för dem som utför lagstadgad revision i syfte att säkerställa att företaget, aktieägare eller tredje part kan få ersättning för eventuella skador som tillfogats dem till följd av olagliga handlingar som begåtts av revisorerna då dessa utfört sina uppgifter. Medlemsstaterna kan emellertid tillåta att revisorns civilrättsliga ansvar till följd av försumlighet gentemot det reviderade företaget kan begränsas genom lag eller avtal. Diskussionerna om det femte direktivet upphörde emellertid år 1991.

- 5.5 Det går inte att förneka att det finns olika ansvarighetsförhållanden i de olika medlemsstaterna får följder för den gemensamma marknaden. Om ansvarighetsförhållandena upplevs som alltför tunga kan revisionsfirmorna komma att undvika kunder eller till och med hela branscher som innebär alltför stora risker, vilket gör att hela grundvalen för obligatorisk lagstadgad revision kan ifrågasättas. Kundens kostnader för revision kan bli högre i medlemsstater där tvister är frekventare än i andra medlemsstater. Försäkringspremierna kan bli högre inom hela EU till följd av tvister i vissa medlemsstater. Detta skulle kunna leda till att revisionsmarknaden ytterligare koncentreras till ett begränsat antal revisionsfirmor. Om det finns en övre gräns för skadeståndsbeloppen enbart i vissa medlemsstater kan man tänka sig att det uppstår en tendens att det i första hand är i de medlemsstater där det inte finns någon sådan övre gräns som man stämmer revisorn.

Prioriterade åtgärder och möjliga metoder

- 5.6 Det är ställt utom allt tvivel att ett förtydligande av revisorns roll och ställning skulle inverka positivt på möjligheterna att bedöma dennes ansvar vid en felaktig revision. Det verkar inte finnas någon anledning till att revisorn skulle vara ansvarig endast gentemot det företag vars redovisning han har reviderat - den lagstadgade revisionen har ju införts i det allmännas intresse, men det förefaller däremot rimligt att begränsa revisorns ansvar till skadeståndsbelopp som motsvarar graden av hans försumlighet.
- 5.7 Det kommer sannolikt att bli svårt att vidta åtgärder på EU-nivå på detta område. Revisorerna är inte den enda yrkesgrupp som har problem i fråga om civilrättsligt ansvar, och dessutom är medlemsstaternas traditioner på området väsensskilda. Det bör utredas om de negativa effekterna av att de befintliga skillnaderna i fråga om revisionsansvar är tillräckligt stora för att EU-åtgärder skall kunna rättfärdigas med tanke på de problem som sådana åtgärder sannolikt skulle medföra och den diskriminering gentemot andra yrkesgrupper som skulle kunna bli följden av åtgärder som riktar sig direkt mot revisionsbranschen.

6. LAGSTADGAD REVISION I SMÅFÖRETAG

Revision i småföretag

- 6.1 Artikel 51.2 i det fjärde direktivet säger att medlemsstaterna får undanta småföretag (enligt definitionen i artikel 11⁸) från kravet att deras årsredovisning skall revideras av en kompetent yrkesman. Några av de viktigare anledningarna till att man införde denna undantagsmöjlighet var en önskan att inte lägga ytterligare bördor på småföretagen och de risker som småföretagsrevision medför eftersom revisorn sällan kan förlita sig på att det finns lämpliga system för intern kontroll. I de fall då dispens har beviljats måste medlemsstaterna införa lämpliga påföljder för att säkerställa att årsredovisningen och förvaltningsberättelsen utformas i enlighet med direktivets krav.
- 6.2 De flesta av medlemsstaterna har på grundval av artikel 51.2 undantagit småföretag från revisionskravet, men inte nödvändigtvis med tillämpning av kriterier för definition av småföretag som stämmer överens med de gränsvärden som återfinns i direktivet. Kommissionen föreslog 1989 att samtliga medlemsstater skulle åläggas att avskaffa revisionskravet för småföretag. Detta förslag mötte kraftigt motstånd från ett antal medlemsstater. Man hävdade att bokslut som inte har reviderats av en kompetent yrkesman skulle kunna vara vilseledande. Dessutom framfördes argumentet att revisionen ligger i företagets eget intresse eftersom företaget genom revisionen får tillgång till en kompetent yrkesmans expertkunskaper.
- 6.3 Frågan om revisorns oberoende är mindre väsentlig i ett litet företag där revisorn fungerar både som rådgivare och som extern kontrollant. Det är inte ovanligt att revisorn i ett litet företag både sköter bokföringen och reviderar redovisningen. Detta gör naturligtvis att revisorns oberoende kan ifrågasättas liksom nyttan av en sådan revision. Av denna anledning är det i vissa medlemsstater förbjudet för revisorn att delta i arbetet med att sköta redovisningen i det företag vars redovisning han skall revidera. I praktiken innebär detta att företaget tvingas betala för två yrkesmäns tjänster, nämligen en som sköter bokföring och redovisning och en annan som utför den lagstadgade revisionen.
- 6.4 I vissa medlemsstater har man erkänt att rollen som revisor för småföretag har vissa särdrag genom att man har skapat nya yrkeskategorier, en som i huvudsak sysslar med rådgivning och revision i småföretag och en annan som är inriktad på större företag. I andra medlemsstater har man infört en distinktion mellan "mikroföretag" och småföretag, varvid mikroföretagen är undantagna från revisionskravet medan småföretagen är skyldiga att utarbeta en "sammanställning", som inte ger samma garantier som en fullständig revision men som ändå ger användarna en viss garanti för att bokföringen har skötts på ett riktigt sätt.

⁸ I enlighet med artikel 53.2 i det fjärde direktivet skall rådet vart femte år se över gränsvärdena i artikel 11 på grundval av förslag från kommissionen. Nästa översyn skall göras 1999 och då kommer man att ta hänsyn till kommissionens rekommendation 96/280/EG av den 3 april 1996 om definition av små och medelstora företag.

- 6.5 Medelstora företag hamnar någonstans mitt emellan de båda kategorierna. Den allmänna meningen förefaller vara att dessa företags redovisning bör revideras av en kompetent yrkesman, varvid samma kriterier i fråga om revisorns oberoende och revisionskvalitet som för större företag rimligen bör tillämpas.
- 6.6 Då man diskuterar om en lagstadgad revision fyller någon funktion för små och medelstora företag bör man betänka att det inte är ovanligt att aktiebolag som inte omfattas av kravet på lagstadgad revision kan utnyttjas för "penningtvätt". Detta innebär att man inte kan betrakta frågan om huruvida ett företag bör omfattas av revisionskrav endast ur ett avregleringsperspektiv, eftersom argument som rör samhällsintresset också måste vägas in.

Prioriterade åtgärder och möjliga metoder

- 6.7 Det bör utredas om någon förändring av regelverket på EU-nivå beträffande den lagstadgade revisionen i små och medelstora företag är önskvärd eller nödvändig. Ännu så länge anser kommissionen inte att tillräckligt starka argument har framförts för ändring av metoden enligt det fjärde direktivet som innebär att medlemsstaterna kan bevilja små och medelstora företag dispens från kravet på lagstadgad revision. Dessutom förefaller det osannolikt att de medlemsstater som i nuläget kräver lagstadgad revision skulle vara villiga att avskaffa detta krav. Inte heller de argument som har framförts för att man borde tillåta eller kräva att medelstora företag undantas från kravet på lagstadgad revision är enligt kommissionens uppfattning tillräckligt starka.

7. SYSTEM FÖR REVISION I KONCERNER

Lagstadgad revision i koncerner

- 7.1 Koncernbokslutet visar en koncerns finansiella läge och resultat som en enda enhet. Den lagstadgade revisionen av koncernbokslutet bör utföras utan större hinder eller svårigheter än dem som påträffas vid lagstadgad revision av bokslutet för en enda juridisk enhet. Den tilltagande komplexiteten hos den internationella affärsverksamheten och den lätthet med vilken medel numera kan överföras mellan länder gör att det har blivit ännu viktigare att koncernrevisorn har fullständig överblick över hela den väsentliga verksamheten inom koncernen. Detta kan vara svårt då koncernen har verksamhet i flera länder med olika juridiska förhållanden.
- 7.2 I praktiken uppstår problemen eftersom det inte finns några särskilda regler för koncernrevision. Ibland är det svårt för koncernrevisorn att få tag i information från ledningen och revisorerna i de av koncernens företag vars redovisning han inte själv reviderar. Även om han får varje dotterbolags reviderade redovisning har han inte alltid möjlighet att ifrågasätta de val av metod för redovisning av affärshändelser som ligger till grund för den färdiga redovisningen, och har därför ofta ingen fullständig överblick över den väsentliga verksamheten inom koncernen. Problem kan dessutom uppstå på grund av olika sekretessregler.
- 7.3 Man har föreslagit olika möjliga lösningar på dessa problem: att en koncerns samtliga revisorer bör tillsättas genom ett samordnat förfarande, att en omfattande och integrerad standard för koncernrevision bör utarbetas, att koncernrevisorn bör få obegränsad tillgång till all den information som han behöver för att utföra sitt arbete, och att en enda revisor bör utses för samtliga företag i en koncern.

Prioriterade åtgärder och möjliga metoder

- 7.4 Man skulle kunna utreda vidare hur lagstadgad revision av koncernbokslut för närvarande sker i syfte att fastställa i vilken utsträckning problemen kan lösas utan lagstiftningsåtgärder. Den eventuella EU-mekanismen för utarbetande av revisionsstandards (se 4.35 ovan) skulle med fördel kunna studera även denna fråga. Eftersom det saknas tydliga riktlinjer på internationell nivå skulle man på EU-nivå kunna försöka utarbeta principer till hjälp för koncernrevisorn i detta sammanhang.

8. ETABLERINGSFRIHETEN OCH RÄTTEN ATT FRITT TILLHANDAHÅLLA TJÄNSTER

- 8.1 De tidigare nämnda studier som kommissionen låtit göra har visat att det för närvarande inte finns någon EU-marknad för revisionstjänster. De nationella marknaderna för revisionstjänster inom EU fungerar i allt väsentligt som separata marknader, även om det finns vissa former av handel med revisionstjänster mellan medlemsstater. Skillnaderna i lagstiftning och regler mellan medlemsstaterna utgör inget oöverstigligt hinder för handel med revisionstjänster emellan, men de medför att etablering i andra medlemsstater och handel mellan medlemsstater blir dyrare eller mindre lönsam, och därmed mindre sannolik.
- 8.2 Förutsatt att en likvärdig kvalitetsnivå på revisionstjänsten kan fastställas i samtliga medlemsstater och förutsatt att det går att genomföra lösningar som säkerställer att en revision som utförts i en viss medlemsstat av en utländsk medborgare eller firma omges av garantier som är minst likvärdiga med dem som omger en revision som utförts av en yrkesman från medlemsstaten i fråga, torde det vara möjligt att göra framsteg på väg mot en inre marknad för revisionstjänster.

Enskildas etableringsfrihet och rätt att fritt tillhandahålla tjänster

- 8.3 En enskild revisors rätt att etablera sig i en annan medlemsstat har i väsentlig grad genomförts genom direktiv 89/48/EEG om ömsesidigt erkännande av yrkesexamina. Revisorer som vill verka i en annan medlemsstat måste förvärva den yrkestitel som krävs i denna medlemsstat, men behöver inte genomföra hela det utbildningsprogram som normalt krävs för att erhålla denna titel utan kan förvärva den genom ett godkänt lämplighetsprov. Ett alternativ till etablering är i de flesta av medlemsstaterna att delegera revisionsarbete i medlemsstaten till en revisor som är etablerad där. Eftersom denna revisor skulle bära det civilrättsliga ansvaret för revisionen används denna lösning emellertid sällan. Direktivet om ömsesidigt erkännande har haft begränsad inverkan när det gäller revisorer eftersom endast ett mindre antal har godkänts enligt dessa bestämmelser.
- 8.4 De hinder som finns för etableringsfriheten härrör från vissa medlemsstaters tillsynsmyndigheter, som kräver att deras revisorer skall tillämpa ursprungslandets lagar och bestämmelser på revisionsområdet även då de arbetar i en annan medlemsstat, trots att personerna i fråga har erhållit godkännande att utföra revisionsarbete i enlighet med värdlandets lagar. För att samtidigt kunna arbeta i båda länderna måste dessa personer på en och samma gång följa båda ländernas tillsynsmyndigheters regler, vilket ibland kan vara omöjligt. En möjlig lösning på detta problem vore att branschen och myndigheterna antog en uppförandekod med regler för de fall då reglerna i ursprungsmedlemsstaten och reglerna i värdmedlemsstaten står i strid med varandra.

- 8.5 När det gäller rätten att fritt tillhandahålla gränsöverskridande revisionstjänster kan man notera att de flesta av medlemsstaterna kräver att enskilda yrkesmän skall ha ett fast driftställe på dess territorium. Anledningen till detta krav är att man från myndigheternas sida vill kunna aktivt kontrollera yrkesmännen i fråga så att kvaliteten på de tjänster de tillhandahåller kan garanteras. Det har hävdats att kravet på att en professionell revisor skall ha ett fast driftställe på värdlandets territorium är en onödig börda för revisorn om denne innehar värdstatens yrkestitel och följer dess regler då han verkar där. Härvidlag ger EG-domstolens dom i Ramrath-fallet stöd åt uppfattningen att en medlemsstat kan kräva en grundläggande infrastruktur och en viss faktisk närvaro av en revisor. I de medlemsstater där det saknas restriktioner mot delegering av revisionsarbete kan, som det påpekas i den studie som gjordes för kommissionens räkning 1996, en utländsk revisor arbeta under en lokal revisors ansvar.

Revisionsfirmors etableringsfrihet och rätt att fritt tillhandahålla tjänster

- 8.6 Etableringsfriheten kan först och främst utnyttjas genom att firman bildar ett dotterbolag i en annan medlemsstat. Det faktum att nationella lagar och regler direkt begränsar möjligheterna för utländska revisorer att bilda en revisionsfirma gör det emellertid svårt för en utländsk revisionsfirma att bilda ett dotterbolag - eller för den delen för utländska yrkesmän att bilda en revisionsfirma. I den studie som gjordes för kommissionens räkning år 1996 påpekas att nästan samtliga medlemsstater i dessa fall kräver att (mer än) majoriteten av ägandet och (mer än) majoriteten av ledningen skall kontrolleras av revisorer från medlemsstaten i fråga. Dessutom är handelsbolag och enmansföretag de enda bolagsformer som är tillåtna i en del medlemsstater. Detta begränsar möjligheterna att skilja på ägandet och ledningen av revisionsfirmor.
- 8.7 I jämförelse med bestämmelserna i det åttonde direktivet har de flesta av medlemsstaterna strängare lagar och bestämmelser beträffande ägande, ledning och kontroll av revisionsfirmor. För det första säger det åttonde direktivet att revision får utföras både av fysiska personer och av revisionsfirmor som kan vara juridiska personer eller andra typer av företag, firmor eller handelsbolag. För det andra, vad beträffar ägande och ledning, kräver direktivet enbart att majoriteten skall kontrolleras av revisorer. I fråga om ledning måste majoriteten vara nationella revisorer eller revisorer som har visat att de har den juridiska kunskap som krävs för lagstadgad revision (artikel 2.1 b iii). I fråga om ägande kan majoriteten utgöras av revisorer från andra medlemsstater (artikel 2.1 b ii). Ett antal medlemsstater kräver att en revisionsfirmas kapital skall kontrolleras helt och hållet av fysiska eller juridiska personer (enskilda eller firmor) som innehar den lokala revisorstiteln. Likaså har många av medlemsstaterna tolkat det åttonde direktivets artikel 2.1 b ii så att majoriteten av rösträtten i en revisionsfirma måste kontrolleras av fysiska personer eller revisionsfirmor som har godkänts enligt lagen i värdlandet.

- 8.8 Liknande problem uppstår när en revisionsfirma vill bilda en filial i en värdmedlemsstat. I detta sammanhang har ett ytterligare problem skapats på grund av att vissa medlemsstater har begränsningar i fråga om de bolagsformer som en revisionsfirma kan ha. Detta kan innebära att en utländsk revisionsfirma som har en bolagsform som inte är tillåten enligt värdlandets lagstiftning inte kan bilda en filial i detta land.
- 8.9 Vad beträffar rätten att fritt tillhandahålla gränsöverskridande tjänster kan samma problem uppstå då en utländsk revisionsfirma önskar utföra en lagstadgad revision i ett värdland där firmen saknar fast driftställe.

Prioriterade åtgärder och möjliga metoder

- 8.10 Trots att den lagstadgade revisionen omfattar hänsyn till allmänintresse finns det ingen välgrundad anledning till att fördragets bestämmelser om etableringsfrihet och rätten att fritt tillhandahålla tjänster inte skulle gälla helt och fullt för handel med revisionstjänster.
- 8.11 Enskilda revisorers etableringsfrihet (och deras rätt att fritt tillhandahålla tjänster) regleras genom direktiv 89/48/EEG. Vissa problem återstår dock, till exempel möjligheten att behålla hemlandets yrkestitel efter det att man erhållit värdlandets titel och eventuella skillnader mellan ursprungsmedlemsstaten och värdmedlemsstaten i fråga om verksamhetens omfattning. Dessa problem skulle kunna bli föremål för vidare utredning inom den samordningsgrupp som inrättas genom direktiv 89/48/EEG, eventuellt i samarbete med kontaktkommittén för redovisningsdirektiven, som ansvarar för det åttonde direktivet, och i nära samarbete med de nationella branschorganisationerna på revisionsområdet.
- 8.12 Firmors möjlighet att utnyttja etableringsfriheten genom att bilda ett dotterbolag är fortfarande begränsad eftersom lagarna i många av medlemsstaterna är mera restriktiva än bestämmelserna i det åttonde direktivet. Medlemsstaterna bör uppmanas att avskaffa de nationella krav som går utöver kraven i det åttonde direktivet. I detta sammanhang finns det behov av att förtydliga artikel 2 i det åttonde direktivet för att förhindra att den tolkas alltför snävt. Innan artikeln ändras bör kontaktkommittén för redovisningsdirektiven höras i frågan. I den mån som medlemsstaterna har antagit nationella bestämmelser som är diskriminerande på grundval av nationalitet eller som innehåller obefogade restriktioner för etableringsfriheten, skall åtgärder snarast vidtas för att säkerställa att fördragets bestämmelser respekteras.
- 8.13 Utan att det påverkar tillämpningen av de gällande bestämmelserna i fördraget kan ytterligare initiativ vara nödvändiga när det gäller etableringsfriheten för revisionsfirmor genom bildande av en filial och när det gäller rätten att fritt tillhandahålla gränsöverskridande revisionstjänster. Dessa initiativ skulle kunna bestå av ett särskilt direktiv som kompletterar direktiv 89/48/EEG i enlighet med diskussionerna mellan kommissionen och revisionsbranschen.

9. SLUTSATSER

- 9.1 Det är inte möjligt att i denna grönbok behandla alla de ibland ytterst komplicerade frågor som omger revisionsfunktionen. De frågor som har tagits upp är de som har bedömts vara särskilt relevanta för den inre marknaden.
- 9.2 Vid utarbetandet av förslag till möjliga prioriterade framtida åtgärder har särskild hänsyn tagits till de i Maastrichtfördraget fastslagna subsidiaritets- och proportionalitetsprinciperna. I enlighet med meddelandet "Harmonisering på redovisningsområdet: En ny strategi i fråga om internationell harmonisering" har företräde givits åt en arbetsmetod som kommer att göra det möjligt att med eftertryck hävda en mer samstämmig europeisk uppfattning i den internationella debatten.
- 9.3 Det underliggande målet för detta initiativ är att bidra till en genomgående höjning av revisionsstandarden inom EU, något som på sikt kommer att gynna alla som intresserar sig för företags fortlevnad och utveckling.
- 9.4 Skicka gärna kommentarer till: -Europeiska kommissionen -DG XV -D/3 -Ekonomisk information och redovisningsnormer -200, rue de la Loi -1049 Bryssel -Belgien -eller till internetadressen: -KAREL."VAN HULLE"@DG15.CEC.be -senast den 20 december 1996.
- 9.5 Kommentarer som inkommer före den 18 oktober 1996 kommer att beaktas inför förberedelserna av den konferens i ämnet som kommer att hållas i Bryssel den 5-6 december 1996.

Litteraturförteckning

Beijing, W., Maijoor, St., Meuwissen, R. och Van Witteloostuijn, A., **The role, position and liability of the statutory auditor within the European Union**, slutlig rapport från MARC-studien, mars 1996, Maastricht.

Fédération des Experts Comptables Européens, **The Role, Position and Liability of the Statutory Auditor in the European Union / Rôle, Statut et Responsabilité du Contrôleur Légal des Comptes dans L'Union Européenne**, Fédération des Experts Comptables Européens, januari 1996, Bryssel.

Fédération des Experts Comptables Européens, **The Role, Position and Liability of the Statutory Auditor in the European Union. Appendices / Rôle, Statut et Responsabilité du Contrôleur Légal des Comptes dans L'Union Européenne. Annexes**, Fédération des Experts Comptables Européens, januari 1996, Bryssel.

European Confederation of Institutes of Internal Auditing, **Position Paper on Internal Auditing in Europe**, april 1996.

Common Law Team of the Law Commission, **Feasibility Investigation of Joint and Several Liability** (publicerad som diskussionsunderlag), 1996, London: HMSO.

CNPF AFEP, **Le Conseil d'Administration des Sociétés Côtées (Vienot-rapporten)**, juli 1995, Paris.

Centre for European Policy Studies, **Corporate Governance in Europe**, Rapport från en CEPS-arbetsgrupp, juni 1995, Bryssel.

International Federation of Accountants, **IFAC Handbook 1995. Technical Pronouncements**, International Federation of Accountants, 1995, New York.

Ebke, W. F. och Struckmeier, D., **The Civil Liability of Corporate Auditors: an International Perspective**, diskussionsunderlag, International Bar Association, november 1994, London.

The Institute of Chartered Accountants of Scotland, **Auditor's Liability**, rekommendation från en arbetsgrupp som inrättats av Institute of Chartered Accountants of Scotland, november 1994, Edinburgh.

McInnes, W. M. (red.), **Auditing Into the Twenty-first Century**, debattunderlag från forskningskommittén inom Institute of Chartered Accountants of Scotland, The Institute of Chartered Accountants of Scotland, 1993, Edinburgh.

Rapport från kommittén för **Financial Aspects of Corporate Governance** (Cadbury-rapporten), Burgess Science Press, december 1992, London.

Derek Ridyard, Jean de Bolle, **Competition in European Accounting**, National Economic Research Associates (NERA), Lafferty Publications 1992.

The Financial Reporting Commission, **Report of the Commission of Inquiry into the Expectations of Users of Financial Statements**, The Institute of Chartered Accountants in Ireland, januari 1992, Dublin.

Archer, S., McLeay, St. och Dufour, J. B., **Audit Reports on the Financial Statements of European Multinational Companies: a Comparative Study**, The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, juni 1989, London.