



LUNDS UNIVERSITET

Ekonomihögskolan

Institutionen för handelsrätt

**Revisorns tystnadsplikt,
upplysningsplikt och anmälningsplikt i ett
intressentperspektiv**

Catrin Karlsson

Kandidatuppsats

15 högskolepoäng

Handledare

Krister Moberg

HARK11 Kandidatuppsats i handelsrätt

Revision

Vt 2011

Summary

Since long auditors has been a professional trade in Sweden. Auditors are of importance for the company because they increase the credibility of financial reporting. As a professional audit is there some duties which the auditor is obliged to follow. The auditor's profession has in the past 40 years undergone a development that has changed focus from a client focus perspective to a public interest perspective. The development has brought changes to the auditor's professional secrecy, duty of disclosure and notification requirement in cases of suspected crimes. To get a clearer picture of how the auditor's duties have been affected this essay answers the following research question:

To what extent has the auditor's professional secrecy, duty of disclosure and notification requirement in cases of suspected crimes changed, with the audit increasingly focusing on a public interest perspective?

In this essay, I also do a dogmatic analysis showing auditor professional secrecy, duty of disclosure and notification requirement in cases of suspected crimes under the ABL and RL. In this essay, I use primarily legal source doctrine along with relevant sources of law, legislative history, practice and doctrine to answerer the research question.

During its development auditor's duty of confidentiality and disclosure has been changed. The change began in 1984 when tax audit was introduced. The development proceeded and in 1999 notification requirement in cases of suspected crimes was introduced, which was an extension of the disclosure obligation. Today a shift has reduced the duty of confidentiality and secrecy and has increased the importance of the auditor's work.

Keywords: Client focus, Public interest, Professional secrecy, duty of disclosure and notification requirement in cases of suspected crimes.

Sammanfattning

Revisorer har länge funnits i Sverige och är av betydelse för aktiebolag då revisorn ökar den ekonomiska rapporteringens trovärdighet. För revisor finns det en del lagstadgade plikter som revisorn är skyldig att följa. Under de senaste 40 åren revisionsbranschen genomgått en utvecklingsresa och förändring där fokus ändrats från "client focus" till även ett "public interest" perspektiv. Utvecklingsresan har medfört förändringar för revisorns tystnadsplikt, upplysningsplikt och anmälningsplikt vid misstanke om brott. Min forskningsfråga kan formuleras på följande sätt:

I vilken mån har revisorns tystnadsplikt, upplysningsplikt och anmälningsplikt vid misstanke om brott förändrats i och med att revisionen alltmer kommit att inriktas mot ett "public interest" perspektiv?

I uppsatsen gör jag även en rättsdogmatisk analys av revisorns tystnadsplikt, upplysningsplikt och anmälningsplikt enligt ABL och RL. I uppsatsen använder jag mig främst av rättskälleläran. Jag har använt relevanta rättskällor så som lagar, förarbeten, praxis och doktrin för att besvara min forskningsfråga.

Under utvecklingsresa har revisorns tystnadsplikt, upplysningsplikt och anmälningsplikt vid misstanke om brott påverkats och förändrats. Förändringen började år 1984. Utvecklingen gick vidare och år 1999 infördes anmälningsplikt vid misstanke om brott för revisorn. Idag har utvecklingsresan kommit dit att genom perspektivförskjutningen har tystnadsplikten minskat och upplysningsplikten ökat och revisorn har även fått en anmälningsplikt vid misstanke om brott. Detta har skett genom en förändring av intressentperspektivet vid revisionen.

Nyckelord: "Client focus", "Public interest", Tystnadsplikt, Upplysningsplikt och Anmälningssplikt vid misstanke om brott.

Innehåll

1. Inledning.....	1
1.1 Bakgrund	1
1.2 Syfte och problemformulering/frågeställning	3
1.3 Metod och material	3
1.4 Avgränsning.....	4
1.5 Disposition	4
2. Allmänt om revision och revisorer i aktiebolag med mera.....	5
2.1 Aktiebolag som måste ha revisor	5
2.2 Allmänt om revision	5
2.2.1 Revisionens syfte.....	5
2.2.2 God revisionssed	6
2.2.3 Revisionsprocessen.....	6
2.3 Allmänt om revisorer	8
2.3.2 Revisorn i olika roller	8
2.3.3 Olika kategorier av revisorer	8
2.3.4 Revisorns uppgift	9
2.3.5 God revisorssed.....	9
2.4 Normstrukturer för revisorer	9
2.5 Revisorsnämndens kvalitetskontroll och tillsynsverksamhet	10
3. Tystnadsplikt	11
3.1 Tystnadsplikt	11
3.2 Skyldighet att iaktta tystnadsplikt enligt ABL	11
3.2.1 Allmänt	11
3.2.2 I samband med revisionsberättelsen.....	13
3.3 Skyldighet att iaktta tystnadsplikt enligt RL	13
3.4 Tystnadsplikt enligt ABL och RL – en jämförelse	16
3.5 Några sammanfattande synpunkter	17
4. Upplivningsplikt.....	19
4.1 Undantag från tystnadsplikt.....	19
4.1.1 Gentemot bolagsstämma, aktieägare, styrelse och VD	19
4.1.2 Gentemot myndigheter m.m.	20
4.1.3 Andra revisorer	22
4.2 Några sammanfattande synpunkter	22
5. Anmälningssplikt vid misstanke om brott	25
5.1 Bakgrunden till införande av anmälningssplikt	25
5.2 Anmälningssplikt vid misstanke om brott	26
5.3 Åtgärder vid brottsmisstankar för revisorn	28
5.4 Några disciplinärenden	29

5.5	Närmare om anmälningspliktens karaktär	31
5.6	Några sammanfattande synpunkter	32
6.	Sammanfattning och avslutande kommentarer	33
	Bilaga A - Intressentmodellen.....	37
	Bilaga B - Oberoendeanalys.....	38
	Bilaga C - Mejl från Deloitte.....	39

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslag (2005: 551)
BRÅ	Brottsförebyggande rådet
Dnr	Diarienummer
FAR	Föreningen auktoriserade revisorer
OSL	Offentlighets- och sekretesslag (2009:400)
Prop.	Proposition
RevU	FAR: s rekommendationer och uttalanden i revisionsfrågor
RL	Revisorslag (2001:883)
RN	Revisorsnämnden
RNFS	Revisorsnämndens föreskrifter
RS	Revisorsstandard i Sverige
SKV	Skatteverket
VD	Verkställande direktör

1. Inledning

1.1 Bakgrund

Revisorns uppgift enligt 9 kap. 3 § och 34 § aktiebolagslagen (2005:551, ABL) är att granska aktiebolags årsredovisning, bokföring, förvaltning samt skatter enligt god revisionsred. Med professionell kritisk inställning ger revisionen tillförlitlighet åt den ekonomiska information som bolaget lämnat samt uttalar sig om hurvida styrelse och verkställande direktör (VD) fullgjort sina uppdrag.¹ Revision innebär att revisorn ska förstå bolagets verksamhet för att sedan granska och slutligen rapportera om bolagets ekonomiska ställning i sin helhet.²

Målet med lagstadgad revision i Sverige är att revisorn efter granskning ska lämna en revisionsberättelse.³ I denna ska revisorn bland annat uttala sig om huruvida årsredovisningen ger en rättvisande bild av bolagets resultat samt om den har upprättats enligt tillämplig lag om årsredovisning. Revisorn ska även kontrollera att förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens övriga delar enligt 9 kap. 31 § ABL.

Revisionen har inte enbart betydelse för bolaget utan den har om än inte större betydelse för externa intressenter till bolaget. Enligt *intressentmodellen*⁴ är intressenterna till ett bolag bland annat aktieägare, styrelse och VD, kreditgivare, leverantörer, kunder, anställda samt stat och kommun.⁵ I aktiebolag är aktieägarnas insyn i verksamheten,

¹ Moberg, Krister, *Bolagsrevisorn – oberoende, ansvar, sekretess*, Tredje upplagan, Norstedts juridik AB, Stockholm, 2006, s.34 och FAR, *Revision En praktisk beskrivning*, FAR SRS Förlag, Stockholm, 2006, s.26

² FAR, *Revision En praktisk beskrivning* (2006), s. 27

³ FAR, *Revision En praktisk beskrivning* (2006), s. 26

⁴ FAR, *Revision En praktisk beskrivning* (2006), s. 20 ff.

⁵ Intressentmodellen, se bilaga A

2 Revisorns tystnadsplikt, upplysningsplikt och anmälningsplikt i ett intressentperspektiv

liksom för övriga intressenter, begränsad. Detta gör att det är av intresse för aktieägare och övriga intressenter att bolags ekonomiska rapportering är korrekt.

Historiskt sett har revisorn främst varit fokuserad på aktiebolaget och aktieägarnas intressen vid revisionen. Man talar då om ett så kallat "client fokus" perspektiv. Numera ska revisorn i allt högre grad även tillvarata det allmännas intresse i samband med revisionen. Man talar idag om ett "public interest" perspektiv. Utvecklingen mot ett "public interest" perspektiv började på sent 1970-tal då Brottsförebyggande rådet (BRÅ) kom med en rapport om revisorers verksamhet.⁶

Syftet med BRÅ:s rapport var att se över lagstiftningen mot organiserad och ekonomisk brottslighet. I rapporten tog BRÅ upp en del diskussionspunkter, som jag kan tänka mig på den tiden var häpnadsväckande, men som idag är en del av revisionsbranschens praxis. Till en början diskuterade BRÅ bland annat om att kvalificerade revisorer skulle krävas i alla aktiebolag⁷, vilket man nu åter tagit bort. Detta för att få en mer betydelsefull revision som skulle bli effektivare och mer sakkunnig som var tillförlitlig för alla.⁸ Vidare ansåg BRÅ att revisorer, då kallade företagsrevisorer, skulle börja "användas" som brottsförebyggande i kampen mot skattefusk och skatteflykt.⁹ Det viktigaste i BRÅ:s rapport var att BRÅ ansåg att bestämmelserna för tystnadsplikt och upplysningsplikt skulle omarbetas.¹⁰

Till följd av rapporten från BRÅ kom 1984 regeringen med en proposition (prop.) om effektivare företagsrevision.¹¹ Genom prop. 1984/85:30, *Regeringens proposition om effektivare företagsrevision*, infördes bland annat regler om skatterevision för revisorerna. Syftet med skatterevisionen var att revisorn skulle kontrollera att bolagen fullgjort sin skyldighet vad gäller att betala in skatter och avgifter. Samtidigt som skatterevisionen infördes ändrades även revisorns upplysningsplikt. Revisorn blev skyldig att lämna

⁶ BRÅ, *Revisors verksamhet Översynen av lagstiftningen mot organiserade och ekonomisk brottslighet PM 1978:2*, Kristianstads Boktryckeri AB, Stockholm, 1978, s. 8

⁷ BRÅ, *Revisors verksamhet - Översynen av lagstiftningen mot organiserade och ekonomisk brottslighet PM 1978:2 (1978)*, s. 37

⁸ Ibid.

⁹ BRÅ, *Revisors verksamhet - Översynen av lagstiftningen mot organiserade och ekonomisk brottslighet PM 1978:2 (1978)*, s. 34 f.

¹⁰ BRÅ, *Revisors verksamhet - Översynen av lagstiftningen mot organiserade och ekonomisk brottslighet PM 1978:2 (1978)*, s. 46

¹¹ Proposition 1984/85:30, *Regeringens proposition om effektivare företagsrevision*, s. 13

upplysningar på begäran om bolagets angelägenheter till förundersökningsledare i brottmål.¹²

Något mer än ett decennium senare, närmare år 1999, fick revisorn anmälningsplikt vid misstanke om brott avseende styrelseledamot eller VD.¹³

1.2 Syfte och problemformulering/frågeställning

Syftet med uppsatsen är att redogöra för om förskjutningen från ”client fokus” till ”public interest” har påverkat revisorns tystnadsplikt, upplysningsplikt och anmälningsplikt vid misstanke om brott. Min forskningsfråga kan således formuleras på följande sätt;

I vilken mån har revisorns tystnadsplikt, upplysningsplikt och anmälningsplikt vid misstanke om brott förändrats i och med att revisionen alltmer kommit att inriktas mot ett ”public interest” perspektiv?

Ett annat syfte med uppsatsen är att göra en rättsdogmatisk analys avseende revisorns tystnadsplikt, upplysningsplikt och anmälningsplikt enligt ABL och RL. Detta syfte har en självständig betydelse men även en förstärkande betydelse vid besvarande av forskningsfrågan ovan.

1.3 Metod och material

Inom rättsvetenskapen finns det ett antal olika metoder.¹⁴ Jag har använt mig av rättskällevärdet¹⁵ Den lämpar sig bäst för att besvara min forskningsfråga. Detta innebär att jag främst använder mig av rättskällor. Dessa är lagrar, förarbeten, praxis och doktrin

¹² Ibid.

¹³ Proposition 1997/98:99, *Aktiebolagets organisation*, s. 148 ff.

¹⁴ Sandgren, Claes, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare – Ämne, material, metod och argumentation*, Nordstedts Juridik AB, 2008, s. 36 ff.

¹⁵ Sandgren, Claes, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare – Ämne, material, metod och argumentation*, (2008), s. 37

4 Revisorns tystnadsplikt, upplysningsplikt och anmälningsplikt i ett intressentperspektiv

inom området för att lösa forskningsuppgiften. Jag avviker något från rättskälleläran genom att jag har ställt frågor till medarbetare på Deloitte för att komma åt centrala problemställningar, se *bilaga C – Mejl från Deloitte*.

1.4 Avgränsning

Uppsatsen är avgränsad till att endast behandla revisorer och revision i aktiebolag. Vidare är rättspraxis avgränsad till disciplinärenden från revisorsnämnden (RN).

1.5 Disposition

Nedan kommer uppsatsens vidare upplägg att presenteras överskådligare för läsaren. Framställningen består av sex kapitel, där *kapitel 1* är inledande kapitel med bakgrund, problemformulering, syfte och metod.

Kapitel 2 beskriver revisorsrollen och syftet med revisionsarbetet. Den avslutande delen omfattar en framställning av revisionsprocessen för att ge läsaren en bättre helhetsbild av vad yrket som revisor innebär.

Huvudkapitlen, *kapitel 3-5*, består av en redogörelse av tystnads-, upplysnings- och anmälningsplikt. *Kapitel 3* behandlar och förklarar revisorns tystnadsplikt mer ingående. Vidare presenteras revisorns upplysningsplikt i *Kapitel 4*. Avslutningsvis beskrivs anmälningsplikten vid misstanke om brott i *Kapitel 5*.

Uppsatsen avslutas med en sammanfattning och avslutande kommentarer i *kapitel 6*.

2. Allmänt om revision och revisorer i aktiebolag med mera

2.1 Aktiebolag som måste ha revisor

I Sverige finns det revisorsplikt för större aktiebolag. Detta innebär att alla publika aktiebolag ska ha minst en revisor enligt 9 kap. 1 § ABL. Privata aktiebolag kan frångå sin revisorsplikt om det står angivet i bolagsordningen. Dock säger 9 kap. 1 § ABL att alla aktiebolag som har haft under ett av de senaste två räkenskapsåren ett medelantal av anställda som överskrider tre stycken, haft en balansomslutning på mer än 1,5 miljoner och som en nettoomsättning på mer än tre miljoner är skyldiga att ha minst en revisor. De aktiebolag som inte uppfyller kraven ovan kan ha en så kallad frivillig revision och får således själv välja om de ska ha en revisor eller ej.¹⁶

2.2 Allmänt om revision

2.2.1 Revisionens syfte

Syftet med revision är att revisorn ska kontrollera och tillföra tillförlitlighet åt bolagets ekonomiska redovisning och förvaltningsrapport.¹⁷ Revisorn ska enligt 9 kap. 3 § ABL granska årsredovisning och bokföring samt styrelsens och VD:s förvaltning av bolaget enligt de krav som finns enligt god revisionssed. Revisorn ska skaffa sig tillräcklig

¹⁶ Proposition 2009/10:204, *En frivillig revision*, s. 78

¹⁷ Moberg, *Bolagsrevisorn – oberoende, ansvar, sekretess* (2006), s. 34

6 Revisorns tystnadsplikt, upplysningsplikt och anmälningsplikt i ett intressentperspektiv

information om bolagets verksamhet för att sedan granska och slutligen rapportera om årsredovisning, bokföring och förvaltning.¹⁸

I aktiebolag är aktieägarnas ansvar och insyn i verksamheten, liksom för övriga intressenter, begränsad. Detta gör att det är viktigt att utomstående att de kan förlita sig på bolagets ekonomiska rapportering. För att säkerställa att aktiebolags ekonomiska rapportering är korrekt har det lagstadgats att revisorspliktiga aktiebolags årsredovisning, bokföring, förvaltning och skatter ska kontrolleras av revisorer enligt 9 kap. 3 § och 34 § ABL.

2.2.2 God revisionsned

Revisionen innebär att revisorn enligt 9 kap. 3 § 2 m. ABL ska granska bolagets ekonomiska rapportering enligt vad god revisionsned kräver. Med god revisionsned innebär det att revisorn ska följa de grundläggande principerna och tillvägagångssätten för revision enligt International Standards of Auditing, ISA. Det innebär att för att revidera enligt god revisionsned bör revisorn följa ISA och dess bestämmelser. God revisionsned är knutet till granskningens omfattning. Detta gör att revisorn kan anpassa sitt arbete efter bolagets skiftande förhållanden samt efter den utveckling som sker i bolaget.¹⁹

2.2.3 Revisionsprocessen

Målet med den lagstadgade revisionen är att revisorn efter granskning ska avlämna en revisionsberättelse.²⁰ Med andra ord kan revisionen beskrivas som en process som startar med att revisionsarbetet påbörjas och avslutas med att revisorn avger en revisionsberättelse.²¹ Revisionsprocessen kan delas in i olika steg: planering, granskning, rapportering och dokumentation.²²

¹⁸ FAR, *Revision En praktisk beskrivning* (2006), s. 19

¹⁹ Moberg, *Bolagsrevisorn – oberoende, ansvar, sekretess* (2006), s.36

²⁰ FAR, *Samlingsvolymen 2010 – revision*, FAR SRS Förlag AB, Stockholm, 2010, RS 200 bestämmelse 2SE, s. 211

²¹ Moberg, *Bolagsrevisorn – oberoende, ansvar, sekretess* (2006), s. 110 f.

²² Ibid.

För att revisorn ska kunna utföra sitt uppdrag enligt vad god revisionsred kräver ska revisorn göra en ändamålsenlig planering. Planeringen ska visa hur revisorn säkerställer kontrollen av väsentliga granskningsområden, identifiera eventuella problem, samla in tillräckligt med revisionsbevis och effektivisera arbetet.²³ Vid planering gör revisorn även en oberoendeprovning enligt 21 § Revisorslagen (2001:883,RL) där revisorn går igenom om det föreligger några hot mot hans/hennes oberoende i uppdraget som exempelvis rådgivning.

Vid granskning ska revisorn inhämta de revisionsbevis som ska utgöra underlag för ställningstagandet när revisorn avger sin revisionsberättelse.²⁴ Revisionsbevisen består av det bokföringsmaterial till årsredovisningen, källdokument och väsentlig information från andra källor.²⁵

För att sammanfatta revisionen ska revisorn i slutet av varje uppdrag avge en revisionsberättelse som det står angivet i 9 kap. 5 § ABL. I denna ska revisorn enligt 9 kap. 31 § ABL bland annat uttala sig om ifall årsredovisningen har upprättats enligt tillämplig lag om årsredovisning och därmed gett en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning samt om förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens övriga delar.

Dokumentationen är till för att ge revisorn underlag för att ta ställning till revisionen när han/hon avger revisionsberättelsen.²⁶ Väsentlig dokumentation för att revisorns opartiskhet och självständighet ska kunna bedömas i efterhand.²⁷

²³ FAR, *Samlingsvolymen 2010 – revision* (2010), RS 300 bestämmelse 4-5, s. 253

²⁴ FAR, *Revision En praktisk beskrivning* (2006), s. 57

²⁵ FAR, *Revision En praktisk beskrivning* (2006), s. 64

²⁶ Moberg, *Bolagsrevisorn – oberoende, ansvar, sekretess* (2006), s.125

²⁷ Proposition 2000/01:146, *Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet*, s. 66

2.3 Allmänt om revisorer

2.3.2 Revisorn i olika roller

Revisorn är vald av bolagsstämman för att kontrollera och ge tillförlitlighet åt bolagets ekonomiska information enligt 9 kap. 3 § ABL. Revisorn kan agera i tre olika roller.²⁸ Man brukar tala om den klassiska revisorsrollen som innebär att revisorn kontrollerar bolagets näringsverksamhet. Vid sidan av den klassiska revisorn kan revisorn hamna i olika situationer där han/hon måste inta rollen som rådgivare till sin klient inom ramen för bolaget verksamhet. Revisorn intar då en konsultroll där revisorn kan till exempel ge råd om skatt och skatteregler. I ett fåtal fall kan revisorn behöva utföra andra uppgifter åt klienten/bolaget, som på grund av exempel legala krav normalt faller inom klientens egen näringsverksamhet.²⁹

2.3.3 Olika kategorier av revisorer

I Sverige är titeln ”revisor” inte en skyddad yrkestitel, som till exempel läkare. Det innebär att i teorin kan vem som helst utge sig för att vara revisor.³⁰ Man får inte utge sig för att vara godkänd eller auktoriserad revisor utan behörighet. Överträdelse kan leda till böter enligt 38 § RL.

Det finns olika kategorier av revisorer i Sverige. I aktiebolag kan både juridiska och fysiska personer vara revisorer.³¹ När det gäller fysiska personer måste de uppfylla de lagstadgade kompetenskraven för kvalificerade revisorer (godkänd revisor och auktoriserad revisor) enligt 4-7 §§ RL. För att bli godkänd respektive auktoriserad revisor krävs avläggande av teoretiskt prov för revisorsexamen (godkänd revisor) eller högre revisorsexamen (auktoriserad revisor).³² Syftet med kraven är att säkerställa att alla revisorer bland annat har tillräckliga teoretiska kunskaper för att utföra lagstadgad revision.³³ Enligt 9 kap. 19 § ABL kan revisionsbolag vara revisorer i aktiebolag. Det innebär att registrerade revisionsbolag ska likställas med kvalificerade revisorer.³⁴ När ett

²⁸ Moberg, *Bolagsrevisorn – oberoende, ansvar, sekretess* (2006), s. 39 f.

²⁹ Moberg, *Bolagsrevisorn – oberoende, ansvar, sekretess* (2006), s. 38

³⁰ FAR, *Revision En praktisk beskrivning* (2006), s.11 f.

³¹ Moberg, *Bolagsrevisorn – oberoende, ansvar, sekretess* (2006), s. 39

³² Förordning (1995:665), om revisorer, 2 §

³³ Förordning (1995:661), 3 §

³⁴ Moberg, *Bolagsrevisorn – oberoende, ansvar, sekretess* (2006), s. 63

revisionsbolag åtar sig ett uppdrag som revisorn i ett aktiebolag finns det dock ett krav enligt 17 § RL att en huvudansvarig utses som uppfyller kraven för kvalificerad revisor.

I Sverige idag finns det totalt 4113 revisorer.³⁵ Av dessa är 1936 godkända och 2177 auktoriserade revisorer.³⁶

2.3.4 Revisorns uppgift

Revisorns huvuduppgift är att vara en kontrollfunktion där han/hon, som nämnts ovan, ska granska bolagets ekonomiska information. Revisorns granskning ska som Moberg beskriver i sin bok "... vara så ingående och omfattande som god revisionsred kräver."³⁷

I revisorns uppgift, 9 kap. 3 § 2st ABL, ingår det att revisorn ska granska koncernredovisningen om huvudkunden till revisorn är moderbolaget. För samtliga uppdrag ska revisorn enligt 9 kap. 4 § ABL följa bolagsstämmans anvisningar av uppdraget om dessa inte strider mot gällande lag, bolagsordning eller god revisionsred.

2.3.5 God revisionsred

Enligt 19 § RL ska revisorn även vid revisionen iaktta god revisionsred. Detta innebär att revisorn bland annat ska följa de regler som vid revisorns oberoende, integritet, objektivitet, professionell kompetens och omsorg, tystnadsplikt, professionella uppträdande och god revisionsred.³⁸

2.4 Normstrukturer för revisorer

Revisorns verksamhet styrs av ett antal normer, det vill säga lagar och förordningar som de måste ta hänsyn till i sin verksamhet. De normer som styr revisorn är; ABL, RL,

³⁵ http://www.revisorsnamnden.se/rn/showdocument/documents/statistik/lopande/statistik_110401.pdf

³⁶ Ibid.

³⁷ Moberg, *Bolagsrevisorn – oberoende, ansvar, sekretess* (2006), s. 39

³⁸ FAR, *Samlingsvolymen 2010 – revision* (2010), RS 200 bestämmelse 4SE, s. 212

aktieförordningen, revisorsförordningen, RN:s föreskrifter (RNFS).³⁹ Normerna är här angivna utan inbördes ordning, dock är ABL och RL av större vikt för revisorns arbete än de övriga nämnda normerna.

2.5 Revisorsnämndens kvalitetskontroll och tillsynsverksamhet

För att säkerställa att revisorsverksamheten utförs med hög och god kvalitet i Sverige utför sedan 1995 RN kvalitetskontroller av landets kvalificerade revisorer.⁴⁰

En annan viktig uppgift för RN är tillsynsverksamheten som kan delas in i fyra olika funktioner; Systematiska och uppsökande tillsynsärende (SUT), löpande kvalitetskontroller, disciplinärenden samt förhandsbesked.⁴¹ När RN gör sina SUT-utredningar är de i form av stickprovskontroller.⁴² Hittar RN något av allvarigare art utreds omständigheterna vidare i ett disciplinärende. Vid disciplinärenden prövar RN frågor om disciplinära åtgärder mot revisorer.⁴³ Beroende på utfallet av utredningen kan RN antingen avskriva ärendet eller tilldela en revisor en erinran, varning, straffavgift eller upphävande av auktorisation eller godkännande.⁴⁴ Det är inte enbart revisionsverksamheten som ska omfattas i tillsynsverksamheten utan RN ska även kontrollera att revisorn följer sina yrkesetiska normer, det vill säga följer god revisorssed.⁴⁵

³⁹ Moberg, *Bolagsrevisorn – oberoende, ansvar, sekretess* (2006), s. 45 f.

⁴⁰ Moberg, *Bolagsrevisorn – oberoende, ansvar, sekretess* (2006), s. 44 och 182

⁴¹ Moberg, *Bolagsrevisorn – oberoende, ansvar, sekretess* (2006), s. 184

⁴² FAR, *Revision En praktisk beskrivning* (2006), s.122

⁴³ Ibid.

⁴⁴ Ibid.

⁴⁵ Moberg, *Bolagsrevisorn – oberoende, ansvar, sekretess* (2006), s. 185

3. Tystnadsplikt

3.1 Tystnadsplikt

Tystnadsplikt för revisorer finns på grund av att revisorn har ett förtroendeuppdrag hos bolaget. Detta gör att relationen mellan revisorn och bolagsledningen är viktig. Förtroendet mellan revisorn och bolaget skapas bland annat genom att revisorn agerar oberoende, det vill säga opartiskt, självständigt samt iakttar lagstadgad tystnadsplikt.⁴⁶ Känner inte bolaget full tillit för revisorn kan detta medföra han/hon inte får tillgång till den information som krävs för genomförandet av revisionen.

3.2 Skyldighet att iaktta tystnadsplikt enligt ABL

3.2.1 Allmänt

Revisorns tystnadsplikt i ABL återfinns i 9 kap. 41 § ABL och har följande lydelse:

”41 § Revisorn får inte till en enskild aktieägare eller till någon utomstående obehörigen lämna upplysningar om sådana bolagets angelägenheter som revisorn får kännedom om när han eller hon fullgör sitt uppdrag, om det kan vara till skada för bolaget.”

Revisorns tystnadsplikt enligt 9 kap. 41 § ABL i förhållande till enskilda aktieägare eller någon utomstående innebär således att revisorn ej får lämna ut information som kan vara

⁴⁶ Moberg, *Bolagsrevisorn – oberoende, ansvar, sekretess* (2006), s. 91 och Raspes, Göran, ”*Debatt: Revisionsberättelse eller konsultrapport?*”, FAR Balans, nr 1, 2008

till skada för bolaget.⁴⁷ I lagtexten ovan står det att revisorn inte får lämna upplysningar ”... till någon utomstående obehörigen...”. Vad som menas med ”utomstående” kan vara ett svårt avgörande för revisorn att ange. Problemet för revisorn blir att avgöra om tystnadsplikten gäller mot personer som arbetar nära styrelse och VD då tystnadsplikten inte gäller i förhållande till styrelse och VD.⁴⁸ Att tystnadsplikten inte omfattar styrelse och VD är på grund av att revisorn måste kunna informera bolagsledningen om det förekommer oegentligheter i organisationen som bolagsledningen bör känna till.

Med ordet obehörigen i 9 kap. 41 § ABL menas att revisorn under vissa situationer har en lagstadgad upplysningsplikt. Jag behandlar revisorns upplysningsplikt i kapitel 4. *Upplysningsplikt.*

Under revisionsuppdraget kan revisorn få kännedom om information av olika karaktär om bolaget som inte är inom revisionsgranskningen. I lagtexten ovan står det angivet att revisorns tystnadsplikt omfattar ”... bolagets angelägenheter...”. Ska detta då tolkas som att revisorn även får ge ut information om bolaget som erhållits på annat sätt? Läser man vidare i lagtexten ovan står det ”... får kännedom om när han eller hon fullgör sitt uppdrag...”. Just orden ”fullgör sitt uppdrag” innebär att tolkningen borde enligt Moberg vara att all information som revisorn får kännedom om bolaget omfattas av tystnadsplikten.⁴⁹ Denna tolkning stärks av det som Nina Andersson från Deloitte skriver att ingen information får lämnas ut av revisorn avseende bolaget om information är av sådan art att de kan skada bolaget.⁵⁰

Överträdelse av tystnadsplikten kan leda till att revisorn måste utge skadestånd. I fall då revisorn ska utge skadestånd måste det ha förelegat adekvat kausalitet, culpa, uppdragsavtal och skada.⁵¹ Även enligt 29 kap. 2 § ABL måste det påvisas att bolaget lidit ekonomisk skada genom att revisorn åsidosatt sina förpliktelser för att han/hon ska åläggas med skadeståndsansvar.

⁴⁷ Proposition 2004/05:85, *Ny aktiebolagslag*, s.325 och Moberg, *Bolagsrevisorn – oberoende, ansvar, sekretess* (2006), s. 190

⁴⁸ Moberg, *Bolagsrevisorn – oberoende, ansvar, sekretess* (2006), s.190

⁴⁹ Ibid.

⁵⁰ Bilaga C - *Mejl från Deloitte*, fråga 3

⁵¹ Moberg, *Bolagsrevisorn – oberoende, ansvar, sekretess* (2006), s.168

Brott mot tystnadsplikten kan även leda till sanktioner som trolöshet mot huvudman, 10 kap. 5 § BrB. Vid trolöshet mot huvudman krävs det att revisorn missbrukat sin ställning som förtroendevald.⁵² Dessutom krävs att överträdelse av information kan medföra skada.

3.2.2 I samband med revisionsberättelsen

Revisionsberättelsen är revisorns offentliga rapport och vad som ska ingå i revisionsberättelsen anges i 9 kap. 28-37 §§ ABL. Där anges bland annat att revisorn ska enligt 9 kap. 35 § ABL lämna upplysningar som han/hon anser att aktieägarna bör få kännedom om. I revisionsberättelsen ska revisorn uttala sig om eventuella väsentliga fel i bolagets redovisning. Revisorn ska enligt 9 kap. 31 § ABL uttala sig om bolaget upprättat årsredovisningen enligt tillämplig lag om årsredovisning. Revisorn ska även uttala sig om styrelse och VD bör beviljas ansvarsfrihet enligt 9 kap. 33 § ABL. Har revisorn funnit att styrelse och VD handlat i strid med ABL eller på annat sätt utgjort försummelse som kan leda till ersättningsskyldighet måste revisorn uttala sig om detta i revisionsberättelsen enligt 9 kap. 33§ 2 st ABL. Som nämnts tidigare i uppsatsen har revisorn sedan år 1984 en plikt att kontrollera att bolaget betalt in sina skatter korrekt. Skulle bolaget av någon anledning inte betalat in sina skatter i tid måste revisorn anmärka detta i revisionsberättelsen enligt 9 kap. 34 § ABL.

Det finns inte någon sekretess kring vad revisorn får ange eller inte i revisionsberättelsen förutom att affärshemligheter aldrig får ges ut.⁵³ Gör revisorn anmärkningar i revisionsberättelsen måste han/hon tänka på tystnadspliktsregeln enligt 9 kap. 41 § ABL och göra anmärkningarna på ett sådant sätt att bolagets skadas på minsta möjliga sätt.⁵⁴

3.3 Skyldighet att iaktta tystnadsplikt enligt RL

Revisorns tystnadsplikt enligt 26 § RL har följande lydelse:

”26 § En revisor får inte, till fördel för sig själv eller till skada eller nytta för någon annan, använda uppgifter som revisorn har fått i sin yrkesutövning. Revisorn får inte

⁵² Moberg, *Bolagsrevisorn – oberoende, ansvar, sekretess* (2006), s. 192

⁵³ Proposition 1975:103, *Regeringens proposition med förslag till ny aktiebolagslag, m.m.*, s. 436 f.

⁵⁴ Moberg, *Bolagsrevisorn – oberoende, ansvar, sekretess* (2006), s. 191

heller obehörigen röja sådana uppgifter. Revisorn ska se till att biträde till honom eller henne iakttar dessa föreskrifter.

I det allmännas verksamhet tillämpas i stället bestämmelserna i 27 b och 27 c §§ samt i offentlighets- och sekretesslagen (2009:400). Lag (2009:564).”

Revisorns tystnadsplikt enligt 26 § RL (2001:883) innebär att revisor inte får för sig själv eller annan ta fördel av uppgifterna som framkommit under revisionsuppdraget. Detta för att revisorn bland annat inte ska kunna förvärva aktier i bolag som han/hon har insyn i och därigenom gör personlig ekonomisk vinning. Ej heller får revisorn tipsa andra om att bolag som revisorn har insyn i eller kännedom om går bra för att andra ska göra ekonomisk vinning av revisorn vetskap. För att detta ska blir tillämpligt krävs det att revisorn har använt sig av informationen genom utövande av sin yrkesroll.⁵⁵ Det vill säga att revisorn fått tillgång till informationen genom hans/hennes arbete som revisor.

Andra meningen i 26 § RL beskriver att till obehörigen får inte revisorn ”röja sådana uppgifter”. Med detta menas att revisorn inte får lämna ut några uppgifter till någon annan person som inte är berättigad till dessa uppgifter. Det vill säga att inte ens till aktieägarna eller någon annan utomstående lämna ifrån sig några uppgifter om bolaget.

Det finns en problematik med tystnadsplikten för revisorn enligt 26 § RL och det är att han/hon även ska se till att biträden iakttar tystnadsplikt och inte för information vidare. På revisionsbyråer finns det troligtvis inte enbart revisorer utan där finns även övrig personal så som sekreterare, jurister och skatteexperter. På Deloitte har man löst problemet med kontorsorganisationen genom att övriga anställda får i samband med anställning skriva på sekretessavtal.⁵⁶

Överträdelse av tystnadsplikten enligt 26 § RL kan leda till att revisorn drabbas av disciplinära åtgärder. Dessa disciplinära åtgärder regleras av RN, se del 2.5 *Revisorsnämndens kvalitetskontroll och tillsynsverksamhet.*

⁵⁵ Moberg, *Bolagsrevisorn – oberoende, ansvar, sekretess* (2006), s. 193

⁵⁶ Bilaga C, *Mejl från Deloitte*, fråga 1

Det finns mycket få disciplinärenden om tystnadsplikt hos RN. Här är två disciplinärenden som jag ska redogöra för.

I disciplinärende Dnr 2000-1278 hade revisorn (A-son) förvärvat samtliga aktier och fordringar i ett revisionsbolag där han året innan varit bolagets revisor. Vid samma tid som förvärvet gjorde A-son en personlig vinst som han kvittade mot en större förlust i bolaget samma år som förvärvet. Detta gjorde att A-son inte behövde betala skatt på sin personliga vinst. Under utredningen framkom det att A-son visste om att det skulle uppkomma en större förlust i bolaget vid tidpunkten för och innan förvärvet. Enligt 26 § RL får inte en revisor använda sig av information som han/hon fått kännedom om under yrkesutövandet för personlig vinning. RN bedömde att A-son haft full insyn i bolaget innan förvärvet och i kombination med kunskaper från sitt yrke kände A-son i förväg till de skattemässiga fördelarna som förvärvet förde med sig. Detta gjorde att RN bedömde att A-son brutit mot sin tystnadsplikt enligt 26 § RL då han personligen använt sig av information som han fått under sitt yrkesutövande. A-son har även handlat i strid med gällande skattelag då han kvittade sin personliga vinst mot bolagets förlust.

I disciplinärendet ovan kan man se att det är viktigt att revisorn inte utnyttja sina yrkeskunskaper till egen personlig fördel. En revisor ska kunna skilja på information som han/hon får under sitt yrkesutövande och han/hon får inte "blanda" ihop informationen med övrig information i sin personliga vardag. I disciplinärendet ovan förvärvade A-son ett revisionsbolag vilket tordes falla naturligt för en revisor, då han/hon kan tänkas vilja starta något eget men inte vilja börja från början och bygga upp något nytt. Felet A-son gjorde var att han förvärvade ett revisionsbolag där han själv varit revisor och haft full insyn i verksamheten. Vid ett förvärv vill man veta så mycket som möjligt om bolaget, denna information skulle A-son skaffat sig som utomstående part till bolaget genom att fråga bolagsledning och titta i upprättade årsredovisningar. Det är på detta sätt som A-son och övriga revisorer kan utnyttja sina yrkeskunskaper genom att veta på vad man ska titta på i en årsredovisning och annat. Som en jämförelse kan man dra en parallell till om en revisor ska köpa en bostadsrätt. Som spekulant kan inte revisorn som privatperson gå in och granska bostadsrättsföreningen bara för att få så mycket information som möjligt om bostadsrättsföreningen. Revisorn får istället, som privatperson, titta på årsredovisningen som övriga spekulanter, men kan genom sin yrkeskunskap ställa annorlunda frågor till mäklare eller bostadsrättsföreningsordförande utefter vad han/hon utläst ur upprättad årsredovisning och ur bostadsrättsföreningens stadgar.

I disciplinärende Dnr 2004-740 lät försäkringsbolaget (X) efter avslutat revision en advokat (O-son) och en revisor (D-son) göra en oberoende granskning av X och dess revisor (A-son). Granskningen resulterade i en granskningsrapport. På grund av vad som framkom i granskningsrapporten skickade X in den till RN som öppnade ett disciplinärende mot A-son. Innan disciplinärendet hade börjat utredas skickade A-sons arbetsgivare, revisionsbolaget (Y), in en promemoria till RN. I promemorian menade Y att D-son brutit mot sin tystnadsplikt då han gjort granskningsrapporten. Detta resulterade i att X gjorde en ny skrivelse till RN där X ansåg att A-son tillsammans med Y brutit mot sin tystnadsplikt genom promemorian. X menade att A-son och Y i promemorian angav information om X som bara A-son kände till och som A-son inte fått tillåtelse om att ge ut. RN bedömde att A-son, som var vald revisor i X, inte brutit mot sin tystnadsplikt enligt 26 § RL. A-son har rätt att lämna uppgifter till sin arbetsgivare, Y, om sin klient, X. Vidare bedömdes RN att i promemorian framkom inga sakuppgifter som var till skada för X vilket även det visade på att A-son inte brutit mot sin tystnadsplikt. Sammanfattningsvis fann inte RN att någon i ärendet, inte heller D-son, brutit mot sin tystnadsplikt enligt 26 § RL eller arbetat i stridande mot god revisionssed eller gällande lag. Detta medförde att ärendet avskrevs.

Ur disciplinärendet ovan, Dnr 2004-740, kan man utläsa att trots att man som klient anlitat en revisor som arbetar på en revisionsbyrå får man utgå från att revisorn vid vissa tillfällen diskuterar frågor med sin arbetsgivare. Vidare kan man utläsa att det är viktigt för revisorn att skilja på när han/hon gör ett uppdrag som revisor eller som konsult. I disciplinärendet gjorde D-son granskningsrapporten som konsult och inte som revisorn. Dock kan man då ställa sig frågan att om man är godkänd eller auktoriserad revisor, är man då alltid revisor och lyder man då alltid under RL under allt sitt yrkesutövande? Enligt RN var inte D-son revisor då han gjorde granskningsrapporten vilket betyder att han vid det tillfället inte hade förpliktelse att följa RL.

3.4 Tystnadsplikt enligt ABL och RL – en jämförelse

En revisor i aktiebolag har två lagbestämmelser de ska rätta sig efter vad gäller tystnadsplikten, 9 kap. 41 § ABL och 26 § RL. Lagbestämmelserna har olika syften, karaktärer och rättsliga påföljder. Enligt ABL är bestämmelserna upprättade för bland

annat bolagets skydd.⁵⁷ Detta medför att om revisorn bryter mot tystnadsplikten kan revisorn krävas på skadestånd enligt ABL:s skadeståndsregler och det måste påvisas skada för bolaget.

Bestämmelsen i RL är av näringsrättslig karaktär och yrkesetiska normer.⁵⁸ Enligt RL finns det inga skadeståndssanktioner dock ger RL istället RN möjlighet att tilldela disciplinära åtgärder. Tystnadspliktsreglerna är strängast i enligt RL då revisorn inte får lämna ut några uppgifter om bolaget, revisorn får där med inte ens lämna ut uppgifter som inte är av för skada bolaget. Det vill säga att lämna revisorn obehörigen uppgifter om bolaget, även efter avslutat uppdrag, kan disciplinära åtgärder tilldelas.⁵⁹

3.5 Några sammanfattande synpunkter

Revisorns tystnadsplikt innebär att revisorn inte får lämna ut information som kan skada bolaget. Revisorn har två lagar som reglerar tystnadsplikten, 9 kap. 41 § ABL och 26 § RL. Problemet med tystnadsplikten är att det kan vara svårt för revisorn att veta vad han/hon får uttala sig om och inte uttala sig om eller om han/hon får diskutera revisionsarbete med sina kollegor eller ej. Revisorn måste även under sitt uppdrag tänka på att han/hon inte lämnar någon information om sitt/sina uppdrag till någon obehörig person.

Det står tydligt i 9 kap. 41 § ABL att revisorn inte får ge ut någon information som kan skada bolaget. Lagregeln enligt ABL är utformad för bolagets skydd vilket menas att reglerna är upprättade för bolagen och överträdelse kan leda till rättsliga åtgärder enligt ABL:s skadeståndsregler. Det ska påpekas för att revisorn kan bli skadeståndsskyldig måste bolaget lidit ekonomisk skada på grund av revisorns handlande. Det måste även påvisas adekvat kausalitet, culpa, uppdragsavtal och skada.

⁵⁷ Proposition 2004/05:85, s.325

⁵⁸ Ibid.

⁵⁹ Ibid.

18 Revisorns tystnadsplikt, upplysningsplikt och anmälningsplikt i ett intressentperspektiv

Enligt 26 § RL får inte revisorn till obehörigen röja någon information som framkommer under uppdraget. Anledningen till det beror på att revisorerna inte ska till någon obehörigen röja, det vill säga till någon obehörig föra vidare information till närstående part är för att revisorn har ett förtroendeuppdrag åt bolaget. Bolaget måste med andra ord kunna lita på att informationen de ger till revisorn inte förs vidare. RL är utformad för det näringsrättsliga och en överträdelse av RL kan leda till disciplinära åtgärder.

Tystnadsplikten ges möjlighet att brytas igenom av en upplysningsplikt i lagen, vilket kommer att behandlas i kommande kapitel.

4. Upplysningsplikt

4.1 Undantag från tystnadsplikt

Vi kommer här in på revisorns upplysningsplikt. Det finns ett par undantag från tystnadsplikten. Dessa kommer jag redogöra för nedan.

4.1.1 Gentemot bolagsstämma, aktieägare, styrelse och VD

Revisorn har rätt och i vissa fall skyldighet att närvara vid bolagsstämman enligt 9 kap. 40 § ABL. I de fall revisorn är närvarande vid bolagsstämman kan han/hon få frågor angående revisionen eller om bolagets ekonomiska rapportering. Enligt 9 kap. 45 § ABL är revisorn skyldig till att svara på bolagsstämmans frågor om det inte anses att ett svar kan skada bolaget väsentligt. Detta innebär att inte ens till bolagets ägare, det vill säga aktieägarna, får revisorn ge ut all information om bolaget. Anledningen till att revisorn inte får ge ut information till aktieägarna är främst att aktieägarna ej omfattas av några sekretessregler.⁶⁰

Vidare finns det inte lagstadgat i ABL om revisorns upplysningsplikt mot styrelsen i sin helhet, VD eller enskild ledamot i styrelsen. Till styrelsen i sin helhet har revisorn upplysningsskyldighet då det ses som om styrelsen är bolagets förvaltare och kontrollorgan.⁶¹ Mot enskilda ledamöter i styrelsen har även revisorn upplysningsskyldighet. Dock finns undantaget att om revisorn anser eller misstänker att den enskilde ledamoten kommer att på något sätt missbruka informationen kan revisorn undanhålla information från den enskilda ledamoten.⁶² Upplysningsplikten till VD gäller

⁶⁰ Moberg, *Bolagsrevisorn – oberoende, ansvar, sekretess* (2006), s. 197

⁶¹ Moberg, *Bolagsrevisorn – oberoende, ansvar, sekretess* (2006), s. 198

⁶² Ibid.

vid information rörande den löpande verksamheten, övrig information kan revisorn informera VD samtidigt som övriga i styrelsen.⁶³

4.1.2 Gentemot myndigheter m.m.

Allmänt

På begäran är revisorn enligt 9 kap. 46 § 3st ABL skyldig att bland annat lämna upplysningar om bolagsangelägenheter till förtroendevalda revisorer i kommun och landsting, om bolaget omfattas av 2 kap. 3 § Offentlighets- och sekretesslagen (2009:400,OSL). Äger staten samtliga aktier i ett bolag är revisorn enligt 9 kap. 46 § 4 st ABL skyldig att lämna upplysningar till Riksrevisionen på begäran.

Gentemot förundersökningsledare i brottmål

BRÅ ansåg i sin rapport PM 1984:2 *Revisors verksamhet - Översynen av lagstiftning mot organiserad och ekonomisk brottslighet* att det var otillfredsställande att brottsutredare var tvungna att vända sig till styrelse och VD för svar då de inte kunde fråga revisorerna om deras vetskap i brottsutredningen.⁶⁴ För att komma ifrån problemet borde revisorn ha en upplysningsplikt i vissa situationer.⁶⁵

1984 förändrades även upplysningsplikten för revisorn genom prop. 1984/85:30 där regeringen föreslog att revisorer var skyldig att lämna upplysningar om bolagsangelägenheter på begäran till förundersökningsledare i brottmål.⁶⁶ Den utökade upplysningsplikten infördes på grund av att revisorn ofta hade information om bolaget som var av stor vikt för andra, till exempel brottsutredare. Tidigare omfattades revisorn av tystnadsplikten och fick endast frånga den vid förhör i domstol. Detta innebar att det var oklart om revisor enligt god revisorssed var skyldig att lämna upplysningar vid polisförhör eller domstol.⁶⁷ Regeringen ansåg att det kunde vara av värde för brottsutredare att få upplysningar direkt från revisorn. Detta var ett första steg mot det som senare blev anmälningsplikten.

⁶³ Moberg, *Bolagsrevisorn – oberoende, ansvar, sekretess* (2006), s. 199

⁶⁴ Ibid.

⁶⁵ BRÅ, *Revisors verksamhet Översynen av lagstiftningen mot organiserade och ekonomisk brottslighet PM 1978:2 (1978)*, s. 48

⁶⁶ Prop. 1984/85:30 s. 12 f.

⁶⁷ Prop. 1984/85:30 s. 13

Revisorn är idag enligt 9 kap. 46 § ABL skyldig att lämna upplysningar till förundersökningsledare i brottmål. Skulle inte denna lagregel gälla skulle förundersökningsledare vara tvungna att be bolaget om dess tillåtelse för att revisorn skulle få lämna ut uppgifterna vilket kan ses som en långsam och invecklad process. Nu kan istället förundersökningsledare direkt vända sig till bolagets revisor och begära upplysningar som revisorn bör ha kännedom om i form av revisor.⁶⁸ Detta under förutsättningar att en förundersökning av utredning av brottmål inletts av förundersökningsledare.⁶⁹

Ej heller vad gäller revisorns upplysningsplikt finns det inte mycket praxis att tillgå. Jag ska här presentera två disciplinärenden från RN.

Två tillsynsärenden

I disciplinärende Dnr 1998-344 angav Skatteverket (SKV) att revisor A-son upprättat så kallade orena revisionsberättelser. I de orena revisionsberättelserna har A-son angivit att promemorior upprättats med förklaringar till de oegentligheter och fel som förekommit. När revisionsberättelserna skickats in till SKV har inte promemoriorna bifogats vilket SKV påpekat för A-son. SKV har påpekat för A-son att det inte är tillräckligt att endast ange att en promemoria upprättats utan att skicka med den med revisionsberättelserna. A-son förklarade att det inte ingår i hans upplysningsplikt att skicka in kopior av promemorior till SKV. RN bedömde att när en oren revisionsberättelse upprättas ska promemoria bifogas till revisionsberättelsen. Det vill säga att A-son skulle ha skickat med kopior på promemoriorna till SKV som en del i upplysningsplikten enligt 9 kap. 46 § ABL. A-son hade därmed ej utformat revisionsberättelserna enligt vad god revisionsred kräver.

Disciplinärendet ovan visar att när en revisor gör en anmärkning eller liknande så att det blir en oren revisionsberättelse är det viktigt att revisor är noga med att upplysa om vad det är som gör att det blir en oren revisionsberättelse. Revisorns upplysningsplikt sträcker sig här väldigt långt då revisorn även måste upplysa om anledningen till anmärkning. Det

⁶⁸ Moberg, *Bolagsrevisorn – oberoende, ansvar, sekretess* (2006), s. 195

⁶⁹ Prop. 1984/85:30 s. 1

vill säga att då revisionsberättelsen blir en offentlig rapport måste revisorn även ta i sitt beaktande om han/hon gör en anmärkning kommer även den anledningen till anmärkningen blir offentlig som ett led i revisorns upplysningsskyldighet.

Vid disciplinärende, Dnr 2009-1814, hade revisorn (A-son) skickat en faktura till sin klient. På fakturan hade A-son debiterat arvode gällande möte och framtagning av material till förundersökningsledare. Det aktiebolag (X) där A-son var stämмоvald lämnade in anmälan till RN där X ansåg att de inte skulle betala för tiden med förundersökningsledaren då detta inte var ett uppdrag för X:s räkning. RN bedömde att det är alla revisorers skyldighet att medverka vid förundersökningar enligt revisorernas upplysningsplikt 9 kap. 46 § ABL. Dock ligger upplysningsskyldigheten utanför det ordinarie uppdraget vilket gör att A-son skulle begärt ersättning för arbetstiden via åklagare. RN bedömde att A-son ej agerat enligt god revisionssed då han debiterade X för arbetstid vid utredning om brottmål.

När upplysningsplikten utökades för revisorn och han/hon blev skyldiga att lämna upplysningar till förundersökningsledare angav det inte om detta skulle ingå i revisorns arvode eller inte, utan endast att det var revisorn plikt. Då det kommer till revisorns upplysningsplikt i form av att lämna upplysningar till förundersökningsledare får revisorn helt enkelt inte debitera klienten för den delen av arbetet.

4.1.3 Andra revisorer

Till medrevisorer, lekmannarevisorer, ny revisor och konkursförvaltare får sittande revisorn lämna ut all information om bolaget enligt 9 kap. 46 § ABL. Detta då de ovan nämnda personerna behöver information som den sittande revisorn har för att kunna påbörja sitt arbete.

4.2 Några sammanfattande synpunkter

Avsnittet visar att revisorns upplysningsplikt är inriktad både mot ett ”client focus” perspektiv och ”public interest” perspektiv. Utvecklingsresan har inneburit en del

förändringar för revisorns upplysningsplikt där förändringen har skett främst på grund av krav från det allmänna.

Revisorn arbetar för ett ”client focus” perspektiv mot bolagsstämman, aktieägare, styrelse och VD. Detta då revisorn har upplysningsskyldighet mot styrelsen i sin helhet, enskilda styrelseledamöter samt VD. Trots att inte revisorn har upplysningsskyldighet mot enskilda aktieägare, utan är endast skyldig att upplysa bolagsstämman, arbetar revisorn för aktieägarnas intresse.⁷⁰

Sedan 1984 har upplysningsplikten inneburit att revisorn är skyldig att upplysa förundersökningsledare vid brottmål. Detta för att det allmänna ställde kraven att få tillgång till information om bolagets angelägenheter av bolagets revisor. Detta visar att revisorns upplysningsplikt har utvecklats mot ett ”public interest” perspektiv.

⁷⁰ Se intressentmodellen, bilaga A

5. Anmälningssplikt vid misstanke om brott

5.1 Bakgrunden till införande av anmälningssplikt

I samband med ändringen av ABL 1999 infördes anmälningssplikten för revisorn i brottförebyggande syfte.⁷¹ Anmälningssplikten innebär att revisorn är skyldig att anmäla misstankar om brott till åklagare.

Bakgrunden till att anmälningssplikten infördes var att tidigare hade revisorer ”velat uttala sig om oegentligheter” men på grund av lagstiftning inte fått göra detta.⁷² BRÅ skriver i sin rapport från 1978 att revisorn borde få rättigheten att kunna delge rättsinstanser om missförhållanden trots revisorns tystnadsplikt.⁷³ Revisorn ska kunna fungera som en andrahandskälla där bolagsledningen ska utgöra förstahandskällan.⁷⁴

Anledningen till anmälningsspliktens införande 1999 var att regeringen såg externa revisorer som en potentiell och hittills outnyttjad resurs i den brottsförebyggande processen.⁷⁵ Lagstiftningen utformades med tanke på att revisorn är en kontrollfunktion som snabbt skulle kunna agera vid misstanke om brott i bolag.⁷⁶ Innan anmälningssplikten infördes kunde inte revisorer under några omständigheter anmäla misstankar om brott, revisorn fick istället nämna brottsmisstanken i revisionsberättelsen. Anmärkningar i revisionsberättelsen ansågs inte utgöra något vidare brottsförebyggande medel för att

⁷¹ Prop. 1997/98:99 s. 148 ff.

⁷² BRÅ, *Revisors verksamhet Översynen av lagstiftningen mot organiserade och ekonomisk brottslighet PM 1978:2 (1978)*, s.50

⁷³ Ibid.

⁷⁴ Ibid.

⁷⁵ Prop. 1997/98:99 s. 148 ff. och Andersson, Hans och Johansson, Kjell, ”Eko-brott: En (o)möjlig revisorsroll?”, FAR Balans, nr 1, 2000, s.1

⁷⁶ Prop. 1997/98:99 s. 149

revisionsberättelsen offentliggörs först efter avslutat räkenskapsår vilket gör att brottet troligen redan är utfört.

5.2 Anmälningsplikt vid misstanke om brott

Skyldigheten att anmäla brottsmisstankar gäller enbart avseende styrelsens ledamöter och VD. Styrelsesuppleanter och vice VD omfattas bara av revisorns anmälningsplikt då de agerat för bolagets räkning inom bolagets verksamhetsramar som ordinarie styrelseledamot eller VD enligt 9 kap. 42 § ABL. Anmälningsplikten omfattar inte särskild firmatecknare som inte är styrelseledamot eller VD.⁷⁷

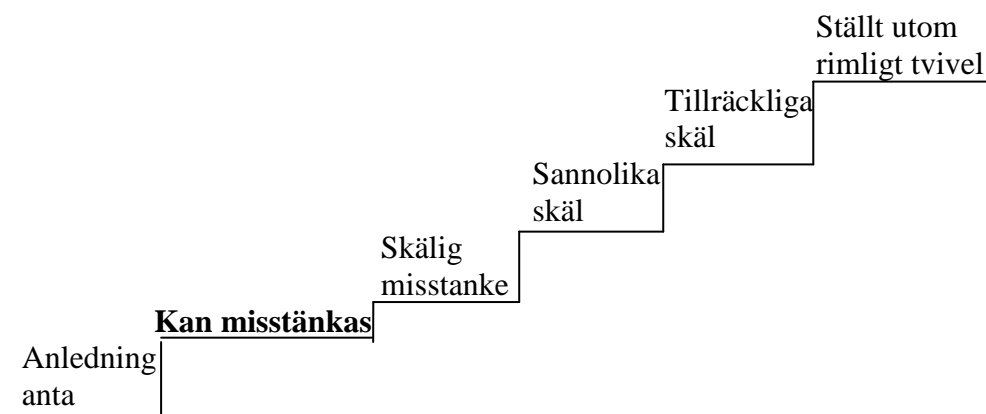
Enligt 9 kap. 42 § ABL ska revisorn vidta åtgärder enligt 9 kap. 43-44 §§ ABL om det kan misstänkas att enskilda styrelseledamöter eller VD begått brott. Detta under förutsättning att styrelse och VD misstänks för brott under sina anställningsuppdrag. Enligt 9 kap. 42 § ABL ska revisorn vidta åtgärder när brott "... kan misstänkas...". Vid anmälningspliktens införande hänvisade regeringen till gällande regler för konkursförvaltare enligt 7 kap. 16 § konkurslagen (1987:672) vad gäller uttrycket "kan misstänkas". Regeringen ansåg att den praxis som utvecklats för konkursförvaltare gällande ekonomiska brottsmisstankar även borde tillämpas av revisorer vid införandet av anmälningsplikten.⁷⁸

Begreppet "kan misstänkas" är en relativt låg grad av misstanke. För att kunna avgöra vilken nivå en misstanke ligger på, i detta fall kan misstänkas, används den så kallade misstanketrappan som ser ut enligt följande;⁷⁹

⁷⁷ FAR, *Samlingsvolymen 2010 – revision* (2010), Rev U 4 bestämmelse 5, s. 646 f. och Leijonhufvud, Madeleine och Wennberg, Suzanne, *Brott och straff i affärslivet En lärobok för ekonomer*, tredje upplagan, Iustus Förlag AB, Uppsala, 2007, s.40

⁷⁸ Prop. 1997/98:99 s.156

⁷⁹ Rapport 2004:3 Ekobrottsmyndigheten, *Revisorerers åtgärder vid misstanke om brott (Enligt 10 kap. 38-40 §§ aktiebolagslagen) Vissa praktiska tillämpningsfrågor*, s. 8



Som det går att utläsa av figuren återfinns revisorns brottsmisstankar i ett tidigt stadium, på ”trappsteg” två. Detta innebär att revisorn inte behöver göra någon bedömning om misstankarna kommer att leda till en fällande dom eller ej då misstankarna i ett tidigt stadium ska anmälas till åklagare.⁸⁰ Rent allmänt innebär misstankegraden ”kan misstänkas” ett svagt krav på bevisning, men det är en något högre krav än lägsta kravet för att en förundersökning ska inledas.⁸¹

Revisorns anmälningsskyldighet vid misstanke om brott gäller endast vid fullbordade brott, det vill säga att anmälningsskyldigheten inte gäller vid försök eller förberedelse till brott.⁸² Enligt min mening är det en allmän skyldighet och självklarhet att revisorn dock ska agera när han/hon upptäcker försök eller förberedelser till brott. Revisorn kan inte göra en anmälan till åklagare förrän brottet är fullbordat men revisorn kan alltid underrätta styrelse och VD vid försök och förberedelser. Bolagsledningen får då själva agera efter revisorns upplysningar.

De brott som omfattar anmälningsskyldigheten är avgränsade till misstankar om ekonomiska brott vilka vållar skada för bolaget och dess intressenter. Anmälningsskyldigheten enligt 9 kap. 42 § ABL omfattar centrala brott i brottsbalken (1962:700) så som bedrägeri, svindleri, förskingring, trolöshet mot huvudman, bokföringsbrott och så vidare.

⁸⁰ Rapport 2004:3 Ekobrottsmyndigheten, *Revisorers åtgärder vid misstanke om brott (Enligt 10 kap. 38-40 §§ aktiebolagslagen)* Vissa praktiska tillämpningsfrågor, s. 9 och FAR, *Ekonomiska brott i aktiebolag revisorernas handlingsplikt enligt ABL*, FAR Förlag, Stockholm, 2006, s. 44 f.

⁸¹ FAR, *Ekonomiska brott i aktiebolag revisorernas handlingsplikt enligt ABL* (2006), s.44 f.

⁸² FAR, *Ekonomiska brott i aktiebolag revisorernas handlingsplikt enligt ABL* (2006), s. 39

5.3 Åtgärder vid brottsmisstankar för revisorn

När revisorn misstänker brott ska han/hon vidta åtgärder för att skaffa sig mer underlag för att kunna bedöma situationen. Revisorn ska då utöka sin granskning och med det menas rättslig undersökning genom att rubricera det eventuella brottet och samla in revisionsbevis. Det andra alternativ revisorn har är att karakterisera misstanken med hjälp av fakta han/hon får fram genom att prata direkt med den misstänkte och i en del fall med styrelse och VD för att reda ut situationen.⁸³

Kvarstår misstankarna ska revisorn som första åtgärd och som en del i upplysningsplikten underrätta styrelsen utan oskäligt dröjsmål om brottsmisstankarna enligt 9 kap. 43 § ABL. Med oskäligt dröjsmål innebär att vid misstanke om brott ska styrelsen informeras utan längre tidsuppehåll.⁸⁴ Dock vore det enligt min mening inte rimligt om revisorn ska anmäla misstankar innan vidare uppgifter samlats in som underlag för ställningstagande. Detta innebär att när misstankar om brott uppkommer måste revisorn vidta åtgärden och göra en rättslig undersökning genom att utöka granskningen. Den rättsliga undersökningen görs för att inhämta och säkerställa fler revisionsbevis som starkare bekräftar eller avfärdar misstanken.⁸⁵

Anledningen till att styrelsen ska underrättas i ett först steg är att uppmärksamma styrelsen om rådande förhållanden i bolaget. Revisorn ska även påvisa oklarheter och ge styrelsen en möjlighet att påbörja ett avhjälpande av de skadliga effekterna ett brott kan medföra.⁸⁶ Om det kan antas att styrelsen inte kommer att vidta vidare åtgärder för att avhjälpa ett misstänkt brott ska revisorn göra anmälan direkt till åklagare utan att underrätta styrelsen enligt 9 kap. 43 § 2st ABL.⁸⁷

Fyra veckor efter att revisorn underrättat styrelsen om misstankarna ska han/hon lämna in en särskild handling till åklagare där misstankarna redogörs noggrant enligt 9 kap. 44 §

⁸³ FAR, *Samlingsvolymen 2010 – revision* (2010), RevU 4 bestämmelse 7, s. 647

⁸⁴ Moberg, *Bolagsrevisorn – oberoende, ansvar, sekretess* (2006), s. 201

⁸⁵ FAR, *Samlingsvolymen 2010 – revision* (2010), RS 240 bestämmelse 17SE, s. 241 f.

⁸⁶ FAR, *Ekonomiska brott i aktiebolag revisorernas handlingsplikt enligt ABL* (2006), s. 46

⁸⁷ FAR, *Samlingsvolymen 2010 – revision* (2010), Rev U 4 bestämmelse 7, s. 647 f.

ABL. En anmälan till ska inte göras till åklagare om följande åtgärder enligt 9 kap. 44 § ABL har vidtagits;

- 1) Det misstänkta brottet har avhjälpats och den ekonomiska skadan har ersatts
- 2) Brottsmisstanken har redan anmälts till åklagare
- 3) Brottsmisstanken är obetydlig

Efter att revisorn gjort en anmälan om brottsmisstankar har han/hon ingen ovillkorlig skyldighet att avgå från sitt uppdrag, dock måste revisorn göra en ny oberoendeprövning.⁸⁸ Detta med avseende på om ett fortfarande finns ett gott samarbete och affärsförhållande kvar med bolaget enligt 9 kap. 44 § sista st. ABL.⁸⁹

5.4 Några disciplinärenden

När de gäller revisorns anmälningsskyldighet finns det betydligt fler disciplinärenden hos RN än vad det finns gällande tystnadsplikt och upplysningsplikt. Dock handlar majoriteten av disciplinärendena om revisorers underlåtenhet att vidta åtgärder vid misstankar om brott.⁹⁰ De övriga disciplinärendena är enskilda ärenden om bland annat ”skäligt rådrum att klient skall vidta rättelse (bokförings- och skattebrott)” och att ”åtgärder ska vidtas även om misstankarna har uppkommit på annat sätt än genom revisorns egen granskning”.⁹¹ Jag ska här presentera två disciplinärenden från RN angående revisorers underlåtenhet att anmäla misstankar om brott.⁹²

I disciplinärende Dnr 2001-888 hade Ekobrottsmyndigheten anmält revisor A-son⁹³ för att han inte ha vidtagit vidare åtgärder vid misstanke om brott. A-son hade i sin

⁸⁸ Prop. 2009/10:24 s.61

⁸⁹ Prop. 2004/05:85 s. 326 och prop. 2009/10:204 s. 61 och 116

⁹⁰ http://www.revisorsnamnden.se/rn/app/praxis/alphabet?praxis_letter=alla&Visa.x=19&Visa.y=13&Visa=Visa

⁹¹ Ibid.

⁹² Se fler disciplinärenden, Dnr 2008-1332 och Dnr 2010-94

⁹³ Samma revisor som i disciplinärende Dnr 2000-1278, se avsnitt 3.4 *Tystnadsplikt enligt ABL och RL- jämförelse*

revisionsberättelse gjort en anmärkning om bolag X redovisning inte var korrekt samt att försäljningen inte var rätt redovisad. Till RN angav A-son att han inte hade vidtagit några vidare åtgärder då X utlovat att felet skulle rättas till och ny årsredovisning skulle upprättas. RN bedömde att A-son haft skäl att misstänka att bokföringen inte utfördes korrekt och att det fanns goda underlag för en anmälan till åklagare. Enligt RN borde A-son vidtagit åtgärder och utvidgat sin granskning i ett första steg och inte lita på X om att ny årsredovisning skulle upprättas. A-son åsidosatte sin skyldighet som revisor genom att ha underlåtit att vidta åtgärder och utebli med anmälan enligt föreskrivna regler, 9 kap. 42-44 §§ ABL vid misstankar om brott.

Disciplinärendet visar att revisorn måste vidta åtgärder när misstankar uppkommit, i detta fall misstankar om bokföringsbrott. Trots att revisorn har en god relation till bolaget och de ”lovar” att felet ska rättas kan inte revisorn bortse från misstankarna. Det vill säga att revisorn inte kan äga att misstankarna försvinner bara för att bolaget kan rättat till det misstänkta felet. Misstankarna kommer och måste kvarstå för revisorn, och det är där revisorn ska gå in och utöka sin granskning för att undersöka om det föreligger misstankar om brott eller ej.

Under utredningen av disciplinärende Dnr 2009-30 framkom det uppgifter om revisor A-son vilket gjorde att RN fann det nödvändigt att öppna ett nytt disciplinärende, Dnr 2009-645, mot A-son. I bolaget (Y) hade årsbokslutet avgetts för sent och Y påfördes en förseningsavgift och föreläggande om sista inlämningsdatum till Bolagsverket. I revisionsberättelsen hade A-son anmärkt på att skatter och avgifter inte betalats i tid samt att årsbokslutet upprättades försenat. A-son angav till RN att granskningen utökades något när årsbokslutet var försenat men att inga vidare åtgärder vidtogs, ej heller underrättade A-son styrelsen. Anledningen till att A-son inte i slutändan gjorde en anmälan till åklagare om misstankarna var att en anmälan skulle medföra en större ekonomisk skada för Y, som redan fått förseningsavgiften för sent upprättat årsbokslut. RN bedömde att A-son skulle utökat granskningen ytterligare samt underrättat styrelsen om misstankarna som ett led i A-sons anmälningsplikt. A-son åsidosatte sina revisorsskyldigheter då han inte underrättade styrelsen eller inte anmälde misstanken till åklagare (utebliven anmälan) enligt gällande lagregler 9 kap. 42-44 §§ ABL.

Avgörandet om att anmäla ett misstänkt brott eller ej är sannerligen ett svårt avgörande för revisorn då han/hon inte endast ska se till bolaget utan även till sig själv. En felaktig anmälan kan i det omvända medföra skada för bolaget vilket revisorn kan bli skadeståndsskyldig för. I disciplinärendet ovan menade A-son just på det att det kostade mer för bolaget om A-son gjorde en anmälan än om anmälan uteblev. Ett svårt dilemma för en revisor, men i slutändan måste revisorn se till sig själv och hans/hennes plikter och inte alltid sätta klienten i första rummet. Med detta menar jag att trots att en anmälan kan medföra en ekonomisk påföljd för bolaget kan det medföra en större påföljd, både ekonomiskt och yrkesmässigt, för revisorn om anmälan uteblir. Återigen är det viktigt för revisorn att han/hon utökar sin granskning och följer upp de åtgärder som bolaget utlovat. Detta dels för sig själv men i slutändan är det även för bolagets skull.

5.5 Närmare om anmälningsskyldighetens karaktär

I samband med revisorns åtgärder vid misstanke om brott åläggs en revisor i första hand en upplysningsplikt gentemot styrelse. I förhållande till styrelsen har revisorn en upplysningsplikt av egen kraft där han/hon själv ska agera för att upplysa om eventuella oegentligheter i bolaget. Denna del av revisorns upplysningsplikt är inriktad mot ett ”client focus” perspektiv och är viktig ur rättslig synpunkt med även viktig ur förtroendesynpunkt för bolaget.

Fyra veckor efter revisorn underrättat styrelsen om misstankarna och inga vidare åtgärder vidtagits av styrelsen går revisorns anmälningsskyldighet in där revisorn är skyldig att anmäla brottsmisstanken till åklagare, 9 kap. 44 § ABL. Här är revisorn skyldig att frångå sin tystnadsplikt och upplysa åklagare om brottsmisstankarna, det vill säga att tystnadsplikten bryts igenom av plikten. Detta visar på att revisorns upplysningsplikt även är inriktad mot ett ”public interest” perspektiv.

5.6 Några sammanfattande synpunkter

Sammanfattningsvis kan man se ytterligare steg på resan för revisorn där trenden tydligt har gått mot ett ”public interest” perspektiv genom införandet av anmälningsplikten 1999. Tidigare hade revisorn inga skyldigheter att uppmärksamma brottsutredningar om brottsmisstankar och oegentligheter i bolaget under revisionen än genom anmärkningar i revisionsberättelsen.

Revisorn är idag skyldig att vidta vidare åtgärder om brottsmisstankar uppkommit och upplysa samt underrätta styrelse och VD om sina misstankar. Då agerar revisorn av egen kraft genom att han/hon måste upplysa bolagsledningen om vad som framkommit under revisionen.

Innan misstankar om brott anmäls till åklagare ska revisorn hunnit utreda misstanken ytterligare genom att han/hon vidtagit vidare utredning. Revisorn ska agera redan i ett tidigt stadium av misstankar i och med lydelsen i 9 kap. 42 § ABL ”...*kan misstänkas*...”. Det vill säga redan på andra ”steget” i misstanketrappan är revisorn skyldig att agera. Detta för att revisorn är en kontrollfunktion i bolaget och genom den låga misstankeskalan behöver inte revisorn ta ställning till om misstankarna kommer leda till en fällande dom eller ej.

6. Sammanfattning och avslutande kommentarer

Uppsatsens visar att det har skett en förändring i revisorsbranschen sedan 1970-talet vad gäller revisionens inriktning. Under dessa 40 år har revisorsbranschen genomgått en förändring där det tidigare fokuserades på klienten, det vill säga "client focus". Numera är revisionen också inriktad på ett "public interest" perspektiv. Detta är en utvecklingsresa som har påverkat hela revisorsbranschen där skillnaden mellan förväntningarna på vad revisorn borde göra och faktiskt gör har minskat.

Tystnadsplikten för revisorn innebär enligt 9 kap. 41 § ABL och 26 § RL att han/hon inte får ge ut någon information som kan skada bolaget. Det innebär att revisorn behöver vara mycket noggrann till vem han/hon pratar med angående sitt uppdrag, vilket enbart får vara till klient och arbetsgivare, samt vad han/hon skriver i revisionsberättelsen då den blir en offentlig rapport. Skillnaden mellan revisorn två lagbestämmelser angående tystnadsplikt är dess syfte, karaktär och rättsliga påföljder. Bestämmelserna i ABL är upprättade enligt bolagets beskydd och vid överträdelse och påvisad skada kan revisorn bli skadeståndsskyldig enligt ABL:s skadestandsregler. Enligt RL, som är upprättade för näringsrättslig karaktär, får revisorn inte lämna ut några uppgifter om bolaget till obehörigen. Vid överträdelse kan revisorn tilldelas disciplinära åtgärder från RN.

Utvecklingsresan har inneburit en förändring för tystnadsplikten över tiden. Innan BRÅ:s rapport fick revisionen inte under några omständigheter uttala sig om bolagets ekonomiska information annat än i revisionsberättelsen. Detta gjorde att revisorerna var verkningslösa när de upptäckte att det föregick oegentligheter i ett bolag.

Utvecklingsresan som beskrivits i uppsatsen har även påverkat revisorns tystnadsplikt till den del att den inte är som förr. När revisorerna var inriktade på ”client focus” var tystnadsplikten en sekretess som inte kunde brytas igenom, inte ens av myndigheter och knappt vid polisiära utredningar.

År 1984 förändrades revisorns upplysningsplikt på ett avgörande sätt. Då infördes en upplysningsplikt för revisorn i förhållande till åklagare under förundersökning i brottmål avseende bolaget. Till en början omfattades revisorns upplysningsplikt av att om det förekom oegentligheter och fel skulle revisorn anmärka i revisionsberättelsen. Detta gjorde att revisorn hade väldigt liten genomslagskraft för att påverka och påpeka misstankar om brottslig handling. Idag har revisorn en omfattande upplysningsplikt mot det allmänna, det vill säga upplysningsplikten verkar ur ett ”public interest” perspektiv. Detta får ses mot bakgrund av det allmännas intresse att erhålla information om bolaget och bolagets revisor.

Upplysningsplikten fortsatte sin förändring i samband med införandet av anmälningsplikten vid misstanke om brott i ABL 1999. Detta innebar att revisorn fick en skyldighet att agera om han/hon misstänker brott i bolaget. Har revisorn anledning till att misstänka brott som är angivna i 9 kap. 42 § ABL har han/hon av egen kraft en skyldighet att upplysa och informera styrelse och VD. Åtgärdas inte misstankarna är revisorn även skyldig att upplysa åklagare om misstankarna och göra en anmälan.

Sammanfattningsvis kan det konstateras att revisorns tystnadsplikt och upplysningsplikt, tillika lagreglerna i ABL och RL, *har* förändrats under den utvecklingsresa som revisionsbranschen har varit med om.

Källförteckning

Offentligt tryck

BRÅ, *Revisors verksamhet - Översynen av lagstiftningen mot organiserade och ekonomisk brottslighet PM 1978:2*, Kristianstads Boktryckeri AB, Stockholm, 1978

Förordning (1995:665), *om revisorer*

Proposition 1975:103, *Regeringens proposition med förslag till ny aktiebolagslag, m.m.*

Proposition 1984/85:30, *Regeringens proposition om effektivare företagsrevision*

Proposition 1997/98:99, *Aktiebolagets organisation*

Proposition 2000/01:146, *Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet*

Proposition 2004/05:85, *Ny aktiebolagslag*

Proposition 2009/10:204, *En frivillig revision*

Rapport 2004:3 Ekobrottsmyndigheten, *Revisorers åtgärder vid misstanke om brott (Enligt 10 kap. 38-40 §§ aktiebolagslagen) Vissa praktiska tillämpningsfrågor*

Litteraturförteckning

FAR, *Ekonomiska brott i aktiebolag revisorernas handlingsplikt enligt ABL*, FAR Förlag, Stockholm, 2006

FAR, *Revision En praktisk beskrivning*, FAR SRS Förlag, Stockholm, 2006

FAR, *Samlingsvolymen 2010 – revision*, FAR SRS Förlag AB, Stockholm, 2010

Leijonhufvud, Madeleine och Wennberg, Suzanne, *Brott och straff i affärslivet En lärobok för ekonomer*, tredje upplagan, Iustus Förlag AB, Uppsala, 2007

Moberg, Krister, *Bolagsrevisorn – oberoende, ansvar, sekretess*, Tredje upplagan, Norstedts juridik AB, Stockholm, 2006

Sandgren, Claes, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare – Ämne, material, metod och argumentation*, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2006

Artiklar

Andersson, Hans & Johansson, Kjell, ”*Eko-brott: En (o)möjlig revisorsroll?*”, FAR
Balans nr 1 2000

Korsell, Lars & Engerstedt, Urban, ”*Revisorernas anmälningskyldighet – från ”client focus” mot ”public interest”!*”, FAR Balans nr 10 2004

Raspes, Göran, ”*Debatt: Revisionsberättelse eller konsultrappor*”, FAR Balans nr 1 2008

Elektroniska källor

Revisorsnämnden, *Statistik*, 2011-04-12,
http://www.revisorsnamnden.se/rn/showdocument/documents/statistik/lopande/statistik_110401.pdf

Revisorsnämnden, *Praxis ärendeområden A-Ö, Resultat*, 2011-06-13
http://www.revisorsnamnden.se/rn/app/praxis/alphabet?praxis_letter=alla&Visa.x=19&Visa.y=13&Visa=Visa

Disciplinärenden från RN

Dnr 1998- 344 (1999-02-02) , ”D 4/99”

Dnr 2001- 888 (2001-10-24), ”D 29/02”

Dnr 2004- 740 (2004-11-03), ”D40/04”

Dnr 2008- 1332 (2009-09-18), ”D 33/09”

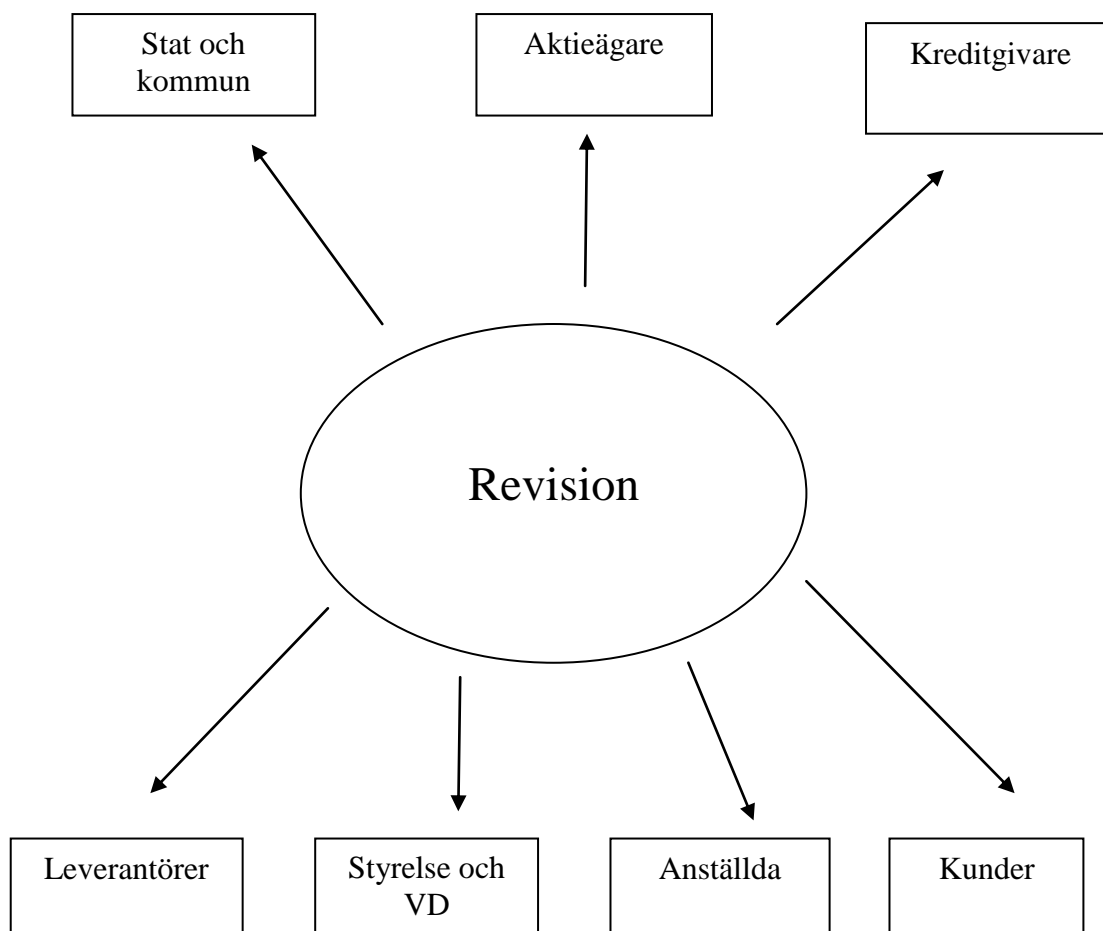
Dnr 2009- 645 (2009-09-18), ”D 29/09”

Dnr 2009- 1814 (2010-04-29), ”D 17/1”

Dnr 2010- 94 (2010-06-10), ”D 24/10”

Bilaga A – Intressentmodellen

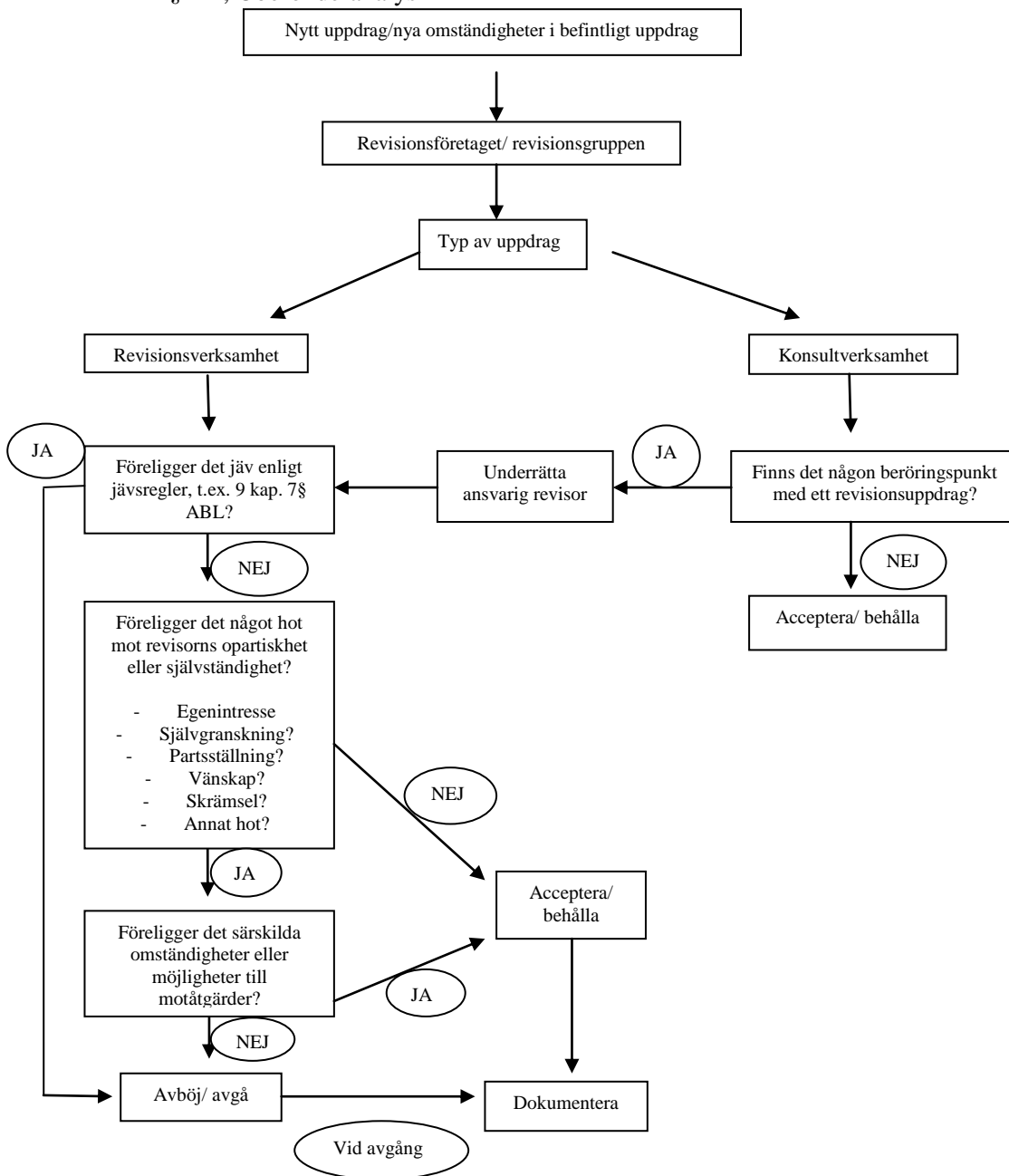
Intressentmodellen⁹⁴



⁹⁴ FAR, *Revision En praktisk beskrivning*, s. 27

Bilaga B - Oberoendeanalys

21 § RL, Oberoendeanalys⁹⁵



⁹⁵ FAR, *En praktisk beskrivning*, s. 115

Bilaga C – Mejl från Deloitte

from: **Andersson, Nina (SE - Malmo)**

till: Catrin Karlsson

datum: 22 december 2010 16:10

ämne RE: Från Catrin Karlsson

Hej Catrin,

Har lyckats få en avstämning med auktoriserad revisor på kontoret, se sammanfattning av svar nedan:

- 1) Som revisor arbetar man under tystnadsplikt enl. 26 § RL och 9 kap. 41 § ABL. Hur arbetar ni med tystnadsplikten på Deloitte?
 1. Varje anställd får skriva på ett sekretessavtal.
- 2) Har ni några interna regler vad gäller tystnadsplikten?
 2. Vi följer ABLs regler.
- 3) I lagrummen om tystnadsplikt står det att revisorn inte får ge ut något som kan skada bolaget. Innebär detta att ni får ge ut en del uppgifter eller ser ni detta om en absolut tystnadsplikt då ni inte får lämna ut några uppgifter överhuvudtaget?
 3. Vi kan lämna ut uppgifter som inte skadar bolaget, dock bedöms de flesta uppgifter vara av sådan natur att ett utlämnande skulle skada bolaget.
- 4) Som revisor har man rätt att medverka vid bolagsstämman och svara på aktieägarnas frågor. Hur arbetar ni med detta, har ni någon policy om vad ni får ange till aktieägarna?
 4. Vi följer ABLs regler.
- 5) Som revisor har man även anmälningsplikt vid misstanke om brott hos klienten enligt 9 kap. 42-44 §§ ABL. Hur går ni till väga om ni misstänker att en styrelseledamot eller VD har utfört brottsliga handlingar?

5. Revisor ska kontakta överordnad till den som misstankarna avser, samt även stämma av iakttagelsen med vår interna juridiska avdelning.
 - 6) Hur starka ska era misstankar vara för att ni ska vidta åtgärder?
6. Misstankarna ska vara väl underbyggda.
 - 7) Vid starka misstankar om brott hur samlar ni mer information om misstanken?
7. Vi sammanfattar våra iakttagelser från revisionen då vi inte utför något polisiärt arbete med bevisning.
 - 8) Tar ni hjälp juridisk expertis?
8. Vi använder oss av vår interna juridiska avdelningen, således inget externt ombud.
 - 9) Hur vanligt är det med brottsmisstankar samt hur vanligt är det att ni som revisionsbolag får göra en anmälan till åklagare? Det jag syftar på är att som revisor ska man först underrätta styrelsen om sina misstankar och vidtar de inga åtgärder har man som revisor skyldighet att avgå.
9. Vi har ingen uppfattning om detta.

Hoppas du får lite hjälp av svaren!

Önskar dig en god jul och gott nytt år!

Hälsningar

Nina