



Justitiedepartementet
ju.remissvar@regeringskansliet.se

Remissvar över slutbetänkandet Nya regler om hållbarhetsredovisning (SOU 2023:35)

(Ert dnr Ju2023/01485)

Revisorsinspektionen har beretts tillfälle att lämna synpunkter på det ovan rubricerade betänkandet. Utifrån de intressen som myndigheten har att bevaka begränsas de lämnade synpunkterna till förslagen i avsnitten 3.10 och 3.12.

1 Allmänt

På ett övergripande plan anser myndigheten att utredningen har gjort väl avvägda bedömningar. Detta gäller t.ex. frågorna om huruvida andra än revisorer bör tillåtas bestyrka hållbarhetsrapporter och om att yrkesexamen (provet för revisorsexamen) även ska omfatta kunskaper i hållbarhetsfrågor och att det därför inte bör anordnas en särskild examination i detta avseende. Förslagen i betänkandet kan därför i huvudsak tillstyrkas.

När det gäller vissa frågor på detaljnivå vill Revisorsinspektionen föra fram följande synpunkter.

2 Revisorsfrågor

Förutsättningarna för auktorisation och behörighet att granska hållbarhetsrapporter 2024 – 2025

Utredningen föreslår att personer som före den 1 januari 2024 har påbörjat revisorsutbildningen till och med utgången av år 2025 ska få auktoriseras enligt äldre bestämmelser och även ges behörighet att granska hållbarhetsrapporter. Revisorsinspektionen delar utredningens bedömning i dessa delar men anser att frågan om behörigheten bör

komma till tydligare uttryck i övergångsbestämmelserna till förordningen om ändring i förordningen (1995:665) om revisorer, se förslag på detta nedan.

Den teoretiska utbildningen

Revisorsinspektionen delar utredningens bedömning att hållbarhetsområdet lämpligen kan läggas till de tio ämnesområden som är obligatoriska¹ att studera för att få skriva provet för revisorsexamen. Myndigheten avser att hantera frågan inom ramen för kommande översyn av föreskrifterna på området. Enligt gällande föreskrifter ställs inte några krav på i vilken omfattning studierna i dessa ämnesområden har skett och inte heller på vilken nivå (till exempel grundläggande eller avancerad). Ämnesområdena får också ha studerats integrerade i andra ämnen. Därmed torde tillägget inte bli onödigt betungande för de blivande revisorer som enbart har för avsikt att ägna sig åt finansiell revision.

Den praktiska utbildningen

Utredningen föreslår att praktisk utbildning inom hållbarhet ska utgöra ett tillägg till den ordinarie revisorsutbildningen och att den tillkommande praktiken endast behöver genomföras av personer som vill ha behörighet att granska hållbarhetsrapporter. En sådan lösning är enligt Revisorsinspektionens bedömning ägnad att bidra till en effektiv och framkomlig väg till auktorisation.

Den nu föreslagna lydelsen av 4 § förordningen om revisorer får till konsekvens att upp till åtta månader av en blivande revisors praktiska utbildning kan omfatta innehåll som *varken* avser finansiell revision eller hållbarhetsrelaterade tjänster. Detta väcker frågan om kvaliteten i den praktiska utbildningen i finansiell revision riskerar att undergrävas. Enligt Revisorsinspektionens bedömning framstår denna risk som låg. Redan i dag finns det utrymme för att den praktiska utbildningens sammansättning kan variera genom att 4 § anger att den praktiska utbildningen *särskilt* ska omfatta finansiell revision. Bestämmelsen öppnar alltså upp för att de tre åren inte endast ägnas åt finansiell revision. Inspektionen har dock inte kunnat se att detta har orsakat några problem i praktiken och delar därför utredningens bedömning att längden på den praktiska utbildningen för att bli auktoriserad revisor inte behöver överstiga tre år. Det är angeläget att vägen fram till auktorisation fortsätter vara effektiv och framkomlig med bibehållen kvalitet.

¹ Se 2 § andra stycket Revisorsinspektionens föreskrifter (RIFS 2018:1) om revisorsexamen.

Behörighetens giltighetstid

Utredningen föreslår att behörigheten att granska hållbarhetsrapporter ska utgöra ett tillägg som följer auktorisationens giltighetstid och förnyelse. Detta framstår som en ändamålsenlig lösning. Inspektionen anser dock att det borde vara möjligt att återkalla behörigheten, såväl disciplinärt som på en revisors egen begäran. Detta skulle skapa en större flexibilitet för den enskilda revisorns valmöjlighet vad gäller behörighet – särskilt för de revisorer som är eller blir auktoriserade före den 1 januari 2026 – och när det gäller Revisorsinspektionens möjlighet att välja lämplig disciplinär påföljd vid allvarligare åsidosättanden av regelverket.

Den som tidigare varit auktoriserad revisor och återkommer till yrket

I syfte att säkerställa tillgången till kvalificerade revisorer har Revisorsinspektionen under de senaste åren vidtagit åtgärder för att underlätta för de revisorer som begärt eget upphävande av auktorisationen och som därefter vill återvända till yrket.² De nu föreslagna regleringarna väcker frågan om vad som framgent gäller avseende auktorisation och eventuell behörighet att granska hållbarhetsrapporter för sådana revisorer.

Revisorsinspektionen anser att det ligger i linje med direktivet att den revisor som är auktoriserad med behörighet att granska hållbarhetsrapporter och efter ingången av år 2024 återkallar sin auktorisation kan återvända till yrket med bibehållen behörighet i enlighet med nu gällande föreskrifter. En sådan ordning bör inte kräva någon särskild författningsreglering.

Mot denna bakgrund talar rättviseskäl för att även den revisor som begärt sitt eget upphävande av auktorisationen före den 1 januari 2024 och vill återvända till yrket ska kunna tillgodogöra sig tidigare erlagd examen och även få behörigheten att granska hållbarhetsrapporter på motsvarande sätt som de revisorer som var auktoriserade per den 1 januari 2024. Revisorsinspektionen föreslår därför att övergångsbestämmelserna till

² Av 4 § Revisorsinspektionens föreskrifter (RIFS 2019:1) om auktorisation och godkännande framgår att den som har varit auktoriserad eller godkänd enligt äldre bestämmelser utan att ha avlagt högre revisorsexamen eller revisorsexamen, åter kan bli auktoriserad eller godkänd utan att avlägga revisorsexamen om: 1. auktorisationen eller godkännandet har upphört på annan grund än enligt disciplinär åtgärd och 2. ansökan om auktorisation eller godkännande har gjorts inom fem år från det att den omständighet inträffade som föranledde upphörandet.

förordningen om ändring i förordningen om revisorer ger uttryck för detta, se förslag på detta nedan.

Lämplighetsprovet

En revisor från en annan medlemsstat får auktoriseras som revisor i Sverige efter att ha genomgått ett lämplighetsprov med godkänt resultat. Med anledning av direktivet ska utländska revisorer nu även få registreras som auktoriserade med behörighet att granska hållbarhetsrapporter. Enligt 3 § andra stycket i förslaget till förordning om ändring i förordningen om revisorer, ska lämplighetsprov säkerställa att en utländsk revisor har de kunskaper i svensk rätt som behövs för att utföra lagstadgad revision *eller* [Revisorsinspektionens kurs.] granskning av hållbarhetsrapporter i Sverige som auktoriserad revisor. Provet ska vara anpassat till den utländska revisorns utbildning och yrkeserfarenhet. Det åligger Revisorsinspektionen att fastställa förfaranden för behörighet för sådana revisorer och anordna lämplighetsprov som omfattar relevanta svenska regler.

Revisorsinspektionen vill peka på att lämplighetsprovet syftar till att testa kunskaper inom svensk rätt, varför ett särskilt lämplighetsprov avseende granskning av hållbarhetsrapporter endast borde aktualiseras i det fall Sverige har regleringar på området som skiljer sig från övriga EES-länder. Vidare kan den nya skrivningen i förordningen tolkas som att det föreligger en valmöjlighet avseende vad som ska examineras, dvs. kunskaper i svensk rätt rörande lagstadgad revision *eller* granskning av hållbarhetsrapporter. Revisorsinspektionen ser inte att detta kan ha varit det tänkta syftet med skrivningen. Endast den som är auktoriserad revisor föreslås få granska hållbarhetsrapporter. Detta måste innebära att den utländska revisor som vill registrera sig i Sverige och granska hållbarhetsrapporter rimligen också måste lämplighetsprövas för att få auktorisation och kunna utföra lagstadgad revision i Sverige. Har den utländska revisorn behörighet att granska hållbarhetsrapporter i sin hemmedlemsstat bör denna behörighet även ges i Sverige för den som genomgått ett godkänt lämplighetsprov. Det nu sagda borde även innebära att den utländska revisorn inte kan lämplighetsprövas i frågor om hållbarhet i Sverige om sådan behörighet att granska hållbarhetsrapporter inte har meddelats denne i den utländska revisorns hemland.

Dessa frågor bör belysas ytterligare i den fortsatta beredningen.

Förslag till övergångsbestämmelser till förordningen om ändring i förordningen om revisorer

1. Denna förordning träder i kraft den 1 januari 2024 och tillämpas första gången efter utgången av 2023.
2. En revisor som den 1 januari 2024 är auktoriserad enligt äldre bestämmelser ska anses vara behörig att granska hållbarhetsrapporter.
3. *En person som före den 1 januari 2024 har varit auktoriserad, men inte längre är det, får auktoriseras på nytt enligt äldre bestämmelser. Den som beviljas sådan auktorisation ska även anses vara behörig att granska hållbarhetsrapporter.*
4. *En person som före den 1 januari 2024 har påbörjat revisorsutbildningen får till och med utgången av 2025 examineras och auktoriseras enligt äldre bestämmelser. Den som beviljas sådan auktorisation ska även anses vara behörig att granska hållbarhetsrapporter.*
5. En person som utför kvalitetskontroll som avser granskning av hållbarhetsrapporter behöver inte ha särskild erfarenhet av hållbarhetsrapportering och hållbarhetsrelaterade tjänster förrän efter utgången av 2025.

3 Ändringar i aktiebolagslagen

I de nu föreslagna ändringarna i 1 kap. 12 c § aktiebolagslagen (2005:551) anges vem som är ”bolagets revisor”. Revisorsinspektionen vill erinra om att införandet av ett nytt begrepp i lagen kräver en genomlysning av övriga bestämmelser i aktiebolagslagen för att säkerställa att begreppet används konsekvent. I annat fall kan det ge upphov till oklarheter om ansvarsfördelningen mellan ”bolagets revisor” och en annan revisor, såväl vad gäller arbetsuppgifter som vilka anspråk som kan riktas mot dem.

I de föreslagna skrivningarna i 9 kap. 3 § tredje stycket anges att ”Bolaget får utse en revisor att enbart granska hållbarhetsrapporten, medan en annan revisor utför revisionen”. Begreppet ”revision” saknar dock legaldefinition. Mot denna bakgrund föreslår Revisorsinspektionen att ett förtydligande görs kring vilken revisor som avses i denna del. Bestämmelsen skulle förslagsvis kunna utformas på följande sätt ”*Bolaget får utse en annan revisor än bolagets revisor att enbart granska hållbarhetsrapporten*”.

I 9 kap. 8 § anges att en revisor väljs av bolagsstämman. I andra stycket anges att bolaget, om det ska ha flera revisorer, i bolagsordningen får föreskriva att en eller flera av dem ska utses på annat sätt än genom val på bolagsstämma. Om ett bolag som har flera revisorer enligt bolagsordningen endast behöver välja en revisor på stämman öppnar det upp för

att en hållbarhetsrevisor kan väljas utanför stämman. Det kan sättas i fråga om detta är förenligt med direktivet och om det i sådant fall är en lämplig ordning.

I förslaget till ny lydelse av 9 kap. 12 § första stycket aktiebolagslagen förs det in en upplysningsbestämmelse om att det för att granska hållbarhetsrapporter krävs en särskild behörighet. I andra stycket finns en upplysning om att bestämmelser om auktoriserade och godkända revisorer finns i revisorslagen (2001:883). Denna hänvisning bör lämpligen även ange att det i revisorslagen finns bestämmelser om behörighet att granska hållbarhetsrapporter. Det kan i detta sammanhang noteras att ett flertal andra lagar som utredningen föreslår ändringar i har liknande bestämmelser, men helt saknar hänvisningar till revisorslagen, se t.ex. 12 kap. 9 § lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse.

4 Övriga författningsförslag

Med tanke på de tillkommande uppgifter som Revisorsinspektionen kommer att få t.ex. i fråga om att handlägga behörighet att granska hållbarhetsrapporter och föra register över behöriga revisorer bör det övervägas om 1 § förordningen (2007:1077) med instruktion för Revisorsinspektionen behöver justeras.

Förslaget till ny 21 c § första stycket revisorslagen bör ses över språkligt för att undvika syftningsfel. Därtill bör det i andra stycket andra meningen samma paragraf förtydligas att det är revisorn som ska utföra analysen enligt 21 a §.

I förslaget till ny 31 b § revisorslagen bör hänvisningen till 21 c § utgå, eftersom den bestämmelsen inte avser revisionsuppdrag.

Beslut om detta yttrande har fattats av myndighetschefen Per Johansson i närvaro av chefsjuristen Anders Ahlgren, chefsrevisorn Anna-Karin Brusk Rönnqvist, samt avdelningsdirektörerna Claudia David Toronjo och David Gripenhjärta som har föredragit ärendet.

Per Johansson

Claudia David Toronjo

David Gripenhjärta