



Arbetsmarknadsdepartementet
a.remissvar@regeringskansliet.se
Kopia:maria.rasmussen@regeringskansliet.se

Remissvar över betänkandet Ökad trygghet för visseblåsare SOU 2020:38

Ert dnr A2020/01490/ARM

Lagens tillämpningsområde

Den föreslagna lagen (2021:000) om skydd för personer som rapporterar om missförhållanden innehåller bestämmelser om skydd i form av ansvarsfrihet och förbud mot hindrande åtgärder och repressalier när en person i ett arbetsrelaterat sammanhang får del av information om missförhållanden och rapporterar denna.

Skyddet gäller för arbetstagare, egenföretagare, volontärer och praktikanter, personer som ingår i ett företags förvaltnings-, lednings- eller tillsynsorgan, eller aktieägare som är verksamma i bolaget, som rapporterar information om missförhållanden som har uppstått eller som högst sannolikt kommer att uppstå i

1. den verksamhet som den rapporterande personen är, har varit eller kan komma att bli verksam i, eller
2. en annan verksamhet som den rapporterande personen är eller har varit i kontakt med genom sitt arbete.

Revisorer omfattas av typiskt sett av kategorierna arbetstagare eller egenföretagare. Genom sina revisionsuppdrag kommer revisorer i kontakt med andra verksamheter än de som hon eller han är verksam i. Revisorer som rapporterar om missförhållanden hos sina revisionsklienter omfattas därför av den föreslagna lagens tillämpningsområde.

Frågan är dock om revisorer som rapporterar om missförhållanden hos klienter bör omfattas.

Advokatsekretess och sekretess inom hälso- och sjukvården undantas uttryckligen från visselblåsardirektivet¹ tillämpningsområde. I skäl 27 anges att personer med andra yrken än advokat och vårdgivare bör kunna omfattas av skydd enligt visselblåsardirektivet om de rapporterar information som skyddas genom bestämmelser som är tillämpliga på yrkesverksamheten i fråga, under förutsättning att rapporteringen av denna information krävs för att avslöja överträdelser som omfattas av visselblåsardirektivets tillämpningsområde.

EU-domstolen har i avgörandet *AM & S Europe*² fastslagit att advokatens särskilda privilegier, däribland tystnadsplikten, vilar på två grunder. Dels klientens rätt till försvar, dels advokatens särskilda oberoende ställning i rättsväsendet.

Auktoriserade och godkända revisorer fyller, såsom advokater, en viktig roll i samhället genom sin oberoende ställning där revisionen utgör en vedertagen kvalitetsstämpel för tredje mans ögon. Genom revisionen får omvärlden tillgång till trovärdig ekonomisk information om företags redovisning och förvaltning.

Vidare har lagstiftaren inom associationsrätten och penningtvättlagstiftning m.m. ålagt revisorer ett rapporteringsansvar. Det finns alltså redan enligt gällande rätt en skyldighet att rapportera missförhållanden hos klienter och denna skyldighet är anpassad efter den särskilda roll som revisorer fyller i samhället. Eftersom det redan finns en vid rapporteringsskyldighet för revisorer kan det ifrågasättas om rapportering enligt den föreslagna lagen är en förutsättning för att avslöja överträdelser inom visselblåsardirektivets tillämpningsområde.

Av skäl 36 i visselblåsardirektivet framgår att skälet till att det behövs ett skydd mot repressalier är den arbetsrelaterade maktobalans som råder, dvs. att rapporterande personer är ekonomiskt sårbara gentemot den person som de i praktiken är beroende av för sitt arbete.

Lagens skydd är tänkt att hindra *arbetsgivare, uppdragsgivare eller någon annan som har en rapporterande person under sin kontroll och ledning* från att vidta hindrande åtgärder och repressalier.

Enligt förslagen i betänkandet ska förbudet mot att vidta hindrande åtgärder och repressalier riktas till den som den rapporterande personen är underställd genom ett anställnings-

¹ Europaparlamentets och Rådets direktiv (EU) 2019/1936 av den 23 oktober 2019 om skydd för personer som rapporterar om överträdelser av unionsrätten.

² EU-domstolens dom den 18 maj 1982 i mål 155/79.

förhållande eller liknande, som innebär att denne utövar kontroll och ledning över den rapporterade personen.

En revisors klient har inte något arbetsgivaransvar och utövar inte heller någon daglig kontroll och ledning över revisorn. Klienten kan därför inte anses vara en uppdragsgivare i lagens mening. Det är alltså endast repressalier från arbetsgivaren som hindras. Det finns därför inget som hindrar en klient från att byta ut en revisor som rapporterar eller offentliggör information.

Revisorer är visserligen beroende av sina klienter för sin försörjning. Det ligger dock i revisorsuppdraget att vara professionellt skeptisk och att utmana den information som kommer från deras klienter. Vidare ska revisorn vara opartisk och självständig gentemot sin klient. Revisorer har även genom bl.a. aktiebolagslagen (2005:551)³ getts lagstadgade befogenheter och en rätt att ta del av företagsintern information. Det kan därför ifrågasättas om det råder en sådan maktobalans som nämns i skäl 36.

Sammantaget anser därför Revisorsinspektionen att det kan ifrågasättas om revisorer bör omfattas av lagens skydd vad gäller missförhållanden som uppstått eller kommer att uppstå hos klienter utifrån direktivets tänkta tillämpningsområde.

Om revisorer ska omfattas av lagen väcker det vissa frågor om tystnadsplikt

Enligt 3 kap. 1 § förslaget till lag (2021:000) om skydd för personer som rapporterar om missförhållanden får en rapporterad person som uppfyller förutsättningarna för skydd inte göras ansvarig för att ha rapporterat information som omfattas av tystnadsplikt, under förutsättning att personen vid rapporteringen hade rimliga skäl att tro att rapporteringen av denna information var nödvändig för att avslöja det missförhållande som rapporteras. Ansvarsfriheten gäller inte vid uppsåtligt åsidosättande av sådan tystnadsplikt som enligt offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) inskränker rätten att meddela och offentliggöra uppgifter enligt tryckfrihetsförordningen eller yttrandefrihetsgrundlagen.

Paragrafen genomför bl.a. artikel 21.2 i visseblåsardirektivet som bl.a. anger att personer som rapporterar information om överträdelser eller gör ett offentliggörande av information i enlighet med detta direktiv inte anses ha brutit mot några restriktioner om offentliggörande av information.

³ Motsvarande bestämmelser finns i flera andra associationsrättsliga lagar.

Det anges i betänkandet att det finns en osäkerhet om begreppet *restriktioner* i artikel 21.2 omfattar författningsreglerad tystnadsplikt. Vidare anges att övervägande skäl talar för att med restriktioner avses huvudsakligen regler som har sin grund i avtal, t.ex. sekretess- eller lojalitetsklausuler. Det går dock, enligt betänkande, inte att utesluta att begreppet även skulle kunna avse regler i lag eller annan författning som hindrar eller begränsar offentliggöranden. I syfte att minska risken vid en feltolkning föreslås därför artikeln genomföras på så sätt att ansvarsfrihet ges när någon bryter mot restriktioner, även när dessa följer av författning.

Auktoriserade och godkända revisorers tystnadsplikt⁴ regleras bl.a. genom 26 § revisorslagen (2001:883) och 9 kap. 41 § aktiebolagslagen⁵. Trots att revisorer har tystnadsplikt så har de ett ansvar att agera i allmänhetens intresse. I IESBA:s etikkod⁶ beskrivs revisorns ansvar om denne träffar på eller får kännedom om en överträdelse eller misstänkt överträdelse när han eller hon utför en professionell tjänst åt en klient. När en revisor hanterar en överträdelse eller en misstänkt överträdelse, är målen att

- a) följa principerna om integritet och professionellt uppträdande,
- b) informera företagsledningen eller, i tillämpliga fall, styrelsen hos klienten för att försöka
 - a. ge dem möjlighet att korrigera, åtgärda eller minska följderna av överträdelsen eller den misstänkta överträdelsen, eller
 - b. förhindra att överträdelsen sker i de fall den ännu inte har inträffat, och
- c) vidta ytterligare åtgärder som ligger i allmänhetens intresse.

Etikkoden innehåller vissa bestämmelser om att överväga att informera behörig myndighet. Det är dock inte tillåtet enligt etikkoden att informera behörig myndighet om detta skulle strida mot lag eller författning. Etikkoden ger inte revisorer någon rätt att offentliggöra information.

Enligt svensk lagstiftning måste eller kan revisorer under vissa omständigheter lämna ut konfidentiell information. T.ex. har revisorer en skyldighet att underrätta Polismyndigheten om de funnit omständigheter som kan tyda på penningtvätt eller finansiering av terrorism. Vidare kan en revisor under vissa förutsättningar vara skyldig att göra en

⁴ Sverige har en skyldighet att se till att alla uppgifter och handlingar som den lagstadgade revisor eller revisionsföretaget har tillgång till när de utför lagstadgad revision skyddas av lämpliga regler om konfidentialitet och tystnadsplikt. Detta följer av artikel 23 i Europaparlamentets och Rådets direktiv 2006/43/EG av den 17 maj 2006 om lagstadgad revision av årsredovisning, årsbokslut och koncernredovisning och om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG samt om upphävande av rådets direktiv 84/253/EEG.

⁵ Motsvarande bestämmelser om tystnadsplikt finns i flera andra associationsrättsliga lagar.

⁶ IESBAS:s etikkod avsnitt 360 *Hantera överträdelser av lagar och andra författningar*.

anmälan till åklagare. I företag av allmänt intresse finns enligt artikel 7 i revisorsförordningen⁷ en skyldighet att under vissa omständigheter informera behörig myndighet om misstankar om oegentligheter.

Som ovan angetts utgör revisionen en vedertagen kvalitetsstämpel och i detta avseende är revisorns tystnadsplikt i allmänhetens intresse, eftersom den underlättar ett fritt flöde av information från klienten till revisor. Om klienter inte har en tillit till att revisorn iakttar sin tystnadsplikt kan det försvåra för revisorn att få tillgång till nödvändig information.

Mot bakgrund av att revisorers tystnadsplikt fyller en viktig samhällsfunktion är det av vikt att alla inskränkningar av konfidentialiteten är välgrundade. Inskränkningar kan bl.a. motiveras om det rör missförhållanden som har inverkan på väsentliga belopp och upplysningar i klientens finansiella rapporter, eller rör missförhållanden i klientens förvaltning som kan föranleda ersättningsskyldighet.⁸ Dvs. missförhållanden som kan påverka revisorns uttalanden i revisionsberättelsen.

Visselblåsardirektivets materiella tillämpningsområde omfattar t.ex. missförhållanden inom offentlig upphandling, miljöskyddsregler och produktsäkerhet, dvs. missförhållanden där ett åsidosättande av tystnadsplikten kan motiveras.

Betänkandet föreslår dock att direktivet genomförs generellt, dvs. inte endast inom de områden och vid de överträdelser som anges i direktivet. Enligt föreslagen i betänkandet ska även en person, ansvarsfritt, kunna rapportera andra missförhållanden⁹ där det finns ett allmänintresse av att dessa kommer fram. Av författningskommentaren framgår att ansvarsfriheten även omfattar förfaranden som inte kan sägas strida mot någon uttrycklig föreskrift, men där det tydligt rör ett missförhållande som angår det allmänna. T.ex. om ett företag använder sig av aggressiv skatteplanering i syfte att undandra sig skattskyldighet på ett sätt som framstår som stötande.

Genom betänkandets lagförslag får revisorer en rätt att rapportera eller offentliggöra missförhållanden hos klienter trots att dessa inte påverkar de finansiella rapporterna eller

⁷ Europaparlamentets och Rådets förordning (EU) nr 537/2014 av den 16 april 2014 om särskilda krav avseende lagstadgad revision av företag av allmänt intresse och om upphävande av kommissionens beslut 2005/909/EG.

⁸ Jfr. punkten 360.3 i IESBA:s etikkod.

⁹ Utöver missförhållanden som utgörs av handlanden eller underlåtenheter som strider mot en direkt tillämplig unionsrättsakt inom tillämpningsområdet för Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2019/1936 av den 23 oktober 2019 om skydd för personer som rapporterar om överträdelser av unionsrätten eller strider mot lag eller andra föreskrifter som genomför eller kompletterar en unionsrättsakt inom tillämpningsområdet för samma direktiv.

avser någon åtgärd eller försummelser från styrelsen eller den verkställande direktören som kan föranleda ersättningskyldighet.

Enligt skäl 45 skulle en revisor, ansvarsfritt, kunna offentliggöra denna information t.ex. direkt till allmänheten via online-plattformar eller sociala medier eller till media, förtroendevalda, organisationer i det civila samhället, fackföreningar eller yrkes- och näringslivsorganisationer. Ett sådant agerande från revisorn skulle dock vara ett åsidosättande av hans eller hennes etiska ansvar enligt Etikoden.¹⁰ En sådan visselblåsarfunktion riskerar även att minska förtroendet mellan revisor och klienten. Något som i slutändan kan försvåra revisionens genomförande och kvalitet.

Det kan därför ifrågasättas om revisorer bör få en rätt att ansvarsfritt kunna offentliggöra missförhållanden hos klienter som uppfattas som stötande och omoraliska. Revisorsinspektionen anser att det kan ifrågasättas om detta är tillräckliga omständigheter som kan motivera inskränkningar i revisorers tystnadsplikt eftersom missförhållandena inte direkt påverkar de finansiella rapporterna eller det grundläggande driften av klientens verksamhet, dess förmåga att fortsätta bedriva sin verksamhet eller för att undvika väsentliga sanktioner.

Tillsynsmyndighet

Av betänkandets lagförslag framgår att Arbetsmiljöverket ska utöva tillsyn över att arbetsgivare följer den föreslagna lagen. Arbetsmiljöverket ska dock inte utöva tillsyn om en arbetsgivare är skyldig att ha en rapporteringsordning enligt annan lag eller förordning och en annan myndighet enligt den lagen eller förordningen ska utöva tillsyn över den skyldigheten.

I betänkandet ges som exempel att Finansinspektionen har tillsyn över att kreditinstitut har ändamålsenliga rapporteringssystem för anställda som vill göra anmälningar om misstänkta överträdelser av bestämmelser som gäller för kreditinstitutets verksamhet. Vidare anges att Finansinspektionen alltså redan har tillsynsansvar beträffande skyldigheten att ha ändamålsenliga rapporteringssystem. Samt att det då bör vara Finansinspektionen och inte Arbetsmiljöverket som, även med det nya regelverket om tillsyn över visselblåsarfunktioner, ska utöva tillsynen över denna skyldighet.

¹⁰ Enligt punkten R100.3 kan det dock förekomma att lagar och andra författningar hindrar en revisor från att följa vissa delar av Etikoden. I sådana situationer gäller dessa lagar och andra författningar och revisorn ska följa alla andra delar av Etikoden.

Enligt 26 a § revisorslagen ska ett registrerat revisionsbolag ha ändamålsenliga rutiner för att hantera anställdas rapportering av misstänkta överträdelser av de bestämmelser som gäller för bolagets verksamhet. Revisorsinspektionen utövar tillsyn över att registrerade revisionsbolag följer revisorslagens bestämmelser och övertar alltså Arbetsmiljöverkets ansvar.

Revisorsinspektionen har enligt revisorslagen ett tillsynsansvar över auktoriserade och godkända revisorer samt *registrerade revisionsbolag*. Revisorer kan dock vara verksamma i (icke-registrerade) *revisionsföretag* som inte står under Revisorsinspektionens tillsyn. Revisionsföretag har inte heller någon skyldighet enligt 26 a § att inrätta rapporteringssystem.

Det finns alltså arbetsgivare i revisionsbranschen där tillsynsansvaret kommer att ligga på Arbetsmiljöverket. Inom revisionsbranschen kommer det därmed att vara ett delat tillsynsansvar mellan Revisorsinspektionen och Arbetsmiljöverket. Utifrån Revisorsinspektionens erfarenheter är delat tillsynsansvar inte att föredra. Denna fråga bör övervägas ytterligare inom den fortsatta beredningsprocessen.

Tillsynsverktyg

Utredningen förslår att tillsynsmyndigheten ska ha rätt att besluta om förelägganden som ska kunna förenas med vite. Enligt revisorslagen får emellertid Revisorsinspektionen ge en erinran, varning eller återkalla registreringen för ett revisionsbolag som åsidosätter sina skyldigheter. En varning kan förenas med en sanktionsavgift

Om ett registrerat revisionsbolag åsidosatt sina skyldigheter att upprätta rapporteringssystem enligt revisorslagen kan detta alltså leda till en varning eller erinran, eller i värsta fall återkallad registrering. Däremot om samma bolag åsidosatt sina skyldigheter enligt den föreslagna lagen kan ett föreläggande med eller utan vite aktualiseras. Att liknande överträdelser leder till olika ingripanden från tillsynsmyndigheten framstår inte som förutsägbart för tillsynsobjekten.

Vidare framgår av betänkandet att den föreslagna lagen kompletterar sådana specialföreskrifter som finns i annan lag eller i förordning. Så skulle t.ex. kunna vara fallet om det i en specialföreskrift anges att en verksamhet ska ha en intern visselblåsarfunktion, men att det av föreskriften inte följer en skyldighet att återkoppla till den rapporterande personen. I sådana fall bör skyldigheten enligt den föreslagna lagen att återkoppla, komplettera skyldigheten att ha en visselblåsarfunktion.

När det kommer till revisorslagen har lagstiftaren överlämnat till registrerade revisionsbolag att utforma rutiner för rapporteringssystem, dvs. det saknas bl.a. bestämmelser om återkoppling. Rapporteringssystemets utformning ska därför framgent hämta sitt innehåll från den föreslagna lagen.

För tillsynsmyndigheter som på grund av specialföreskrift övertar tillsynsansvaret kan det uppstå en gränsdragningsproblematik kring huruvida brister i rapporteringssystem ska hänför sig till den föreslagna lagen eller specialföreskriften.

Som exempel kan registrerade revisionsbolag ha rutiner för att hantera anställdas rapportering av misstänkta överträdelser av de bestämmelser som gäller för bolagets verksamhet, men som saknar rutiner kring återkoppling. Bolaget kan då anses ha åsidosatt sina skyldigheter som registrerat revisionsbolag samt inte fullgjort sina skyldigheter enligt den föreslagna lagen. Revisorsinspektionen kan alltså vidta åtgärder både enligt revisorslagen och den föreslagna lagen.

Samma typ av brister i branscher där det finns specialföreskrifter kan därför komma att hanteras olika beroende på vilken myndighet som är tillsynsmyndighet eftersom myndigheten kan vidta åtgärder enligt två olika lagar. Även denna fråga bör vara föremål för ytterligare överväganden under ärendets fortsatta beredning.

Beslut om detta yttrande har fattats av myndighetschefen Per Johansson i närvaro av chefsjuristen Anders Ahlgren, chefsrevisorin Carin Rytoft Drangel samt avdelningsdirektören Tobias Fredriksson som har föredragit ärendet.

Per Johansson

Tobias Fredriksson