

examensarbete

Våren 2010

Sektionen för Ekonomi Hälsa och Samhälle

Revisorns tystnads- och anmälningsplikt

– tala är silver, tuga är guld?

Författare

Malin Rylander

Sofia Thörnberg

Handledare

Stig Westerdahl

Examinator

Fredrik Ljungdahl

Författarnas tack!

Vi skulle först och främst vilja tacka vår handledare, Stig Westerdahl, för mycket värdefulla synpunkter och konstruktiv kritik genom arbetets gång. Vi vill också passa på att tacka de revisorer och myndighetspersoner som ställde upp på att prata kring de, något personliga, frågor vi behövt få besvarade. Tack också till Erling Emsfors, som ursprungligen gav oss idén till själva uppsatsen ifråga!

Kristianstad, 2010-06-16

Malin Rylander och Sofia Thörnberg

Sammanfattning

Svenska revisorer lyder bland annat under ett antal olika plikter. En av dessa är tystnadsplikten, som garanterar säkerheten för företagshemligheter och annan viktig information som revisorn måste känna till men inte får yppa för någon. Sedan år 1999 måste svenska revisorer också ta hänsyn till anmälningsplikten. Kortfattat innebär denna att revisorn, i vissa fall, själv måste anmäla misstänkta brott denne upptäckt i företaget till myndigheterna. En del revisorer upplever att dessa två plikter befinner sig i konflikt med varandra. Denna konflikt berörs ytterst sällan i annan media än uppsatser.

Några revisorer har, i fall då ett misstänkt brott upptäckts men bevisningen är mycket vag, begått ett lagbrott genom att göra sig av med klienten. På så vis slipper de ta risken att anmälan inte leder någon vart och då riskera att bli stämd för att ha brutit mot tystnadsplikten. Detta, att vissa revisorer går så långt som till att bryta mot lagen, är skäl nog att utreda varför vissa revisorer upplever en konflikt mellan de två plikterna.

Vi utförde under denna studie personliga samtal med fyra revisorer och två myndighetspersoner. De upplever personligen inga problem med anmälningsplikten, men har olika åsikter om de revisorer i tidigare studier som faktiskt menar sig uppleva en konflikt. Vissa menar att det är fullständigt omöjligt att göra sig av med en klient för att slippa anmäla ett misstänkt brott - andra det motsatta. En förklaring till att åsikterna om konflikten mellan plikterna varierar skulle kunna vara att tolkningen av lagtexten är föremål för många varierande tolkningar. Garanterar lagtexten revisorns säkerhet eller ej? Finns det en konflikt mellan de två plikterna?

Avslutningsvis anser vi att det finns ett stort behov av att utreda detta, förslagsvis genom att bestämma vilken lagtolkning som är den korrekta. Svenska revisorsorganisationer måste ta ämnet på större allvar än hittills. Eller de kanske inte vill?

Nyckelord

Tillit	Oberoende	Klient	Revision	Revisor	Anmälningsplikt	Tystnadsplikt
--------	-----------	--------	----------	---------	-----------------	---------------

Abstract

Swedish accountants are, amongst other laws, controlled by a couple of so called duties. One of those is the professional secrecy, which guarantees the safety of company secrets and other important information that the accountant needs to know but shouldn't tell anybody. Since 1999 Swedish accountants also need to follow the regulations of the reporting duty. In short, this means that in some cases of suspected crime within a company, auditors are obliged to report this to the authorities. Some auditors consider these two duties to be in conflict with one another. This specific conflict is very rarely touched upon in other media than essays.

A few auditors have, in case of a suspected crime with very vague evidence, gone against the law by getting rid of their client thus not having to take the risk of being sued because of violation of the professional secrecy by reporting the crime in vain. This fact, that some auditors even break the law, is reason enough to investigate why some auditors consider the two duties to be in conflict with one another.

During our study, personal interviews with four auditors and two persons of authority were carried out. None of them have experienced any negative emotions about the reporting duty, but when it comes to the auditors that in fact do consider the two duties to be in conflict with one another, the opinions start to differ. Some say that it is practically impossible to get rid of a client by the above reasons without reporting the suspected crime, while others claim the opposite. A possible explanation for the different opinions regarding the two duties could be due to the fact that the regulations surrounding the reporting duty are very differently interpreted by different people. Does the law guarantee the safety of the auditor, or does it not? Is there a conflict between the two duties or not?

We are of the opinion that there is absolutely a need to thoroughly investigate this topic, possibly by deciding upon which interpretation of the law is the right one. Swedish accounting organizations need to take this case more seriously than they have so far. Or could it be that they simply don't want to?

Keywords

Trust	Independence	Client	Auditing	Auditor	Professional Secrecy	Reporting Duty
-------	--------------	--------	----------	---------	----------------------	----------------

Innehåll

Förkortningar	6
1 Inledning	7
1.1 Bakgrund	7
1.2 Problemformulering	8
1.3 Syfte	8
1.4 Ämnesmotivering	8
1.5 Disposition	9
2 Metod	10
2.1 Datainsamling	10
2.2 Intervjuguide.....	10
2.3 Val av respondenter	11
2.4 Samtalens genomförande	12
2.5 Metodkritik	13
3 Teori	14
3.1 Redovisning och revision	14
3.1.1 Varför behövs revision?	14
3.1.2 Revisorns roll.....	14
3.1.3 Svensk revisionsreglering.....	15
3.1.4 Sammanfattning	16
3.2 Tystnads – och anmälningsplikt	17
3.2.1 Tystnadsplikt.....	17
3.2.2 Anmälningsplikt.....	18
3.2.3 Påföljder	20
3.2.4 Sammanfattning	20
3.3 Är anmälningsplikten ett problem?.....	21
3.3.1 En lag som delade revisorerna	21
3.3.2 Dateringar och misstankegrad	21
3.3.3 Osäker anmälan.....	22
3.3.4 Tystnadsplikten	22
3.3.5 Sammanfattning	24

4 Empiri	25
4.1 Introduktion	25
4.2 Respondenterna	26
4.3 Myndigheterna.....	26
4.3.1 Inställningen till tystnads- och anmälningsplikten	26
4.3.2. Att avsäga sig en klient	27
4.3.3 Varför råder delade meningar om huruvida plikterna befinner sig i konflikt?.....	28
4.4 Revisorerna.....	28
4.4.1 Inställningen till tystnads- och anmälningsplikten	29
4.4.2 Att avsäga sig en klient	30
4.4.3 Varför råder delade meningar om huruvida plikterna befinner sig i konflikt?.....	31
5 Analys	34
5.1 Inledning	34
5.2 Anmälningsplikten är ett problem – men inte för alla	34
5.3 Att avsäga sig en klient för att slippa anmäla ett misstänkt brott – åsikterna går isär	35
6 Slutsatser	37
6.1 Lagtolkning är centralt	37
6.1.1 Alternativ ett – lagtexten skyddar revisorn	38
6.1.2 Alternativ två – lagtexten skyddar inte revisorn.....	38
6.2 Varför tolkas lagen olika?	38
6.3 Förslag på åtgärder.....	39
6.4 Förslag för vidare forskning	41
7 Slutord	42
 Källförteckning	 43
 Bilaga 1: Samtalsfrågor	 46

Förkortningar

Lagar och normer

ABL	=	Aktiebolagslag (2005:551)
BrB	=	Brottsbalken (1962:700)
RevL	=	Revisionslag (999:1079)
RevisorL	=	Revisorslag (2001:883)
RB	=	Rättegångsbalken (1942:740)
SBL	=	Skattebrottslag (1971:69)
GAAP	=	Generally Accepted Accounting Principles
GRS	=	God Revisionssed
IFRS	=	International Financial Reporting Standards

Övrigt

AB	=	Aktiebolag
BRÅ	=	Brottsförebyggande Rådet
EBM	=	Ekobrottsmyndigheten
EU	=	Europeiska Unionen
Far	=	Föreningen för Auktoriserade Revisorer
RN	=	Revisorsnämnden
SKV	=	Skatteverket
SOU	=	Statens Offentliga Utredningar
VD	=	Verkställande Direktör

1 Inledning

I detta kapitel finnes en bakgrund till ämnesvalet, därefter en problemformulering, syfte, ämnesmotivering och disposition. Avslutningsvis presenteras metodval.

1.1 Bakgrund

Ett behov av trovärdig redovisning har funnits i många hundra år. Företags vinster beskattas och skatten används sedan exempelvis till vård och skola. Det är alltså inte bara ett företags aktieägare eller ledning som har intresse av att verksamheten sköts på rätt sätt utan även Skatteverket, myndigheter och allmänheten. Regelverken kring redovisning och revision av denne har förändrats genom åren eller rentav blivit till som ett resultat av ekonomiska skandaler och kriser. (*Kristofersson, 2009a; Fallenius, 2009*)

Revisorns uppgift är bland annat att kontrollera att redovisningen är tillförlitlig – att den följer aktuella normer och regler. I skrivande stund råder i Sverige allmän revisionsplikt, vilket innebär att alla bolag – stora som små – förväntas anlita revisorer för att få sina årsredovisningar godkända.

För att en revisor ska få tillgång till all information som behövs för att göra en så riktig bedömning som möjligt, krävs fullständig tillit mellan revisorn och kunden (*Far 2006*). Revisorn lyder, bland annat för att säkerställa att denne inte bryter förtroendet hos kunden, under ett antal regler och normer. En av dessa är den lagstadgade tystnadsplikten, som innebär att en revisor inte får yppa eller utnyttja någon information angående en klient om detta kan skada klienten ifråga. En annan är revisorns anmälningsplikt, som innebär att revisorn vid misstanke om brott utförda av styrelse eller VD, där brottet inte har eller kommer att åtgärdas inom företaget, måste anmäla detta till rättsväsendet. Det råder delade meningar om huruvida anmälningsplikten är bra eller dålig (*Korsell & Engerstedt, 2004*). Det finns revisorer som menar att anmälningsplikten tvingar dem att bryta mot tystnadsplikten samtidigt som revisorn också riskerar påföljder vid ett felaktigt handlande (*BRÅ 2004:4*).

Revisorn måste, om denne misstänker något brottsligt i verksamheten denne arbetar i, välja mellan att anmäla eller inte. Att lämna information till åklagare innebär i praktiken att bryta tystnadsplikten. Om anmälan inte leder till åtal och informationen som revisorn lämnat ut varit tillräckligt allvarlig menar vissa revisorer att det finns en risk att stämmas för brott mot tystnadsplikten (*Håkansson & Isaksson, 2008*). I tidigare studier har intervjuade revisorer i detta skede rentav valt att avsäga sig klienten för att slippa välja mellan de två plikterna (*Håkansson & Isaksson, 2008; Kärlin m.fl., 2007*). I detta skede sker en brottslig handling – revisorn ska enligt lag anmäla brottet och måste därför ange något annat som skäl till avhoppet om det inte ska komma fram att det egentligen rör sig om ett misstänkt brott.

1.2 Problemformulering

Tidigare har det framkommit att ungefär varannan revisor upplever anmälningsplikten som negativ (*Korsell & Engerstedt, 2004*). Ett fåtal revisorer har rentav begått en brottslig handling som följd av den konflikt de upplever mellan tystnads- och anmälningsplikten. Varför är det så och vad är det som orsakar att endast en del revisorer upplever en konflikt?

1.3 Syfte

Syftet i denna uppsats är att försöka ta reda på vad som ligger bakom att det tycks råda delade uppfattningar om huruvida det existerar en konflikt mellan revisorns tystnads- och anmälningsplikt eller ej.

1.4 Ämnesmotivering

Konflikten vissa revisorer tycks uppleva mellan tystnads- och anmälningsplikten har lett till att det finns revisorer som gör sig av med klienter för att slippa anmäla ett misstänkt brott. Inte nog med att detta innebär en brottslig handling, eftersom den riktiga orsaken till avhoppet inte kan anges, utan det kan också finnas en risk att nästföljande revisor inte upptäcker brottet och det därför förblir dolt. Det är alltså inte endast fråga om ett lagbrott där revisorn inte är

ärlig i dokumentationen av sina handlingar, utan också om särskilt svårupptäckt och svårbevislig ekonomisk brottslighet som kanske aldrig anmäls till myndigheterna.

1.5 Disposition

Först följer en redogörelse för metodval efter vilken fokus flyttas till uppsatsens teoretiska grund. För att förstå tystnads- och anmälningsplikten samt varför dessa enligt vissa revisorer ligger i konflikt med varandra, måste det finnas en förståelse för bakgrunden till de båda. Därför finns i teorikapitlet en röd tråd centrerad kring begreppet tillit. Här ges en kort bakgrund till redovisning och revision, med avsikt att bidra till förståelsen för varför tystnadsplikten är så väl förankrad i revisorsbranschen samt varför anmälningsplikten sedermera uppstod. Det finns också ett flertal lagar och normer för revisorns arbete, varav ett antal är av intresse för denna uppsats. Därefter flyttas fokus till regleringen kring revisorns tystnads- och anmälningsplikt samt de påföljder revisorn som riskerar vid brott mot dessa. Det har uppstått en del kritik mot anmälningsplikten, inte minst angående att den enligt vissa revisorer befinner sig i konflikt med tystnadsplikten. Detta är ett centralt ämne och får därför ett eget avsnitt.

I Empirin presenteras först, mycket kort, de ämnen som samtalats kring med sex olika respondenter. Därefter delas kapitlet upp och svaren från dels myndighetspersoner och dels revisorer presenteras var för sig. Analysen jämför och sammanfattar det viktigaste ur den teoretiska och empiriska grunden, varpå slutsatser följer i ett eget kapitel allra sist i uppsatsen.

2 Metod

I detta kapitel presenteras metodval, genomförandet av denna samt kritik mot metodval.

2.1 Datainsamling

Tyvärr finns i nuläget inte mycket skrivet om den konflikt vissa revisorer upplever mellan tystnads- och anmälningsplikten i tryckt form, inte ens i revisorsorganisationen Fars egen litteratur. Fokus ligger därför på att kort beskriva bakgrunden till de två plikterna och därefter grundligt undersöka lagstiftningen kring dem samt de effekter som brott mot dessa kan ge. Utöver detta har praktiska fall studerats för att ge en bild av hur yrkesverksamma revisorer ser på de två plikterna. Grunden till denna del är debattinlägg i tidskrifter, intervjuer av revisorer i tidigare studier om revisorns tystnads- och anmälningsplikt, rättsfall från RN och slutligen också uttalanden från BRÅ.

För att kunna genomföra den empiriska studien fanns två tänkbara metoder – personliga intervjuer eller enkäter. Båda har sina för- och nackdelar men med hänsyn till att vi endast hade åtta veckor till förfogande och denna tid på året innebär mycket jobb i revisorsvärlden, vågade vi inte räkna med att få ihop fler än några stycken intresserade revisorer för en enkätstudie. Därför valde vi att istället fokusera på ett mindre antal intervjuer där vi kan ställa följdfrågor och lägga den tid det hade tagit på att forma, skicka ut och invänta svar på enkäter på att istället studera respondenternas svar (*Christensen mfl, 2001*).

2.2 Intervjuguide

För att undersöka uppfattningen om revisorns tystnads- och anmälningsplikt bland respondenterna, men också i vilka situationer de revisorer som avsagt sig en klient för att slippa anmäla ett misstänkt brott kan ha befunnit sig i samt hur de har gått tillväga, har samtalen grundat sig i följande tre områden:



Figur II - Samtalsämnen

Kring dessa huvudämnen har ett antal följdfrågor ställts, vilka går att finna i *Bilaga I – Samtalsfrågor*. Alla respondenter har inte besvarat samtliga frågor av naturliga skäl – menar exempelvis respondenten på myndighetssidan att han eller hon inte vet något om revisorns tystnadsplikt kan denne inte heller spekulera i varför vissa revisorer upplever en konflikt mellan den och anmälningsplikten. Utifrån svaren på dessa frågor jämförde vi sedan om uppfattningen skiljer sig åt mellan revisorer och representanter från myndigheternas sida, samt hur deras åsikter förhåller sig till den teoretiska grunden för uppsatsen. Mer om urvalet av respondenter följer nedan.

2.3 Val av respondenter

Vi siktade in oss på yrkespersoner som arbetat en längre tid i sin bransch, för att dessa ska ha erfarenhet från både före och efter anmälningspliktens införande. I vårt fall upplevde vi att revisorer var en given grupp vi måste samtala med eftersom det är de som yrkesmässigt påverkas av tystnads- och anmälningsplikten. En lärare på högskolan som redan inledningsvis intresserat sig för ämnet hjälpte oss med namn på några revisorer och revisionsbyråer som skulle kunna vara oss till hjälp. Några av dessa fick vi kontakt med direkt, men i andra fall blev vi hänvisade till någon annan på samma byrå. Slutligen hade vi efter ett par veckors letande samlat på oss fem revisorer utöver de två tidigare nämnda myndighetspersonerna. Av en slump föll det sig så att samtliga respondenter arbetade på stora, i flera fall internationella byråer, men detta var inget vi ursprungligen planerade för. Tyvärr hade en av dem dubbelbokat sig vid tidpunkten för mötet, varpå den empiriska studien endast innefattar fyra revisorer istället för de ursprungliga fem.

Utöver dessa fyra revisorer ville vi inte endast ha representanter för en enda yrkeskår då de lagbrott vissa revisorer (*Håkansson & Isaksson, 2008; Kärlin m.fl., 2007*) gjort sig skyldiga till i högsta grad angår även myndigheterna. Läraren som tidigare nämnts tipsade oss om en skattejurist som visade sig vara mycket svår att få kontakt med. Av en slump hittade han istället oss då han besvarade ett generellt e-mail vi skickat till Skatteverket i Malmö. På Ekobrottsmyndigheten fick vi däremot napp direkt. Vi samtalade därför också med en person på Skatteverket och en på Ekobrottsmyndigheten, båda yrkesverksamma sedan många år. På Skatteverket är den närmsta kontakten i form av orena revisionsberättelser, som granskas och eventuellt leder till rättsliga påföljder. Respondenten på Ekobrottsmyndigheten å sin sida arbetar med företagsgranskning åt åklagare och utreder om det föreligger någon ekonomisk brottslighet.

Revisorer	Myndigheterna
Anders Andersson	Sven Svensson
Bertil Bertilsson	Stig Stigsson
Carl Carlsson	
David Davidsson	

Tabell I - Respondenter

Eftersom samtliga revisorer önskade vara anonyma väljer vi att anonymisera även myndighetspersonerna. Vi kan tyvärr inte avslöja speciellt mycket om dem var för sig. Alla respondenter har många års branschfarenhet och en av revisorerna, Bertilsson, arbetar på ett bolag som är specialiserad på en specifik typ av klienter i Sverige. Då vetskapen om vilken grupp detta gäller skulle kunna göra det möjligt att röja individens identitet kan vi inte berätta mer om den saken. Samtliga revisorer befinner sig avslutningsvis på stora byråer varav Anderssons, Carlssons och Davidssons bolag även är internationellt verksamma.

2.4 Samtalens genomförande

För att underlätta för oss själva deltog vi båda i samtalen och spelade in samtalen med en mp3spelare, något samtliga respondenter samtyckte till förutsatt att vi garanterade att det inte spreds. Eftersom vi spelade in samtalen var det mycket lättare att aktivt kunna delta och ställa följdfrågor vid oklarheter. Ibland tillkom frågor spontant under intervjuerna och dessa kunde vi sedan återanvända i nästa samtal tack vare att vi spelat in dem. Samtalen varade mellan 20 och 40 minuter och utfördes på respektive respondents arbetsplats.

2.5 Metodkritik

Det finns nackdelar med metoden vi valt, varav en är att vi inte når ut till lika många personer. Frågorna vi har ställt kan också upplevas som känsliga och respondenterna hade kanske därför gett ärligare eller mer intressanta svar via en enkätundersökning än öga mot öga. I inledningsskedet till denna studie märkte vi att de frågor vi ville ställa förändrades mycket efterhand arbetet fortskred. Därför avvaktade vi med den empiriska studien tills vi var säkra på vad för frågor vi ville ha svar på. Dessa är, med hänvisning till *Bilaga 1 – Samtalsfrågor*, av kvalitativ art varpå en enkätundersökning skulle ha bestått av många öppna frågor. De knappt sex veckorna som återstod uppfattades därför som alldeles för lite tid för att hinna samla in informationen, sammanställa och analysera denna. Istället valde vi att inrikta oss på ett mindre antal respondenter som vi samtalade med personligen. Det var dessutom troligare att potentiella respondenter skulle samtycka till att ge oss av sin tid om vi endast ber om en respondent på en byrå istället för flera.

3 Teori

I detta kapitel berättar vi om den effekt som bristen på tillit har gett, från det att bokföring och redovisning uppstod tills kontroll av redovisningen i form av revision infördes. För att kontrollera att revisorn gör sitt jobb finns lagar och regler inte minst kring denna uppsats kärnämnen – tystnads- och anmälningsplikten. Debatt kring konflikten mellan tystnads- och anmälningsplikten behandlas i slutet av kapitlet.

3.1 Redovisning och revision

3.1.1 Varför behövs revision?

Behovet av tillförlitlighet till företag och andra organisationer har skiftat mellan årens lopp och ytterligare förstärkts av olika ekonomiska skandaler. En av dessa katastrofer inträffade på 1930-talet och går idag under benämningen Kreugerkraschen. Borgström (sverigesradio.se) berättar att tusentals aktieägare tvingades inse att deras värdepapper inte längre hade något värde. Kapitalmarknaden utsattes för misstro under lång tid därefter – en misstro som måste åtgärdas, bland annat via noggrannare revision. Jönsson (1991) menar i en artikel att Kreugerkraschen utgjort den allra största påverkan på svensk revisionslagstiftning. Även den aktuella finansiella krisen ska enligt Fallenius (2009) ha bidrag till att stärka reglering bland annat inom revision.

Ekonomiska kriser och skandaler har alltså bidragit till att öka behovet av tillförlitlig bokföring och redovisning. Revisionen är ett sätt för att avhjälpa den misstro för systemen som uppstått gång efter gång och återställa samhällets tillit till företagen. Vem är det då som utför revisionerna och vad gör denne person i praktiken?

3.1.2 Revisorns roll

Revisorn är en viktig pusselbit i företags och organisationers förtroendeskapande. Det är en yrkesman som, förutom att exempelvis fungera som ett ”bollplank” för företagare eller bidra

till att förbättra redovisning och rutiner i verksamheter, också utför revisioner (*alltomrevision.wordpress.com*). För närvarande råder i Sverige allmän revisionsplikt, som innebär att alla företag vid tidpunkten för årsredovisningen måste få sin verksamhet granskad av en revisor. Revisorn avslutar arbetet med att skriva en revisionsberättelse där företaget antingen godkänns, så kallad ren revisionsberättelse, eller underkänns, så kallad oren revisionsberättelse. Allt revisorn gör, exempelvis särskilda iakttagelser och slutsatser revisorn dragit ur dessa, under arbetets gång skall dokumenteras och bevaras i minst tio år (*www.revisorsnamnden.se*¹) Revisorn spelar alltså en viktig roll för företags och organisationers förtroendeskapande. Men vem kontrollerar revisorn? Hur ska samhället kunna lita till revisorns bedömning? Det är här regleringen kommer in.

3.1.3 Svensk revisionsreglering

Svenska revisorer lyder delvis under olika lagar såsom Aktiebolagslag (2005:551), Revisorslag (2001:883) och Revisionslag (999:1079). Om bolaget är börsnoterat är även IFRS, en samling internationella regler som är vanligt accepterade i EU, aktuell. Utöver detta finns också i Sverige ett antal rekommendationer och normer som revisorn förväntas efterleva. Dessa normer samlas under beteckningen God Revisionssed, GRS, en samling rekommendationer som ges ut av Far. GRS jämförs ibland med den amerikanska redovisningsstandarden GAAP, (*Blake m.fl. 1998; Vanasco m.fl. 1997*), eftersom GAAP i likhet med GRS är fokuserad kring redovisningsprinciper istället för regler. *Blake (m.fl. 1998)* betonar dock att det finns ett antal mycket viktiga skillnader, nämligen att det i Sverige finns regler – inte minst skatteregler – som går före GRS.

I skrivande stund pågår en process som kan komma att innebära att revisionsplikten för små och medelstora företag avskaffas. Detta innebär att revisionen i dessa fall ändras från att tidigare ha varit en lagstadgad plikt till att bli efterfrågestyrd. *Svanström och Sundgren (2010)* menar i en artikel i tidskriften *Balans*, där *Svanströms* doktorsavhandling behandlas, att detta inte nödvändigtvis måste bli ett problem för revisionsbolagen, även om revisorns roll kan komma att förändras åt att bli mer fokuserad på rådgivning.

Regleringen kring revisorns arbete kan betraktas som ett kontrollmedel för att öka tillförlitligheten till dennes arbete. *Gometz (2006)* kopplar exempelvis samman revisorns så

kallade oberoende med behovet av tillförlitlighet för dennes arbete. Om förtroendet till en revisor sviktar menar Gometz att det i första hand är oberoendet som ligger bakom. Detta oberoende innebär kort att revisorn, om denne misstänker sig ha utvecklat någon sorts beroende gentemot en klient, omedelbart måste avsäga sig uppdraget. Oberoende har haft mycket stor vikt för revisorn en längre tid, och finns sedan mycket lång tid tillbaka omnämnt i litteraturen.

“The position of the public accountant in respect to corporations and their management is always an independent one. Unlike the attorney, he is not expected to make out a case. The character of the service he renders is impersonal”

(Sells, 1908)

Ett sätt för revisorn att säkerställa sitt oberoende till en klient är att använda sig av den så kallade analysmodellen (www.far.se), ett verktyg som också kan användas för att avgöra huruvida revisorn bör avsäga sig en klient eller ej. Vänskapsrelationer till uppdragsgivaren eller någon i dennes närhet kan vara en sådan situation där revisorn bör avsluta uppdraget i förtid, men även om det förekommit hot eller revisorn har ett personligt ekonomiskt intresse hos klienten.

3.1.4 Sammanfattning

Revisorn är en viktig del i företags och organisationers förtroendeskapande och bidrar till detta bland annat genom att granska den information som finns tillgänglig. En av revisorns uppgifter är att kontrollera företags årsredovisning, något som avslutas med att revisorn skriver en revisionsberättelse där han eller hon anmärker på eventuella fel och brister och i värsta fall ”underkänner” bolaget genom att skriva en så kallad oren revisionsberättelse. För att revisorns arbete ska vara tillförlitligt finns ett antal regleringar, varav en del rör revisorns oberoende. Detta oberoende kan rentav vara hela orsaken till när förtroendet till en revisor sviktar (Gometz, 2006). Oberoendet har funnits i väldigt många år och är väl förankrat i revisorsbranschen – likaså revisorns tystnadsplikt. Mer om denna i nästa avsnitt.

3.2 Tystnads – och anmälningsplikt

3.2.1 Tystnadsplikt

Tystnadsplikten är lagstadgad och som tidigare nämnt en viktig del för klientens tilltro till revisorn (*Far 2006*). Tystnadsplikten innebär att en revisor inte får lov att föra vidare eller utnyttja information han eller hon tillägnat sig under eller efter ett uppdrag. Inte ens på bolagsstämman får revisorn yppa vad som helst. Revisorn har dock alltid rätten att lämna ut obetydliga uppgifter om klienten (*Moberg 2006*). *Far (2006)* förklarar denna stränga reglering med att revisorn annars inte skulle kunna sköta sitt arbete. Om en kund misstänker en revisor för att sprida information kommer denne kanske inte ha förtroende nog till revisorn för att delge denne den information som behövs för att ge en så rättvisande bild av företaget som möjligt. Tystnadsplikten kan också ställa till problem för revisorn, något *Far* exemplifierar genom ett scenario där revisorn sällan kan förklara hur det verkligen ligger till när han eller hon blir kritiskt bemött.

Lagtext om tystnadsplikten går att finna på ett flertal platser.

En revisor får inte till den som saknar rätt att få kännedom om företagets angelägenheter obehörigen lämna upplysningar om sådana företagets angelägenheter som revisorn får kännedom om när han eller hon fullgör sitt uppdrag, om det kan vara till skada för företaget.

RevL 35 §

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

RevisorL 26 §

I ABL behandlas tystnadsplikten i det nionde kapitlet.

Revisorn får inte till en enskild aktieägare eller till någon utom stående 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.

ABL 9 kap 41 §

Revisorn är skyldig att lämna bolagsstämman de upplysningar som stämman begär, i den mån det inte skulle vara till väsentlig skada för bolaget. [...]

ABL 9 kap 45 §

Undantag specificeras också i ABL, nämligen att bland annat medrevisorer har rätt att ta del av informationen, så även undersökningsledare om det pågår en förundersökning om brottsmål (*ABL 9 kap 46 § 1, 2 st*). Det finns också påföljder om revisorn bryter mot tystnadsplikten. Revisorn kan bli stämd av klienten (*BrB 20 kap 3 §*) varpå fallet även anmäls till RN varpå revisorn kan dömas till böter (*RB 9 kap 6 §*) eller fängelse.

Det finns tveksamheter kring regleringen om revisorns tystnadsplikt. Öhman (2005) menar att de andra intressenterna i ett företag – de som inte utgör styrelse eller VD – på grund av tystnadsplikten lätt kommer i kläm. VD och styrelse vet nämligen mycket mer om vad som verkligen pågår i ett företag än övriga intressenter, såsom aktieägare eller leverantörer. Likväl måste revisorn iaktta tystnadsplikt mot dessa.

Tystnadsplikten bidrar sammanfattningsvis till klientens tilltro till revisorn, vars arbete i sin tur bidrar till omvärldens tillit till klienten. Men vad händer om en företagare begår en brottslig handling i sitt bolag och revisorn måste hemlighålla uppgifterna om detta? Om revisorn inte kan bidra till att förhindra brott så minskar naturligtvis tilliten till bolagen ur brottssynpunkt. Detta var en av orsakerna till att revisorns anmälningsplikt så småningom kom till (*Larsson, 2004*). I följande avsnitt presenteras regleringen kring denna.

3.2.2 Anmälningsplikt

Revisorn arbetar bland annat med att granska företag och slutligen antingen godkänna eller underkänna bolaget. Detta slutliga avgörande utför revisorn i en så kallad revisionsberättelse, som bifogas i årsredovisningen. Regleringen kring vad som ska finnas i revisionsberättelsen går att finna i ABL. Sedan år 1999 finns i Sverige en obligatorisk, lagstadgad anmälningsplikt för revisorer – men den är inte unik för Sverige utan finns bland annat också i Norge (*Larsson, 2004*). Denna är överordnad tystnadsplikten och regleringen går att finna i ABL 9 kap. Eftersom paragraferna är många och utspridda i kapitlet presenteras de här i sammanfattad form.

Revisorn ska, förutom att granska bolaget och skriva en revisionsberättelse, även beakta huruvida något brottsligt skett i företaget. Om det finns skäl att misstänka att ett brott har begåtts ska revisorn först ta hänsyn till vem som utfört det. Är det inte styrelse eller VD som

begått brottet ifråga ska revisorn endast rapportera saken till dem. Om däremot styrelse eller VD har begått det misstänkta brottet ska revisorn underrätta styrelsen om detta men måste inte anmäla saken till myndigheterna om styrelsen själv reder ut saken. Revisorn måste däremot inte underrätta till styrelsen om det inte är troligt att något kommer att göras åt saken och i så fall ska en anmälan lämnas in till polismyndighet eller åklagare. Därefter ska revisorn avgå från sin post. När ett revisionsuppdrag upphör i förtid ska revisorn upplysa Bolagsverket om saken samt anmäla det för registrering i Aktiebolagsregistret. I motsatt riktning kan även klienten välja att avsäga sig sin revisor, men även i detta fall ska Bolagsverket meddelas skälen av båda parter. Bolagsverket kräver dock inga speciellt ”ordrika historier” kring saken (Kristofersson, 2009b).

Brotten som revisorn måste vara uppmärksam på och upplysa styrelse, VD eller myndigheterna om är många och går att finna i BrB och SBL, se tabell nedan. Förutom dessa nämns i ABL också så kallade förbjudna lån, lån som ges från ett AB till exempelvis en styrelseledamot.

Brott	Lag	Kapitel	Paragraf
Bedrägeri	BrB	9	1, 3
Penninghäleri	BrB	9	6a
Svindleri	BrB	9	9
Förskingring	BrB	10	1, 39
Olovligt förfogande	BrB	10	4
Trolöshet mot huvudman	BrB	10	5
Oredlighet mot borgenär	BrB	11	1, 2
Otillbörligt gynnande av borgenär	BrB	11	4
Bokföringsbrott	BrB	11	5
Bestickning	BrB	17	7
Mutbrott	BrB	20	2
Skattebrott	SBL	-	2, 4
Vårdslös skatteuppgift	SBL	-	5
Försvårande av skattekontroll	SBL	-	10

Tabell II – Brott som innefattas av anmälningsplikten

Anmälningsplikten orsakar indirekt att revisorn måste lämna ut uppgifter som i ett annat sammanhang skulle kunna innebära ett brott mot tystnadsplikten. Anmälningsplikten är dock

som tidigare nämnt överordnad tystnadsplikten och revisorn måste vid behov lämna de uppgifter som behövs till undersökningsledaren om förundersökning i brottsmål förekommer (*ABL 9 kap 46 § 2 st*).

3.2.3 Påföljder

RN är den instans som tar emot och behandlar anmälningar mot revisorer, men öppnar ibland egna utredningar även om ingen anmälan förekommit. Om det framkommer att en revisor har åsidosatt sina skyldigheter kan denne dömas till en så kallad disciplinär åtgärd (*www.revisorsnamnden.se*²). Denna kan bestå av en erinran, varning eller i värsta fall kan revisorn mista sin titel. Enligt RN själva utfärdas omkring 60 stycken sådana disciplinära åtgärder varje år.

Brott mot tystnadsplikten kan ske i form av att revisorn berättar för mycket vid en bolagsstämma eller utnyttjar information denne införskaffat om en klient för egen vinning. Angående anmälningsplikten rör det sig om att revisorn underlåtit att anmäla en brottsmisstanke.

3.2.4 Sammanfattning

För att omvärlden ska kunna lita på revisorn har många regler och normer utformats. En av revisorns skyldigheter är oberoendet. Revisorn får inte vara i en beroendeställning till sin klient, exempelvis i form av kompisskap. Oberoendet går att koppla samman med en annan av revisorns skyldigheter, nämligen tystnadsplikten. Den innebär att revisorn inte får yppa något av det denne tagit del av under eller efter arbetet för en klient (*ABL, RevisorL, RevL*), med ett fåtal undantag för mindre allvarlig information. Detta för att bidra till företagarnas tillit till revisorerna, så att dessa vågar lämna ut all information som behövs (*Far 2006*). Det finns också en anmälningsplikt som är överordnad tystnadsplikten och denna innebär att revisorn även måste beakta huruvida brott har begåtts i företaget. Om ett brott har begåtts av styrelse eller VD och inget görs eller kommer att göras åt saken inom bolaget, ska en anmälan lämnas till polismyndighet eller åklagare (*ABL*).

Dessa två plikter, anmälnings- och tystnadsplikten, kan var för sig leda till ett antal påföljder om de bryts. Det finns alltså goda skäl för revisorn att inte vilja bryta mot någon av de två, men det kan ibland vara svårt att hålla på den ena plikten utan att bryta mot den andra – mer om detta i nästkommande avsnitt.

3.3 Är anmälningsplikten ett problem?

3.3.1 En lag som delade revisorerna

Huruvida anmälningsplikten är positiv eller ej besvaras olika av olika revisorer.

Ursprungligen var tanken att revisorer ska ha rättigheten att informera rättsinstanser om förhållandena i ett företag och inte på grund av tystnadsplikten tvingas neka att hjälpa till vid förundersökningar eller liknande (*BRÅ, 1978*). Efter en lång politisk process som pågick under 1900-talets gång (*Larsson, 2004*), där frågan kring anmälningsmöjlighet för revisorer skiftade i värde efterhand olika regeringar bytte plats, klubbades lagen slutligen igenom år 1999. Nu hade den dock förändrats från en möjlighet till en plikt, ett krav, fast Far in i det sista försökte förändra förslaget till att bli en rättighet och inte en skyldighet. Korsell och Engerstedt (*2004*) gjorde på uppdrag av BRÅ en undersökning som visade att 47 procent av de tillfrågade revisorerna var negativt inställda vid införandet av anmälningsplikten. Nio år senare tycks attityden inte ha förbättrats. Svanström (*2008*) berättar i sin doktorsavhandling om en enkätstudie där endast sex procent av de nästan 700 tillfrågade revisorerna har anmält ett brott under de nio år som gått sedan lagens införande. I de följande avsnitten behandlas ett antal tänkbara orsaker till att anmälningsplikten kan betraktas som ett problem.

3.3.2 Dateringar och misstankegrad

I vissa fall kan det framkomma att det har förekommit ett brott i en verksamhet som en revisor arbetat i och därför borde ha upptäckt och anmält. Det kan vara en fråga om slarv eller att revisorn inte uppfattade misstanken som tillräckligt allvarlig för att genomföra en anmälan. Revisorn kan då dömas för att ha underlåtit att anmäla brottet. Det finns dock fall av mer komplicerad art. Revisorn kan ha av sagt sig klienten före det att brottet skett i verksamheten

och då gå fri. I ett rättsfall från 2008 (*www.revisorsnamnden.se*³) hävdade en revisor just detta, men gjorde misstaget att inte underrätta styrelsen omedelbart utan det skedde först när brottet hunnit ske. RN bedömde därför att revisorn borde ha anmält saken och meddelade denne en erinran. I andra fall kan det röra sig om att revisorn inte ansett att misstanken om brott var hög nog för att anmäla. Vid ett tillfälle ledde ett sådant fall (*www.revisorsnamnden.se*⁴), tillsammans med ett antal andra försummelser såsom bristande dokumentering, till upphävandet av revisorns godkännande. Detta med misstankegrad är en komplicerad fråga – det råder nämligen delade meningar om i vilka fall en revisor bör anmäla ett misstänkt brott. BRÅ berättar i en rapport (2004:4) att representanter för åklagarmyndigheter och jurister anser att revisorn ska anmäla ett brott redan vid en misstankenivå om 5-20 procent, något revisorerna i studien absolut inte höll med om. När revisorn bör anmäla ett brott är alltså ingen enkel fråga och tveksamheterna håller i sig även några år efter BRÅ:s rapport. Revisorer i en annan studie, i uppsatssyfte (*Rahavard m.fl, 2008*), anser nämligen att uttrycket ”skälig misstanke” inte är tillräckligt välutvecklat. Om revisorn anser att misstanken är för låg och på grund av detta inte anmäler finns alltid risken att det senare framkommer att denne borde ha anmält fallet – och då kan revisorn anmälas för att ha brutit mot anmälningsplikten.

3.3.3 Osäker anmälan

Förutom problemet att avgöra när misstanken är stor nog för att en anmälan bör genomföras finns ett annat dilemma – det är osäkert om en anmälan leder till åtal. Några intervjuade revisorer (*Håkansson & Isaksson 2008*) menar att anmälningsplikten på grund av detta rentav saknar betydelse för dem. Detta, att anmälningar ibland inte leder till åtal, är en av de centrala delarna i den konflikt vissa revisorer upplever mellan anmälningsplikten och tystnadsplikten – detta behandlas närmre i följande avsnitt.

3.3.4 Tystnadsplikten

Revisorn ska i första hand ta upp ett misstänkt brott med företagets styrelse eller VD, men om problemet inte åtgärdas eller kommer att åtgärdas ska en anmälan lämnas till åklagare eller liknande – för mer information, se avsnitt 3.2.2 *Anmälningsplikt*.

Att anmäla en klient för ett misstänkt brott kan dock innebära att revisorn, för att kunna delge åklagare och myndigheter den information som behövs, på ett sätt måste bryta mot sin tystnadsplikt. Det går inte att besvara frågor från åklagare utan att utlämna uppgifter om klienten. Detta kan för en del revisorer innebära ett svårt avvägande. Hur revisorn än agerar riskerar han eller hon nämligen att bli stämd (*BRÅ 2004:4*). Om revisorn anmäler ett misstänkt brott men anmälan inte leder till åtal, kan han eller hon bli stämd på skadestånd för att ha brutit mot tystnadsplikten om informationen som utlämnats varit allvarlig nog. Intervjuade revisorer i en tidigare studie (*Håkansson & Isaksson, 2008*) har också berättat att revisorn förutom stämningsrisken även riskerar att bli prickad av RN om han eller hon anmäler en kund på felaktiga grunder. Revisorn riskerar vidare att anmälas för försummelse och kan även få ett försämrat rykte. Om revisorn däremot inte anmäler och brottet upptäcks i efterhand kan han eller hon bli stämd för att ha underlåtit att anmäla och i värsta fall mista sin titel. Med andra ord riskerar revisorn påföljder av varierande art oavsett vilken av de två plikterna han eller hon väljer att följa.

Detta, att revisorn riskerar påföljder hur han eller hon än agerar, kan vara mycket problematiskt. Ibland kan det röra sig om misstänkta brottsfall där utfallet av en anmälan är mycket osäker. Det finns kanske en risk att anmälan aldrig leder till ett åtal och att de uppgifter revisorn skulle behöva lämna är allvarliga nog för att denne ska bli stämd för att ha brutit mot tystnadsplikten. Hansson (2008) styrker detta att åklagaren ogärna åtalar i ”tveksamma fall” i en artikel i *Balans*. Dessutom menar Hansson att det är fullt möjligt att dömas för bokföringsbrott i en domstol men sedan frias i en annan, samt att revisorerna är väl medvetna om denna tveksamma hantering. Sådana här tveksamma fall, där utgången av ett åtal är mycket osäker, är enligt intervjuade revisorer inga ovanligheter utan faktiskt väldigt många (*Kärilin m.fl., 2007*). Hur resonerar då revisorn i en sådan här situation? Anmäler de eller håller de tyst?

Några intervjuade revisorer väljer att följa tystnadsplikten eftersom denna är så pass väl förankrad i branschen (*Rahavard m.fl., 2008*). Vissa revisorer rådgör med åklagare, EBM och kollegor, men svarar inte rakt ut på vad de faktiskt gör i slutändan (*Rizvanovic m.fl., 2006*). Av speciellt intresse är att ett flertal tillfrågade använder sig av en tredje lösning – att göra sig av med de besvärliga kunderna för att slippa hamna i en avvägning mellan tystnads- och anmälningsplikten (*Håkansson & Isaksson, 2008; Kärilin m.fl., 2007*). Brottet förblir då

oanmält, såvida inte nästkommande revisor som tar över klienten upptäcker felet. Detta handlande är olagligt eftersom revisorn, för att inte avslöja för omvärlden vad den egentliga orsaken till avhoppet var, måste ange något annat än den verkliga orsaken i sin dokumentation.

3.3.5 Sammanfattning

Anmälningssplikten har varit föremål för mycket kritik genom åren och tycks ännu inte ha accepterats till fullo. Än idag är andelen anmälda fall ytterst få (*Svanström 2008*). En del av kritiken riktas mot att anmälningssplikten, enligt en del revisorer, befinner sig i konflikt med tystnadsplikten. Det går inte att anmäla ett misstänkt brott utan att lämna ut uppgifter om företaget till myndigheterna, men å andra sidan kan revisorn bli åtalad också om denne underlåter att anmäla och brottet upptäcks i efterhand. Det finns fall där revisorn daterat avsägningen till en tidpunkt före det att brottet genomförts i bolaget (*www.revisorsnamnden.se*³), likaså fall där revisorn inte uppfattat misstanken om brott som stor nog för att genomföra en anmälan (*www.revisorsnamnden.se*⁴). Det förväntas ibland att revisorn ska anmäla redan vid en misstankenivå om 5-20 procent, något som av många revisorer upplevs som mycket låg (*BRÅ 2004:4*) och i en sådan situation är det tveksamt om anmälan leder någon vart. Det finns fall då revisorn, av rädsla för att anmälan inte leder någon vart och revisorn istället blir stämd för brott mot tystnadsplikten, har brutit mot lagen genom att avsäga sig en klient istället för att anmäla det misstänkta brottet (*Håkansson & Isaksson, 2008; Kärlin m.fl, 2007*).

Nu följer en redogörelse för uppsatsens empiriska grund. Respondenternas tankar kring plikterna, att i allmänhet avsäga sig en klient och huruvida det är möjligt att göra på grunderna att vilja slippa göra en anmälan, presenteras. Avslutningsvis ställdes respondenterna inför frågan om varför plikterna uppfattas olika mellan olika människor.

4 Empiri

I detta kapitel redogörs för de svar vi erhållit av myndighetspersoner och revisorer som vi har samtalat med.

4.1 Introduktion

Med hänvisning till föregående kapitel och kapitel 2 *Metod* har frågor kring följande områden ställts:



Figur III - Samtalsämnen

Dessa huvudämnen har samtalats kring med ett antal tillfrågade revisorer och myndighetspersoner, där svaren varierade. För en fullständig lista över vilka frågor som ställts hänvisas till *Bilaga I – Samtalsfrågor*.

Generellt följer upplägget i detta kapitel samma ordning som teorikapitlet - först behandlas nämligen den allmänna inställningen till redovisning och revision för att därefter djupdyka i tystnads- och anmälningsplikten och den konflikt vissa här upplever. Respondenternas svar presenteras i samma ordning som frågorna ställdes, i enlighet med *Bilaga I*.

4.2 Respondenterna

Samtliga tilltalade i detta kapitel har som gemensam nämnare att de är verksamma inom revisionsbranschen, Skatteverket eller Ekobrottsmyndigheter sedan ett flertal år tillbaka. Frågorna som ställdes varierade något beroende på hur samtalet artade sig, men grundar sig i *Bilaga I – Samtalsfrågor*. Då alla önskade vara anonyma benämns respondenterna enligt följande:

Revisorer	Myndigheterna
Anders Andersson	Sven Svensson
Bertil Bertilsson	Stig Stigsson
Carl Carlsson	
David Davidsson	

Tabell I - Respondenter

Först behandlas samtalen med två myndighetspersoner. Därefter följer de fyra revisorernas åsikter kring ämnet.

4.3 Myndigheterna

Detta avsnitt behandlar samtalen med Stig Stigsson på Skatteverket och Sven Svensson på Ekobrottsmyndigheten. På Skatteverket är den närmsta kontakten med huvudämnet i denna uppsats orena revisionsberättelser, som granskas och eventuellt leder till rättsliga påföljder. Ekobrottsmyndigheten å sin sida hanterar ekonomisk brottslighet. Respondenten ifråga arbetar med företagsgranskning åt åklagare och utreder om det föreligger någon brottslighet. Båda har varit yrkesverksamma i minst 40 år.

4.3.1 Inställningen till tystnads- och anmälningsplikten

Ingen av de två respondenterna är insatta i revisorns tystnadsplikt och dess eventuella konflikt med anmälningsplikten, ej heller de påföljder revisorn riskerar vid brott mot tystnadsplikten. Stigsson menar dock bestämt att en revisor aldrig riskerar att förlora sin titel på grund av brott mot tystnadsplikten. Han är av den uppfattningen att revisorer överlag är negativt inställda till

anmälningsplikten, men tänker inte alls på om det kan vara någon sorts avvägningsfråga på grund av tystnadsplikten. Svensson kopplar samman uppkomsten av anmälningsplikten med revisorns oberoende.

”Huvudsakliga skälet [till införandet av anmälningsplikten], från lagstiftarnas sida, hoppas jag har varit att man har varit orolig för att oberoendet som revisorn har varit för dåligt, i vart fall i små och medelstora AB.”

Svensson

Revisorn har i dessa mindre bolag varit en del av företagsfamiljen och efter sisådär tjugo år i verksamheten är oberoendet högst tveksamt. Han kopplar oberoendet till Enron-skandalen och menar att den aldrig uppkommit om vi haft riktigt oberoende revisorer – det kanske också är så att den grekiska staten, som haft stora problem efter den senaste lågkonjunkturen, skulle ha haft lite oberoende revisorer de med? Sammanfattningsvis är Svensson högst positivt inställd till anmälningsplikten och ser den som en nödvändighet. Revisorn kan i vissa fall medverka till att exempelvis ett bokföringsbrott ”släcks” inom företaget – då genomför han eller hon inte en anmälan eftersom företaget själv har ”tagit bort” brottet ur bokföringen. Upptäcks felet i efterhand av EBM kan det, beroende på brottets art, ändå komma att åtalas. I de flesta fall leder sådana här fall dock inte till åtal, eftersom det kan falla under ramen för ”frivillig rättelse”. Det innebär att företagare har rätt att rätta till felaktigheter i företaget självmant och detta är fullständigt tillåtet om myndigheterna inte upptäcker felet. Orsaken är att bokföringsfel kan uppstå av misstag. Rör fallet istället en falsk faktura hade det lett till åtal, för det är svårt att förfalska en faktura av misstag.

4.3.2. Att avsäga sig en klient

Det är lagligt sett omöjligt att avsäga sig en klient för att slippa anmäla ett misstänkt brott. Stigsson tror att en vanlig orsak till att revisorn inte anmäler ett misstänkt brott är av ekonomiska skäl, men han är inte speciellt insatt i ämnet i sig.

”När vi kommer i kontakt med den här problematiken, det är ju när det är oren revisionsberättelse [...] till exempel med förbjudna lån och sådant att göra.”

Stigsson

Stigsson menar dock att det är fullständigt omöjligt att avsäga sig en klient för att slippa anmäla ett misstänkt brott och ser därför inte något som helst problem eller orsak att oro sig. Svensson är av en annan uppfattning – efter alla år förvånas han inte över någonting mer.

”Jag kan tänka mig att det förekommer. Det är lättare att avgå än att så att säga bryta det här förtroendet.”

Svensson

Avsägningen får i så fall fördateras till före brottstidpunkten, men detta är nära omöjligt att åstadkomma. Om brottet exempelvis sker i mars måste revisorn datera sin avsägning till före denna tidpunkt, fast avsägningen kanske i verkligheten inträffade först i juni och revisorn då borde ha känt till brottet. På så vis skyddar sig revisorn från att någon ska kunna hävda att han eller hon borde ha upptäckt felet. Att brottet däremot skulle få en chans att fortgå om revisorn avsäger sig kunden och nästkommande revisor inte upptäcker felet, är inte troligt. Den nya revisorn vet om att den föregående avsagt sig klienten och har då ytterligare orsak att ordentligt sätta sig in i företaget.

4.3.3 Varför råder delade meningar om huruvida plikterna befinner sig i konflikt?

Ingen av de båda respondenterna har mycket att säga i denna fråga, eftersom de yrkesmässigt endast kommer i kontakt med anmälningsplikten. Stigsson tycker dock att det är mycket märkligt att Far själva inte behandlar ämnet, eftersom det där borde finnas ett stort intresse av att reda ut de delade meningarna kring den eventuella konflikten mellan de två plikterna.

4.4 Revisorerna

Samtliga revisorer är sedan många år tillbaka verksamma på stora revisionsbolag i Sverige. Bertilssons bolag är endast verksamt i Sverige men har en speciell kundkrets, medan de andra tre tillhör internationella revisionsbyråer.

4.4.1 Inställningen till tystnads- och anmälningsplikten

Tystnadsplikten var, inte helt oväntat, självklar för de allra flesta respondenterna. Det pratades i de flesta fall på ordentligt om fördelarna med denna, men när sedan ämnet gick över till anmälningsplikten fick vi överlag inte samma positiva intryck. Ingen av respondenterna menar sig däremot personligen vara negativt inställd till den. Bertilsson är rentav mycket positivt inställd till anmälningsplikten. Han motiverar detta med ett tidigare fall då han, på grund av att revisorn i början av 90-talet endast hade tystnadsplikten att efterleva, blev tillsagd att inte lägga sig i vad bolaget han fattat misstankar om ägnade sig åt. Han avsåg sig då uppdraget och har aldrig mer haft med företaget ifråga att göra. Han ser därför anmälningsplikten som en möjlighet för revisorn att få respons och kunna påverka. Davidsson exemplifierar en annan fördel med anmälningsplikten. Den kan nämligen användas för att förmå ett företag, som inte delger revisorn de papper denne behöver i tid, att samarbeta. Normalt lämnar nämligen kunden, på grund av anmälan, över de önskade pappren till revisorn och åklagaren lägger ner fallet. Carlsson uttrycker aldrig sin inställning tydligt utan motiverar alla sina svar utifrån lagboken. Tyvärr var inte lagboken helt på hans sida, utan gjorde sitt bästa för att han inte skulle kunna hitta de specifika paragraferna. När de väl återfunnits fortsatte Carlsson med att bestämt mena att han aldrig ens övervägt om anmälningsplikten skulle kunna vara ett problem, utan för honom är det självklart att anmäla ett misstänkt brott eftersom lagtexten är så pass tydlig och inte alls kolliderar med tystnadsplikten. Carlsson har en enda gång anmält ett brott enligt anmälningsplikten, men detta lades sedermera ner och han fick inga problem på grund av tystnadsplikten. Davidsson har inte heller råkat på några problem.

”Jag har jobbat 20 år i yrket och av egen erfarenhet så har jag anmält tre kunder.”

Davidsson

Andersson menar dock att det finns en risk att revisorn uppfattas som en myndighetsperson. Han betraktar myndigheterna som en av bolagets många intressenter och tycker att det känns fel att tvingas prioritera en intressent före en annan. Han tycker ibland att det känns omöjligt att vara revisor med tanke på alla man måste ta hänsyn till på samma gång. Davidsson är av den uppfattningen att EBM förväntar sig att revisorn helst ska anmäla en gång för mycket än för lite, men hans intryck av sina medrevisorer indikerar istället att de hellre anmäler en gång för lite än för mycket. De flesta revisorerna tänker nog ändå i banorna att det, även fast

lagskydd finns, är så mycket som kommer i offentlig dager vid en anmälan att man helst vill slippa det. Det är nämligen viktigt att ha klara bevis, annars är det bättre att bara notera problemet och inte anmäla.

Flera revisorer nämner avslutningsvis ryktet som en viktig orsak till att inte vilja bryta mot tystnadsplikten – ingen vill ha en revisor som pratar vid sidan om. Bertilsson menar rentav att vissa klienter utnyttjar att revisorer på ”fina bolag” ogärna vill ha ett försämrat rykte.

4.4.2 Att avsäga sig en klient

Respondenterna har aldrig avsagt sig en klient för att slippa anmäla ett misstänkt brott, men pratar allmänt kring fall där det kan finnas behov av att avsäga sig ett uppdrag av andra skäl. Ett av dessa är av särskilt intresse. Enligt Andersson kan det röra sig om fall där kunden har svårigheter med att betala för tjänsten, något som Bertilsson menar kan vara en högst effektiv metod om man snabbt vill bli av med en klient oavsett vilken den verkliga orsaken är. Kanske rentav revisorn som vill avsäga sig en klient utan att anmäla en brottsmisstanke kan nyttja detta för att få ett svepskäl?

”Ett kryphål är ju att höja priset så mycket att de inte vill ha en kvar [...] ta jättemycket betalt, alltså jättemycket betalt!”

Bertilsson

Med andra ord ser revisorn till att klienten är den som säger upp samarbetet och inte revisorn själv. Sådana här problem, när revisorn upplever sig behöva avsäga sig en klient för att slippa anmäla ett misstänkt brott, uppstår enligt Bertilsson vanligtvis i mindre, familjeägda företag. Dessa problematiska avväganden utgör troligtvis dock en mycket liten andel av de totala uppdragen, men om man ser till antalet totala bolag kan det vara bra så många. Det låter inte mycket med exempelvis en halv procent problemsituationer av alla totala jobb en revisor åtar sig, men räknat i antal istället för andel kan det röra sig om en hel del. Bertilsson menar att dessa problematiska fall nog är ganska vanliga, något som han dock uttrycker på ett lite svårbegripligt sätt.

”Det är ju inte sådär jättevänligt att det inte är vanligt att det är på detta sättet.”

Bertilsson

På Anderssons och Davidssons bolag kontrolleras klienterna redan innan byrån tar sig an dem, eftersom det krävs mycket bra skäl för att sedan kunna göra sig av med en klient. Om problem ändå uppstår under arbetets gång rådgör de vid behov med experter eller kollegor innan de agerar. Andersson menar dock, angående om revisorn ändå kan få för sig att ta beslut på egen hand, att det självklart ibland kan vara känsligt att ta hjälp av andra i sina beslut. Han tror också att det säkerligen finns revisorer som på grund av kompisskap till en klient inte anmäler ett misstänkt brott. Däremot anser han att det är fegt att avsäga sig en klient för att slippa anmäla ett misstänkt brott, men indikerar att det kanske kan ligga hotmotiv bakom det snarare än en rädsla för rättsliga påföljder.

”... vad händer efteråt, det kommer kanske en Hells Angels hem till dig. Nej men visst, det är ju en liten fegvariant.”

Andersson

Ingen av de intervjuade revisorerna har däremot varit med om att avsäga sig en klient för att slippa anmäla ett misstänkt brott. Carlsson menar rentav att detta är stört omöjligt. Det enda möjliga tillvägagångssättet han kan tänka sig skulle vara om revisorn väntar till årsstämman och då talar om att han eller hon inte vill bli omvald – då kan motiveringen bestå av ganska lössläppta skäl. Under en pågående revision är det däremot mycket svårt att göra sig av med klienten. Avslutningsvis ställdes frågan om det är tänkbart att det finns företagare som medvetet utnyttjar konflikten vissa revisorer upplever mellan tystnads- och anmälningsplikten. Endast Bertilsson gav ett tydligt svar i detta avseende och menar att detta säkert förekommer.

4.4.3 Varför råder delade meningar om huruvida plikterna befinner sig i konflikt?

Ingen av de tillfrågade menar sig ha hamnat i en konfliktsituation mellan tystnads- och anmälningsplikten. De har dock blandade åsikter om huruvida det existerar någon konflikt eller ej.

Bertilsson exemplifierar mindre, familjeägda företag i restaurangbranschen som en tänkbar bransch där misstänkta brott kan vara mycket svårbevisliga. Han har varit med om fall där

kassan har stått öppen under en längre stund utan att ha använts. Personalen lämnar ibland aldrig ut några kvitton utan slår in några beställningar och sparar kvittona för dessa utifall någon kund begär det. Det bästa sättet att upptäcka sådana här brott är helt enkelt att göra stickprov, att gå dit och äta på plats för att se hur personalen agerar. Han hoppas att den nya kassaredovisningen ska avhjälpa problemen något, men tror inte att det kommer att åtgärda allt. Ett annat problem i denna bransch kan vara att restaurangen köper in delar av ingredienserna svart. Några andra branscher som skulle kunna vara svåra att bevisa eventuell brottslighet i är taxi och städning. Därför undviker Bertilsson helst sådana klienter.

Carlsson menar att det inte finns någon som helst risk att revisorn blir stämd för att ha brutit mot tystnadsplikten om denne bara ser till att endast lämna de uppgifter till undersökningsledaren som denne begär, så det finns ingen orsak att ens oro sig. Självklart måste revisorn ändå avväga hur hög misstankegrad det rör sig om och göra en professionell bedömning om huruvida den är tillräckligt hög för att göra en anmälan. Det är mycket viktigt att göra ordentliga anteckningar som styrker ens beslutsfattande och om någon i framtiden menar att revisorn borde ha agerat annorlunda får denne då helt enkelt stå för det han eller hon gjort. Sammanfattningsvis anser Carlsson att de revisorer som upplever en konflikt mellan tystnads- och anmälningsplikten inte kan regelverket.

I motsats till detta menar Davidsson något helt annat. Först och främst tycker han att det är märkligt att det inte finns mer skrivet i ämnet, när det nu finns så skilda meningar om det. Han tror absolut att det går att bli stämd för att ha åsamkat bolaget skada vid en anmälan och exemplifierar det med en anmälan om förskingring som visar sig vara helt fel och därför inte leder till åtal. Hans tolkning av lagen är att den är uppbyggd så att revisorn, om denne är det minsta osäker, kanske inte bryr sig om att anmäla – man är orolig för att det ska studsa tillbaka.

”Det är ju kanske nästan allvarligare jämfört med det där att man inte anmäler eller anmäler.”

Davidsson

Andersson menar att det kan vara jobbigt att hamna i avvägningssituationer och indikerar att en orsak till detta kan vara att revisorn har så pass många olika intressenter med olika åsikter om dennes arbete.

Några av respondenterna indikerar också att det kan finnas skillnader i hanterandet av sådana här situationer mellan olika stora revisionsbyråer. Revisorn representerar sitt bolag, ett varumärke. Klienter kan rentav välja revisionsbyråer bara för att få tillgång till deras varumärke, andra kan av andra skäl välja mindre bolag. Carlsson, som under hela samtalet bestämt argumenterat utifrån lagtext, menar att han förväntar sig att alla representanter för de stora revisionsbolagen ska svara likadant som han själv – något som tydligen inte stämmer med verkligheten.

Med det sagt följer nu en jämförelse mellan teori- och empirikapitlen, med fokus på att belysa likheter och skillnader – eller varför inte bristen på information.

5 Analys

I detta kapitel jämförs och analyseras uppsatsens teoretiska och empiriska grund.

5.1 Inledning

I detta kapitel hänvisas till referenser från både Teori- och Empirikapitlet. För att undvika missförstånd refereras de respondenter vår empiri grundats på efter respektive fingerat namn, se tabell nedan. Alla andra källor benämns efter författare och årtal.

Revisorer	Myndigheterna
Anders Andersson	Sven Svensson
Bertil Bertilsson	Stig Stigsson
Carl Carlsson	
David Davidsson	

Tabell I - Respondenter

5.2 Anmälningssplikten är ett problem – men inte för alla

Revisorns tystnadsplikt innebär att denne inte får lämna ut någon information som denne har tagit del av under en revision om detta kan skada företaget (*ABL, RevisorL och RevL*). Å andra sidan måste revisorn också efterleva anmälningssplikten. Vid misstänkta brottsfall från styrelse eller VD, när det inte är troligt att de kommer åtgärda saken själva, måste revisorn anmäla brottet till åklagare (*ABL*). Då måste revisorn naturligtvis också lämna ut den information som efterfrågas, något som av en del revisorer upplevs som ett problem. Vid införandet av anmälningssplikten var ungefär varannan revisor negativt inställd till den (*Korsell och Engerstedt, 2004*) och idag anmäls fortfarande ytterst få misstänkta brott (*Svanström, 2008*). Det har framkommit i uppsatssammanhang att revisorer ibland hamnar i knepiga avväganden när en anmälan om ett misstänkt brott riskerar att läggas ner, eftersom de menar sig riskera att stämmas för brott mot tystnadsplikten (*Håkansson & Isaksson, 2008*). Detta är enligt vissa revisorer rentav ett vanligt förekommande problem (*Kärilin m.fl, 2007*).

Samtliga respondenter vi samtalat med är däremot positivt eller neutralt inställda till anmälningsplikten. En av dem rentav välkomnade anmälningsplikten med öppna armar. Antalet personligen anmälda misstänkta brott var, i likhet med tidigare studier, dock inte speciellt många hos de revisorer som besvarade frågan. Desto viktigare är att det råder delade meningar mellan respondenterna i ett område, nämligen kring faktumet att det finns revisorer i tidigare studier som upplever anmälningsplikten som ett problem. Några av de respondenter vi samtalat med menar att revisorn säkerligen kan bli stämd för brott mot tystnadsplikten om anmälan inte leder till åtal och informationen denne lämnat ut är tillräckligt allvarlig, därför kan de mycket väl tänka sig att det finns revisorer som upplever att tystnads- och anmälningsplikten kolliderar. En annan tänkbar orsak är att tystnadsplikten för många revisorer är en sorts statussymbol och med ett dåligt rykte kommer man inte långt i revisionsbranschen – revisorn vill inte bli känd som någon som lämnar ut information till myndigheterna, oavsett orsak. De myndighetspersoner vi talat med är inte speciellt insatta i tystnadsplikten, men en av dem kan tänka sig att det nog säkert finns revisorer som upplever en konflikt. En av revisorerna menar dock att så absolut inte är fallet. Enligt honom skyddar lagtexten alltid revisorn, även i fall där åtalet läggs ner, så det är för honom otänkbart att det skulle finnas revisorer som upplever att tystnads- och anmälningsplikten befinner sig i konflikt – de revisorerna kan helt enkelt inte sin lagbok ordentligt.

Med andra ord upplever inte någon av våra respondenter någon konflikt utan är antingen positivt eller neutralt inställda till anmälningsplikten. Däremot råder delade meningar om de revisorer som enligt den teoretiska bakgrunden är negativt inställda. En av revisorerna vi samtalat med menar att de inte kan lagen, de andra att det kan röra sig om att lagtexten faktiskt inte skyddar mot vissa fall av informationsutlämning till åklagare.

5.3 Att avsäga sig en klient för att slippa anmäla ett misstänkt brott – åsikterna går isär

Vissa revisorer har gått så långt som till att bryta mot lagen för att slippa anmäla ett misstänkt brott av rädsla för att stämmas för brott mot tystnadsplikten (*Håkansson & Isaksson, 2008; Kärlin m.fl., 2007*). Hur detta går till framkom inte i uppsatserna ifråga, men i den empiriska studie vi har genomfört har vi funnit ett antal intressanta möjliga förklaringar.

En revisor och en myndighetsperson vi talat med är av den åsikten att det är stört omöjligt att genomföra detta i praktiken och stödjer sin argumentation utifrån lagtexten. Å andra sidan anser resten av respondenterna att det nog säkerligen är möjligt – men det är mycket svårt. Det finns ett antal, mer eller mindre komplicerade, kryphål. En av myndighetspersonerna menar att det skulle kunna gå att göra genom att datera avsägningen till en annan tidpunkt än den riktiga och således få det att se ut som om revisorns uppdrag upphörde innan brottet hann ske – men detta är mycket svårt och med tanke på att det finns rättsfall (www.revisorsnamnden.se³) där en revisor har fått en erinran då det upptäcktes att denne daterat sin avsägelse till en annan tidpunkt än den äkta är det troligtvis inte en speciellt säker lösning. Desto enklare är det nog att istället låta klienten vara den som tar beslutet att säga upp samarbetet, exempelvis genom att höja priserna markant eller vid årsstämman tala om att man inte vill bli omvald.

En av respondenterna tror att revisorerna som handlat på detta sätt kan ha råkat ut för problem i mindre och medelstora bolag i restaurang-, taxi- och städbranschen. I restaurangbranschen exemplifieras detta med felaktiga kvitton och kassor som står öppna längre stunder – med andra ord hamnar kanske pengarna i egen ficka istället för i bokföringen. En faktor som också nämndes, men som alla var noga med att inte uttala sig om alltför tydligt, är att det kan finnas skillnader mellan revisorer på olika stora revisionsbyråer. Större byråer tycks ha mer resurser att hantera problem än mindre, men accepterar å andra sidan inte vilka klienter som helst. ”Problemföretag” kanske då hamnar hos mindre byråer som saknar resurserna att hantera dem korrekt. En av respondenterna tror rentav att det nog är fullt möjligt att det kan finnas företagare som medvetet ”letar” efter en revisor som inte upptäcker eller väljer att låta bli att anmäla felet.

Det tycks dock inte vara någon risk för att revisorn som tar över efter den som avsagt sig klienten inte upptäcker brottet. Både myndighetspersonerna och revisorerna vi talat med är överens på denna punkt. Nästföljande revisor har nämligen mycket goda orsaker att sätta sig in grundligt i företaget, varför det torde vara omöjligt att inte upptäcka felet.

6 Slutsatser

I detta kapitel hänvisas till referenser från både Teori- och Empirikapitlet. För att undvika missförstånd refereras de respondenter vår empiri grundats på efter respektive fingerat namn, (bilden på namnen). Alla andra källor benämns efter författare och årtal.

Nedan följer de slutsatser vi har kunnat dra utifrån den information vi har tillgång till och avslutningsvis förslag på åtgärder samt fortsatt forskning inom ämnet.

6.1 Lagtolkning är centralt

Angående revisorerna som i BRÅ:s (*Korsell & Engerstedt, 2004*) undersökning var negativt inställda till anmälningsplikten vågar vi inte dra några slutsatser, eftersom vi här inte känner till de bakomliggande orsakerna. Det kan exempelvis röra sig om en vilja att bibehålla ett gott rykte, i enlighet med Davidssons uttalanden. Men vad ligger bakom agerandet hos revisorerna i tidigare intervjuer (uppsatser) som av sagt sig klienter för att slippa anmäla ett misstänkt brott? I dessa fall rör det sig om en rädsla för att anmälan inte leder någonvart och att revisorn i sin tur blir stämd för brott mot tystnadsplikten. I följande utläggning kommer vi att visa på att lagtexten i sig mycket väl kan vara spindeln i nätet.

För att anmälningsplikten ska fungera felfritt måste den fungera skyddande för revisorerna så att dessa vågar anmäla misstänkta brott. Det ska inte gå att stämmas för brott mot tystnadsplikten när en anmälan inte lett till åtal. Det finns ändå utrymme att tolka lagtexten på mer än ett sätt.

Ingen av de fyra revisorer vi intervjuat har fått problem av att anmäla ett misstänkt brott och ingen upplever personligen någon konflikt mellan tystnads- och anmälningsplikten. Har de haft tur, eller ligger det något i det respondent Carlsson säger – att om revisorn kan regelverket så finns det ingen konflikt mellan de två plikterna?

Nedan behandlas två alternativ. Antingen skyddar lagtexten revisorn för att bli stämd om en anmälan läggs ner, eller så gör den det inte. Vilket av de två som gäller kan vi inte avgöra,

men de har en mycket viktig gemensam faktor som kan vara utgångspunkten för att så småningom avgöra vilken tolkning av lagtexten som är den riktiga.

6.1.1 Alternativ ett – lagtexten skyddar revisorn

Om vi utgår från att Carlsson har rätt innebär det att den motsatta tolkningen av lagtexten, att revisorn saknar skydd och riskerar bli stämmd för brott mot tystnadsplikten om en anmälan inte leder till åtal, är felaktig. I så fall har revisorerna som avsagt sig klienter för att slippa anmäla ett misstänkt brott (*Håkansson & Isaksson, 2008; Kärlin m.fl., 2007*) feltolkat lagtexten. De gjorde sig av med en klient för att inte vilja anmäla ett misstänkt brott, något som inte bara är olagligt utan också fullständigt onödigt eftersom det enligt denna tolkning inte utgör någon risk att anmäla.

6.1.2 Alternativ två – lagtexten skyddar inte revisorn

Om Carlsson istället har fel innebär det att det saknas fullgott skydd i lagen och att revisorn kan bli stämmd när anmälan inte leder till åtal – även om denne endast lämnat de uppgifter som krävs. Revisorerna som avsagt sig klienter för att slippa anmäla ett misstänkt brott (*Håkansson & Isaksson, 2008; Kärlin m.fl., 2007*) kan i så fall ha haft fog för sina handlingar eftersom det, utifrån denna lagtolkning, innebär en risk att anmäla ett misstänkt brott. Det är dock fortfarande en olaglig handling.

Antingen har Carlsson tolkat lagen rätt och revisorerna i tidigare studier (*Håkansson & Isaksson, 2008; Kärlin m.fl., 2007*) fel, eller också är det tvärtom. Lagen är alltså, hur man än vrider och vänder på den, föremål för mer än en tolkning.

6.2 Varför tolkas lagen olika?

Vi har ej studerat hur en individs tolkning av lagtext uppstår och därför kan vi endast spekulera kring ämnet.

Rimligtvis bör revisorns erfarenhet spela en viktig roll i hur denne uppfattar lagtexten kring anmälningsplikten. Efterhand som denne arbetar i revisionsbranschen och ställs inför val om att anmäla eller inte anmäla ett misstänkt brott, tvingas denne gräva sig ner i lagtext och tolkningar av denna. Att exempelvis, såsom Andersson och Davidsson menar, först rådgöra med jurister och andra experter innan en anmälan genomförs bör också innebära att revisorn skaffar sig ökad kunskap i området. Förutsatt att erfarenhet är en viktig faktor upplever vi, utifrån vår empiri, att det troligaste är att lagen faktiskt skyddar revisorn om denne endast lämnar de uppgifter som efterfrågas. Våra respondenter har arbetat många år i branschen och upplever personligen ingen konflikt mellan de två plikterna. Carlsson förutsätter dessutom att revisorer på alla stora revisionsbyråer är lika medvetna som han själv är om att det inte finns någon konflikt.

Förutsatt att lagtexten är skyddande så bör alltså revisorn med tiden närma sig tolkningen att det inte finns någon som helst fara. Var revisorerna i tidigare genomförda studier (uppsatser), vid tidpunkten för avsägningen, relativt nya i revisionsbranschen? Var de kanske anställda på mindre byråer som saknade resurserna att hyra in juristrådgivning på samma nivå som stora byråer, varpå revisorerna agerade helt efter eget huvud?

I vissa fall misstänker vi att det kanske rentav kan röra sig om en medveten misstolkning. Mer om det i nästa avsnitt, där vi spekulerar kring varför det fortfarande existerar fler än en tolkning av lagen kring anmälningsplikt.

6.3 Förslag på åtgärder

Vi har visat på att svaret på om det existerar en konflikt mellan revisorns tystnads- och anmälningsplikt eller ej, kan finnas i själva lagtexten – beroende på hur respektive revisor tolkar den. Det är nu, mer än tio år efter anmälningspliktens införande, hög tid att sätta punkt för tveksamheterna.

Med grund i avsnitten ovan är vi av den åsikten att erfarna revisorer på stora byråer bör ha införskaffat den tolkning av lagtexten som innebär att den faktiskt skyddar revisorn. Det är alltså dessa revisorer, med många års erfarenhet och inställningen att det inte finns någon konflikt, som måste klargöra vad som faktiskt gäller och tydliggöra detta för hela

revisionsbranschen. Allra bäst vore om detta kunde ske i organiserad form via inflytelserika revisorsorganisationer såsom Far eller RN eftersom det är viktigt att informationen verkar så tillförlitlig som möjligt. Men varför har inte detta upptäckts och åtgärdats ännu?

Kanske är revisionsbranschen som helhet inte medveten om att det råder mer än en tolkning, eller är det rentav så att det går att dra fördel av att ämnet inte kommit upp till ytan? Revisorer lägger mycket stort värde i sitt rykte och några av våra respondenter kopplar samman denna med tystnadsplikten. Kan det vara så att vissa revisorer medvetet låter bli att anmäla misstänkta brott för att bibehålla ett fint rykte? Kanske är det rentav praktiskt för vissa revisorer att frågan, kring att klargöra vilken lagtexttolkning som är den riktiga, inte behandlas? Om regelverket skulle ifrågasättas kanske det finns en risk att den förstärks för att ytterligare förhindra revisorer att agera efter eget huvud. I detta fall kanske det rentav skulle innebära ett försvarande för revisorer som hellre håller på sin tystnadsplikt av ryktesskäl.

En tillfällig lösning, i väntan på att lagtexten utreds och eventuellt rättas till för att sudda ut tveksamheterna, skulle kunna vara att förhindra revisionsbyråer att neka klienter på grund av ryktesskäl. ”Problemföretagen”, som försätter revisorer i en avgörandesituation mellan att anmäla eller inte anmäla ett misstänkt brott, kanske rentav kan minska drastiskt om de byråer som har resurserna att hantera dessa företag accepterar dem istället för att prioritera byråns rykte.

Sammanfattningsvis anser vi att det är av yttersta vikt att utreda vilken lagtexttolkning som är den riktiga eftersom detta kan vara hela, eller till stor del, orsaken till att vissa revisorer i tidigare studier (uppsatser) upplever en konflikt mellan revisorns tystnads- och anmälningsplikt – en konflikt som våra respondenter inte upplever existerar. Revisionsvärlden är kanske omedveten om dessa olika tolkningar av lagtexten, men det måste ske en utredning om vilken tolkning som är den riktiga så att tveksamheterna upphör. Eller de kanske inte vill?

6.4 Förslag för vidare forskning

Undersök inställningen till tystnads- och anmälningsplikten hos revisorer på mindre byråer

Undersök inställningen till tystnads- och anmälningsplikten hos revisorer med endast något års erfarenhet

Vad påverkar en individs tolkning av lagtexten kring revisorns anmälningsplikt?

7 Slutord

Vi ångrar inte för en sekund det ämne vi valt att undersöka. Det har gett oss mycket användbar information inför framtida jobb inom revisionsbranschen, men också varnat oss för hur olika revisorers verklighetsuppfattningar faktiskt är. Förhoppningsvis har problemen vi hittat redan åtgärdats när vi väl är ute i arbetslivet, men annars är vi nu medvetna om att två kollegor eller byråer kan ha fullständigt olika åsikter om hur revisorn bör agera när denne tvekar över att anmäla eller inte anmäla ett misstänkt brott. Än värre är den vikt ryktet tycks ha i större revisionsbolag och att detta kanske rentav är en bidragande orsak till att det uppstått problem.

Förr hette det att tala är silver, tuga är guld. Anmälningsplikten har gjort ett tappert försök att tillverka ett undantag från det ordspråket – men den kanske istället blev undantaget som bekräftade regeln?

Källförteckning

Blake J, Amat O, Gowthorpe C, Pilkington C (1998) *International accounting harmonisation - a comparison of Spain, Sweden and Austria*, European Business Review nr 3

BRÅ (1978) *Revisorers verksamhet*, PM 1978:2

BRÅ (2004) *Revisorns anmälningskyldighet*, rapport 2004:4

Borgström H, <http://sverigesradio.se/sida/artikel.aspx?programid=83&artikel=1248807> (pdf-fil) (100518 12:00)

Christensen L, Engdahl N, Gräas C, Haglund L (2001) *Marknadsundersökning – en handbok*, 2:a uppl. Lund Studentlitteratur.

Fallenius E (2009) *Ökad övervakning av redovisning och revision*, Balans 2009:3

FAR (2006) *Revision – En praktisk beskrivning* 2 uppl. Stockholm : FAR förlag.

Analysmodellen för prövning av revisorers opartiskhet och självständighet

http://www.far.se/pls/portal/docs/PAGE/FAR_2010/BRANSCHEN/GOD_REVISORSSSED/FAR%20ANALYS%20MODELL%20060206.PDF

Gometz, Ulf (2006) *Med uppdrag att skapa förtroende*. I Johansson, Inga-Lill, Jönsson, Sten & Solli, Rolf (red.) (2006). *Värdet av förtroende*. Malmö: Studentlitteratur

Hansson L (2008) *Tvivelaktig rättssäkerhet när bokföringsbrott ska bedömas*, Balans 2008:1

Håkansson J, Isaksson A-S (2008) *Revisorns roll - anmälningsplikt vs tystnadsplikt: en småskalig fallstudie bland revisorer i Luleå*.

<http://epubl.ltu.se/1402-1773/2008/229/LTU-CUPP-08229-SE.pdf> (pdf-fil) (100518, 12:00)

Jönsson S (1991) *Role making for accounting while the state is watching*. Accounting, Organizations and Society, nr 16

Korsell L, Engerstedt U (2004) *Revisorernas anmälningskyldighet – från client focus mot public interest!?*, Balans 2004:10

Kristofersson A (2009a) *»En del tror att jag heter Sarbanes i förnamn«*, Balans 2009:12

Kristofersson A (2009b) *Nu får revisorn inte sparken utan anledning*, Balans 2009:8-9

Kärllin M, Olofsson P, Ingemyr K (2007) *Revisorns agerande vid ekonomisk brottslighet - med inriktning mot bokföringsbrott*

<http://kau.diva-portal.org/smash/get/diva2:4968/FULLTEXT01> (pdf-fil) (100518, 12:00)

Larsson B (2004) *Auditor regulation and economic crime policy in Sweden, 1965-2000*, Göteborgs Universitet

Moberg K (2006), *Bolagsrevisorn*, Norstedts Juridik AB.

Rahavard F, Abeditary M, Nilsson J (2008) *En revisors agerande: Inför tillämpningen av anmälningsplikt och tystnadsplikt*

<http://hj.diva-portal.org/smash/get/diva2:3652/FULLTEXT01> (pdf-fil) (100518, 12:00)

Föreskrifter om ändring i Revisorsnämndens föreskrifter om villkor för revisorer och registrerade revisionsbolags verksamhet (www.revisorsnamnden.se¹)

http://www.revisorsnamnden.se/rn/showdocument/documents/foreskrifter/andningsforeskrifter/rnfs_2010_2.pdf (pdf-fil) (100613, 12:30)

Intro - Revisorsnämnden (www.revisorsnamnden.se²)

http://www.revisorsnamnden.se/rn/om_rn_4706.html

D 33/09 (www.revisorsnamnden.se³)

http://www.revisorsnamnden.se/rn/showdocument/documents/praxisdokument/2009/2008_1332.pdf (pdf-fil) (100613, 12:30)

D 31/09 (www.revisorsnamnden.se⁴)

http://www.revisorsnamnden.se/rn/showdocument/documents/praxisdokument/2009/2008_112.pdf (pdf-fil) (100613, 13:00)

Rizvanovic S, Waern F, Gustavsson M (2006) *Varför upptäcker inte revisorn väsentliga fel i rätt tid?*

<http://kau.diva-portal.org/smash/get/diva2:6055/FULLTEXT01> (pdf-fil) (100518, 12:00)

Sells, E (1908) *Corporate management compared with government control*, The Journal of Accountancy

Svanström T (2008) *Revision och rådgivning – efterfrågan, kvalitet och oberoende*, Handelshögskolan i Umeå

Svanström T, Sundgren S (2010), »Avskaffad plikt kräver ökad fokus på rådgivning«, Balans 2010:4

Vanasco R, Skousen C, Santagato L (1997) *Auditor independence: an international perspective*, Managerial Auditing Journal nr 9

Öhman P. (2005) *Är det viktigare för revisorer att göra saker rätt än att göra rätt saker*. Uppdrag revision. Revisorsrollen i takt med förväntningarna? Stockholm: SNS-förlag.

Lagtext

Aktiebolagslag (2005:551)

Brottsbalken (1962:700)

Revisionslag (999:1079)

Revisorslag (2001:883)

Rättegångsbalken (1942:740)

Skattebrottslag (1971:69)

Figurer och tabeller

Figur I - Disposition

Figur II – Samtalsämnen

Tabell I - Respondenter

Tabell II - Brott som innefattas av anmälningsplikten

Muntliga källor

Stig Stigsson, Skatteverket

Sven Svensson, Ekobrottsmyndigheten

Anders Andersson

Bertil Bertilsson

Carl Carlsson

David Davidsson

Bilagor

Bilaga I – Samtalsfrågor

Bilaga 1: Samtalsfrågor

1 Inställningen till revisorns tystnads- och anmälningsplikten

- Vad är Din uppfattning om revisorns tystnadsplikt?
- Vad är Din uppfattning om revisorns anmälningsplikt?
- Upplever Du själv någon konflikt med tystnadsplikten?
- Vilka påföljder riskerar revisorn vid brott mot anmälningsplikten?

2 Att avsäga sig en klient

- På vilka grunder kan man behöva avsäga sig en klient?
- Hur kan det gå till?
- Kan en revisor avsäga sig en klient på grund av ett misstänkt brott, men inte anmäla brottet?
- Har Du råkat ut för detta i någon form?
- Kan någon företagare rentav utnyttja krocken, göra sig av med besvärliga revisorer och slutligen hitta en revisor som inte anmäler fallet – och brottet förblir oupptäckt?

3 Varför råder det delade meningar om huruvida plikterna befinner sig i konflikt?

- Finns det någon möjlig förklaring till de revisorer som råkat ut för problem och rentav avsagt sig klienter?
- Varför skiljer sig åsikterna om de två plikterna åt så mycket mellan olika revisorer?