



Företagsekonomiska institutionen
EKONOMIHÖGSKOLAN VID
LUNDS UNIVERSITET

Examensarbete Magisternivå
HT-08

Reglering kontra förtroende –

Revisorns anmälningsplikt i förändring

Handledare
Gunnar Wahlström

Författare
Mattias Johansson
Anna Svahn
Carl Wiggberg

Förord

Vi vill inledningsvis framföra ett stort tack till alla våra respondenter för deras medverkan och givande intervjuer, vilka gjort det möjligt för oss att genomföra denna uppsats.

Ett stort tack riktas även till vår handledare Gunnar Wahlström, ekonomie doktor vid Lunds Ekonomihögskola, som hjälpt och gett oss vägledning under arbetets gång.

Lund den 9 januari 2009

Mattias Johansson

Anna Svahn

Carl Wiggberg

Sammanfattning

- Uppsatsens titel: Reglering kontra förtroende – Revisorns anmälningssplikt i förändring
- Seminariedatum: 2009-01-16
- Ämne/kurs: FEKP01, Examensarbete magisternivå, 15 poäng
- Författare: Mattias Johansson, Anna Svahn och Carl Wiggberg
- Handledare: Gunnar Wahlström
- Nyckelord: Revision, anmälningssplikt, ekonomisk brottslighet, revisionspliktens avskaffande, samhällsnytta.
- Syfte: Syftet med uppsatsen är att undersöka vilken betydelse anmälningssplikten har för förhållandet mellan revisor och klient, samt vilka konsekvenser förändringarna av anmälningssplikten skulle kunna få på den ekonomiska brottsligheten.
- Metod: För att uppnå syftet har vi valt att göra personliga intervjuer av semistrukturerad karaktär med revisorer, Ekobrottsmyndigheten, företag och Skatteverket. Vi har under studiens gång inspirerats av grundad teori samt tagit del av relevant litteratur inom området.
- Teoretiskt perspektiv: I teoriavsnittet har vi redogjort för ekonomisk brottslighet och dess innebörd. Vi har även presenterat revisorns uppgifter samt anmälningsspliktens utformande. Förväntningsgapet och förtroende är också centrala avsnitt i kapitlet.
- Empiri: Empirin utgörs av de svar och åsikter som våra respondenter delgivit oss, med viss koppling till litteraturgenomgången.
- Resultat: Anmälningssplikten har inte som den ser ut idag någon vidare brottsförebyggande effekt. Snarare är det revisionen i sig som har detta. Därmed borde förändringar av anmälningssplikten inte få någon större effekt.

Abstract

- Title:** Regulatory versus confidence – The auditor's reporting duty in change
- Seminar date:** 2009-01-16
- Course:** FEKP01, Degree Project Master level, Business Administration, 15 University Credits Points
- Authors:** Mattias Johansson, Anna Svahn and Carl Wiggberg
- Advisor:** Gunnar Wahlström
- Key words:** Audit, duty to report, economic crime, the abolishing of statutory audit, social benefit.
- Purpose:** The purpose of the thesis is to examine what meaning the auditors' duty to report have on the relationship between auditor and client, and what impact the changes could have on economic crime.
- Methodology:** To achieve our purpose we have chosen to make personal interviews of semi-structured nature with auditors, the authority of economic crimes, companies and the tax authorities. We have during the study been inspired by grounded theory. We have also taken note of both literature and debate in the field.
- Theoretical perspectives:** In the literature review we have explained economic crime and its content. We have also presented the auditor's duties and the meaning of the auditors' duty to report. The expectations gap and trust are also important parts of the chapter.
- Empirical foundation:** The empirical work consists of the responses and opinions that our respondents have communicated, with some connection to the theory.
- Conclusions:** The auditors' duty to report does not have any particular crime prevention effect. Rather, it is the audit in itself that has this. Therefore, changes of the duty to report should not have any significant impact.

Innehållsförteckning

Förord	1
Sammanfattning	2
Abstract	3
Förkortningsordlista	5
1. Inledning	7
1.1 Bakgrund	7
1.2 Problemdiskussion	9
1.3 Forskningsfråga	11
1.4 Syfte	11
1.5 Avgränsningar	11
2. Litteraturgenomgång	12
2.1 Revisorn och ekonomisk brottslighet.....	12
2.1.1 Vad utmärker ett brott?.....	13
2.1.2 Ekonomisk brottslighet.....	13
2.2 Allmänt om revision och revisorer.....	15
2.2.1 God revisorssed samt god revisionsmed	16
2.2.2 Oberoende.....	16
2.2.3 Tystnadsplikt	17
2.2.4 Revisorns ansvar.....	17
2.3 Anmälningsskyldigheten i framtiden	18
2.3.1 Vilka personer ska misstanken avse?	19
2.3.2 När är revisorn skyldig att anmäla?.....	20
2.3.3 Anmälningsskyldigheten i framtiden.....	22
2.3.4 Alternativ till anmälningsskyldigheten	22
2.4 Förväntningsgapet	23
2.5 Förtroende – en grundläggande princip	25
2.6 Revisorns olika roller i relation till klienten.....	26
2.7 Sammanfattning av litteraturkapitlet.....	28
3. Metod	30
3.1 Angreppssätt – en induktiv ansats	30
3.1.1 Personlig referensram	31
3.2 Undersökningsmetod.....	31
3.2.1 Kvalitativt tillvägagångssätt	31
3.2.2 Grundad teori	33
3.3 Intervjuer	35
3.3.1 Semistrukturerade intervjuer	35
3.3.2 Utformning av intervjuguide	36
3.3.3 Val av respondenter	37
3.3.4 Tillvägagångssätt vid intervjuerna.....	39
3.4 Skriftliga källor	40
3.4.1 Källkritik.....	40
3.5 Metodkritik.....	40

3.6	Sammanfattning av metodkapitlet.....	41
4.	Offentlig debatt	43
4.1	Introduktion	43
4.2	Bakgrund	43
4.3	Åsikter för att behålla anmälningsplikten	44
4.3.1	Anmälningsskyldighetens brottsförebyggande effekt	45
4.4	Åsikter för ett avskaffande av anmälningsplikten.....	46
4.4.1	Antal anmälningar från revisorer.....	47
4.4.2	Företagens benägenhet att frivilligt välja revision	47
4.5	Sammanfattning av den offentliga debatten.....	48
5.	Redovisning av intervjuresultat.....	50
5.1	Revisionsbyråer	50
5.1.1	Tystnadspliktens betydelse	50
5.1.2	Anmälningspliktens fördelar	51
5.1.3	Anmälningspliktens nackdelar	52
5.1.4	Anmälningspliktens generella betydelse	53
5.1.5	Avskaffandet av revisionsplikten	55
5.1.6	Övrigt.....	56
5.2	Företag.....	57
5.2.1	Tystnadspliktens betydelse	57
5.2.2	Anmälningspliktens innebörd.....	57
5.2.3	Anmälningspliktens generella betydelse	58
5.2.4	Avskaffandet av revisionsplikten	58
5.3	Myndigheter	59
5.3.1	Anmälningspliktens betydelse.....	59
5.3.2	Anmälningspliktens baksidor	59
5.3.3	Effekter av revisionspliktens eventuella avskaffande.....	60
5.3.4	Övrigt.....	61
5.4	Sammanfattande jämförelse	62
6.	Slutdiskussion	64
6.1	Forskningsfrågan besvaras	64
6.2	Studiens teoretiska bidrag	65
6.3	Reflektioner över studiens slutsatser.....	67
6.4	Förslag till fortsatta studier	68
	Källförteckning.....	69

Bilaga 1: Intervjuguide revisionsbyråer

Bilaga 2: Intervjuguide företag

Bilaga 3: Intervjuguide Skatteverket/EBM

Förkortningsordlista

AB	Aktiebolag
ABL	Aktiebolagslag
BRÅ	Brottsförebyggande rådet
EBM	Ekobrottsmyndigheten
FAR SRS	Föreningen Auktoriserade revisorer/Svenska Revisorssamfundet
FI	Finansinspektionen
IFAC	International Federation of Accountants
ISA	International Standard on Auditing
Prop	Proposition
RL	Revisorslagen
RN	Revisorsnämnden
RPS	Rikspolisstyrelsen
RS	Revisionsstandard i Sverige
SOU	Statens offentliga utredningar
SOX	Sarbanes-Oxley Act
SRF	Sveriges Redovisningskonsulters förbund
VD	Verkställande Direktör

1. Inledning

I detta kapitel vill vi ge en introduktion till ämnet som ska beröras. Vi kommer även att presentera problemområden, syfte, forskningsfråga samt avgränsningar.

1.1 Bakgrund

I modern tid har det förekommit ett antal större redovisningsskandaler, där Enrons kollaps kan nämnas som en av de mest uppmärksammade.¹ När skandalen i Enron uppdagades 2001 och i samband med den efterföljande konkursen samma år pekades revisionsbyrån Arthur Andersen & Co. ut som ansvariga för skandalen av både media och regering.² Detta ledde till ökade regleringar och införandet av Sarbanes-Oxley Act, även kallad SOX, som syftar till att stärka den interna kontrollen över finansiell rapportering.³ Den ekonomiska brottsligheten har under senare år ökat markant vilket lett till ökade kostnader för såväl enskilda medborgare, näringsidkare som samhället i stort.⁴ Ekonomisk brottslighet är ett samlingsbegrepp som innehåller många olika typer av brott, varav bokföringsbrott, skattebrott och förskingring är några.⁵

Under 1970-talet fördes en intensiv kriminalpolitisk debatt som behandlade ekonomisk brottslighet. I debatten lyfte man fram den ekonomiska brottslighetens omfattning vilken hävdades vara mångdubbelt större än traditionell brottslighet. Samhällets förebyggande åtgärder ansågs även ha en felaktig inriktning samt att kontroll- och sanktionssystemen inte var lämpligt utformade för att kunna hantera kampen mot ekonomisk brottslighet. Detta ledde till att revisorernas möjligheter till att motverka ekonomisk brottslighet började undersökas. Undersökningen ledde fram till ett antal lagförslag som bland annat innebar att revisorn skulle ha upplysningsskyldighet i förhållande till medrevisor. I samma undersökning lämnades även en rekommendation om att samtliga aktiebolag (AB) var tvungna att ha minst en kvalificerad revisor. Detta förslag behandlades i ett lagstiftningsärende år 1980 där det bland annat framfördes att framförallt mindre bolag

¹ www.fi.se ”Enron – lärdomar för finansiell tillsyn”.

² Morrison (2004).

³ www.sarbanes-oxley-forum.com Sarbanes-Oxley Act.

⁴ www.dn.se Ökad brottslighet följd av finanskrisen.

⁵ www.bra.se Ekonomisk brottslighet.

var mer utsatta när det gällde ekonomisk brottslighet och att det därför var viktigt med kvalificerade revisorer även för dem.⁶

För att komma tillrätta med ekonomisk brottslighet infördes därför 1983 revisionsplikt för alla AB genom aktiebolagslagen (ABL) där de motiv som lades fram för detta just var att det var till nytta för företagens ägare, samt att det skulle verka förebyggande mot ekonomisk brottslighet.⁷ Revisionsplikten ansågs däremot inte tillräcklig, utan för att förebygga och förhindra brott ansåg Riksdagens revisorer att man skulle stärka den gemensamma regelefterlevnaden i samhället. Det diskuterades om revisorernas roll i förhållande till företagen borde stärkas genom en skyldighet att anmäla brott.⁸ Genom en lagändring som trädde i kraft den första januari 1999 gjordes ytterligare försök att komma tillrätta med ekonomisk brottslighet. Ändringen skedde i ABL och medförde att revisorer blev tvungna att anmäla misstanke om brott till åklagare.⁹ Tidigare innebar den tystnadsplikt som ABL föreskriver för revisorer att revisorn varken kunde eller var skyldig att anmäla iakttagelser om brott till myndigheter om detta skulle kunna medföra skada för bolaget.¹⁰

Idag innebär anmälningsplikten att revisorn ska vidta åtgärder om han eller hon misstänker att en styrelseledamot eller den verkställande direktören, inom ramen för bolagets verksamhet, gjort sig skyldig till vissa angivna ekonomiska brott. Revisorn ska utan oskäligt dröjsmål underrätta styrelsen och senast fyra veckor efter det att styrelsen underrättats ska revisorn avgå om inte åtgärder vidtagits för att avhjälpa brottet, brottet redan är anmält till polis eller åklagare eller om brottet är obetydligt.¹¹

Utredningar gällande ekonomisk brottslighet kännetecknas bland annat av att dessa i större omfattning än andra brott kräver ett nära samarbete mellan olika yrkeskategorier. När det gäller ekonomisk brottslighet så är det ofta kontrollmyndigheter och kontrollorgan, som också är de som gör anmälan, som upptäcker brottet. Exempelvis är det oftast konkursförvaltaren som upptäcker brott i samband med konkurser och

⁶ SOU 2008:32

⁷ FAR SRS (2007).

⁸ SOU 2008:32

⁹ Eriksson (2004).

¹⁰ SFS 2005:551 Kommentar ABL 42§

¹¹ ABL 9 kap.41-44§§

Skatteverket i samband med taxering.¹² Bakgrunden till att anmälningsplikten infördes var att de externa revisorerna sågs som potentiella brottsförebyggande resurser.¹³ Det ansågs inte att revisorernas möjligheter till att ge anmärkningar i revisionsberättelserna var tillräckliga samt att revisorn skulle tänkas kunna upptäcka eventuella brott i ett tidigare skede än andra med tanke på hans eller hennes insyn i bolaget.¹⁴

En revisors uppgift är att öka trovärdigheten till den ekonomiska information som bolagen lämnar. Detta görs bland annat genom att granska bolagens bokföring och interna kontroll. Anledningen är att intressenter till bolaget såsom leverantörer, aktieägare och kreditgivare måste kunna lita på den information som bolagen lämnar.¹⁵ I och med anmälningspliktens införande togs kvalitetskontrollen ett steg längre. Detta var inget som uppskattades av revisorerna vars främsta motargument till anmälningsplikten var att denna skulle komma att inkräkta på tystnadsplikten gentemot klienten, som för övrigt är en grundläggande princip, samt att detta skulle kunna leda till försämrade relationer till klienten med ett resultat av minskat antal uppdrag.¹⁶ Ett förtroendefullt förhållande mellan revisor och klient är av största vikt för uppdragets genomförande. Skulle ledningen se revisorn som statens förlängda arm blir granskningsuppdraget svårt att genomföra.¹⁷

1.2 Problemdiskussion

Revisorernas anmälningsplikt har, som framgår ovan, varit utsatt för en del kritik från främst revisorernas sida. Detta har i huvudsak gällt problematiken kring tystnadsplikt kontra anmälningsplikt samt förhållandet till klienten överlag och möjligheten att skapa långsiktiga relationer. Väsentliga frågor kring detta ämne är hur stor påverkan anmälningsplikten egentligen har på den ekonomiska brottsligheten samt hur detta kommer att förändras vid ett eventuellt avskaffande av revisionsplikten.

Enligt en undersökning genomförd av brottsförebyggande rådet (BRÅ), har kritiken mot anmälningsplikten lindrats något sedan dess införande. Utifrån deras respondenter gick att

¹² SOU 1999:53

¹³ Eriksson (2004).

¹⁴ BRÅ (2004).

¹⁵ Moberg, (2006).

¹⁶ Eriksson (2004).

¹⁷ Sandström, (2007).

utläsa att från att ha gått från cirka 50 procent av dem som var starkt negativa till anmälningssplikten var det år 2003 nere i 34 procent. Den kritik som riktas är dock fortfarande av samma karaktär och belyser problemet med inkräktandet på tystnadsplikten samt att revisorn ges en form av myndighetsroll vilket riskerar att minska klientens vilja att hålla revisorn informerad. Det har dock visat sig att så inte har varit fallet. Anmälningssplikten har visat sig ha mindre konsekvenser för klientrelationer än vad man först befarade. Relationer mellan revisorn och dess klient har endast i undantagsfall förändrats. Ytterligare en aspekt som togs upp i undersökningen var frågan om huruvida anmälningssplikten anses vara brottsförebyggande eller ej. Här framgick det att majoriteten av revisorerna ifrågasatte lagstiftningens effekt, men att åsikterna gick isär något.¹⁸

Som ovan nämndes infördes revisionsplikt bland annat för att förebygga den ekonomiska brottsligheten vilket sedan även förstärktes med revisorns anmälningssplikt. I en utredning om avskaffandet av revisionsplikten för små och medelstora företag anges just oron över att den ekonomiska brottsligheten skulle öka, som den främsta negativa effekten.¹⁹ BRÅ anser att det finns för många osäkra faktorer att ta ställning till i samband med ett avskaffande av revisionsplikten och anser att det måste göras en undersökning för att komma underfund med vilken brottsförebyggande effekt revisorer eller liknande kontrollfunktioner har. Revisorer har länge betraktats som ett viktigt verktyg vad gäller bekämpandet av ekobrott, inte minst tack vare att de inte har några egna intressen av att skydda klienten. Ur ett ekobrottsperspektiv finns risk att ekobrotten kommer att öka om revisionsplikten avskaffas.²⁰

BRÅ menar vidare att det finns en övertro på revisorernas förmåga att upptäcka ekobrott vilket i så fall skulle innebära att ett avskaffande av revisionsplikten inte nödvändigtvis behöver innebära en ökning av ekonomisk brottslighet.²¹ Genom revisionspliktens avskaffande står anmälningssplikten inför betydande förändringar. Därför avser vi att belysa anmälningsspliktens roll för bekämpande av ekonomisk brottslighet, dess problematik avseende konflikt mellan anmälningss- kontra tystnadsplikt, samt undersöka behovet av andra brottsförebyggande åtgärder vid ett eventuellt avskaffande av revisionsplikten.

¹⁸ BRÅ (2004).

¹⁹ SOU 2008:32

²⁰ BRÅ, Brottsförebyggande rådets remissvar på SOU 2008:32.

²¹ Ibid.

1.3 Forskningsfråga

Vilka föreställningar finns kring revisorns anmälningsplikt samt vilken betydelse anses denna ha för att förebygga ekonomisk brottslighet?

1.4 Syfte

Syftet med uppsatsen är att undersöka vilken betydelse anmälningsplikten har för förhållandet mellan revisor och klient, samt vilka konsekvenser förändringarna av anmälningsplikten skulle kunna få på den ekonomiska brottsligheten.

1.5 Avgränsningar

Vi har valt att avgränsa oss till Sverige vilket innebär att vi inte kommer att undersöka anmälningspliktens roll genom exempel från övriga världen i någon större utsträckning. Enligt ABL finns det många brott som revisorn är tvungen att anmäla. Vårt syfte är dock inte att redogöra för vart och ett av dessa utan undersöka anmälningspliktens roll genom att klarlägga för- och nackdelar, olika intressegruppers perspektiv och synpunkter samt förändringar av anmälningsplikten i samband med ett eventuellt avskaffande av revisionsplikten. Vår forskningsfråga kommer endast att behandlas i sammanhang som berör aktiebolag. Frågeställningar hänförliga till andra associationsformer, som till exempel ekonomiska föreningar, kommer således inte att behandlas.

2. Litteraturgenomgång

I detta kapitel kommer vi inledningsvis att redogöra för ekonomisk brottslighet och vad det innebär. Vi kommer även att ge en bild av revision och vad en revisors uppgifter och syfte är samt vilka seder som styr arbetet. Vi kommer även att ge en beskrivning av anmälningspliktens utformande samt hur denna kan komma att förändras i framtiden. Avslutningsvis kommer förväntningsgapet och förtroendefrågan att behandlas.

2.1 Revisorn och ekonomisk brottslighet

Den troligtvis största gruppen av företag består av företag med en seriös företagsledning där det inte finns någon avsikt att begå kriminella handlingar. En annan grupp av företag består av dem som har en företagsledning som begår ekonomisk brottslighet på grund av att risken för upptäckt är liten eller att en svår ekonomisk situation gör att ledningen söker olagliga vägar för att ta sig ur krisen. En sista grupp av företag består av dem som innehar en företagsledning som utan betänklighet utnyttjar alla lagliga och icke lagliga möjligheter att erhålla maximal vinst. Dessa verksamheter har även i många fall ett kriminellt syfte i sig självt. Dessa olika grupper av företagsledningar måste påverkas på olika sätt när det gäller att förhindra ekonomisk brottslighet. Detta innebär att olika typer av ekonomisk brottslighet kräver olika typer av revisorer.²²

Att revisorn anlitas och betalas av samma part (klienten eller företaget) som han eller hon ska granska skapar en inneboende intressekonflikt likt agentteorin, där revisorn är agenten och klienten principalen.²³ Moberg et al. menar dock att revisorn bör ses som en kontrollerande vägledare i kampen mot ekonomisk brottslighet. För att revisorn ska kunna upptäcka brottslighet utförd av den sista gruppen av företagsledare måste han eller hon inta en polisiär inriktning genom att kontrollera en mycket stor del av alla transaktioner ett bolag genomför. Detta får på grund av ekonomiska skäl anses som ogenomförbart samtidigt som en polisiär revisorsroll även skulle leda till negativa effekter inom andra områden, så som bristande förtroende mellan revisor och företagsledning. Ses revisorn

²² Moberg et al. (1992).

²³ Gavius (2007).

istället som en kontrollerande vägledare har revisorn både möjlighet att förhindra såväl som upptäcka ekonomisk brottslighet genom att upprätthålla förtroende samt goda affärsrelationer med sin klient.²⁴

2.1.1 Vad utmärker ett brott?

En gärning ska vara beskaffad på ett speciellt sätt för att ett brott ska ha begåtts, denna ram för vad som utmärker en straffbar handling utgörs av ordalydelsen i straffstadgarna. I stadgarna anges brottbeskrivningar med rekvisit som ska vara uppfyllda för att ett brott ska anses ha begåtts, samt när ett brott anses fullbordat. Rekvisiten är av två slag, objektiva och subjektiva. Det yttre skeendet anges av de objektiva rekvisiten, kraven på den brottsliga handlingen. De subjektiva rekvisiten rör den misstänkte och dennes psykiska inställning till handlingen, dennes kunskap och eventuellt uppsåt eller oaktsamhet. De objektiva rekvisiten ska vara täckta av de subjektiva för att straffansvar ska föreligga. Utryckt på annat sätt så måste den misstänkte ha haft uppsåt eller varit oaktsam i förhållande till den brottsliga handlingen på det sättet den beskrivs i straffstadgandet. Till exempel föreligger skattebrott endast om en felaktig uppgift i en deklaration beror på att deklareranten medvetet lämnat den, inte om deklareranten trott att uppgiften var riktig.²⁵

2.1.2 Ekonomisk brottslighet

En studie från Öhrlings PricewaterhouseCoopers och Martin-Luther Universität visar att allt fler företag drabbas av ekonomisk brottslighet. I Sverige begås halfden av brotten av anställda, och då oftast av företagsledningen eller chefer på mellannivå. De vanligaste brotten är forskningring, trolöshet, bokföringsbrott och korrupcion. Även EBM noterar en kraftig ökning av ekobrott, mellan 2001-2004 har dessa ökat med 47 procent. Ovan nämnda studie visar även att brottsligheten drabbar större företag i högre grad än mindre företag.²⁶

²⁴ Moberg et al. (1992).

²⁵ EBM (2004), Leijonhufvud & Wennberg (2004).

²⁶ Balans (2006).

Termen ekonomisk brottslighet har ingen allmän accepterad definition, men uttrycket används flitigt inom kriminologin²⁷. En allmän enighet finns dock angående begreppets innebörd och kriterier. Först och främst ska brottsligheten ha ekonomisk vinning som direkt motiv, vara av kontinuerlig karaktär och bedrivs inom ramen för en näringsverksamhet som i sig själv inte är kriminell.²⁸ Ekonomiska brott bör betraktas isolerat från andra förmögenhetsbrott på grund av miljön de sker i, nämligen affärsmiljön. Denna miljö kontrolleras primärt av funktioner internt inom företaget eller av näringslivet överlag, en miljö som myndigheterna sällan har tillträde till.²⁹ Härav uppkommer problem för lagstiftaren när upptäcktsrisken för ekobrott är jämförelsevis liten och resurserna begränsade. Lösningen blir att ”rekrytera” en utomstående part för att upptäcka och rapportera brotten, denna person är den externa revisorn. Revisorn har svaga incitament, och sannolikt ingen ekonomisk vinning, för att *inte* anmäla upptäckta brott. Revisorn är (förhoppningsvis) inte delaktig i brottet och har därmed inga motiv för att dölja det. Revisorsnämnden, med möjlighet att ge påföljder för revisorer som ej efterlever god revisionssed, utgör ytterligare ett incitament för revisorn att följa lagen och anmäla ekobrott.³⁰

Några kategorier inom ekonomisk brottslighet är borgenärsbrott, brott mot huvudman, skattebrott, bedrägeri, bestickning och mutbrott. Brott mot borgenärer rör en fysisk eller juridisk persons egen ekonomi och vad som är tillåtet ifråga om transaktioner när det finns skulder, exempelvis oredlighet, vårdslöshet och mannamån mot borgenär. Brott mot huvudman innefattar bland annat förskingring, olovligt förfogande och trolöshet mot huvudman. Bokföringsbrott grupperas även in under denna kategori. Skattebrott är ett brott mot staten och skattebrottslagen är i princip tillämplig på alla avgifter som betecknas som skatt. Bedrägeribrott är relativt närbesläktat med svindleribrott, skillnaden ligger i att bedrägeri riktar sig mot en bestämd person medan svindleri riktar sig mot en obestämd krets. Bestickning och mutbrott utgör två sidor av samma brott, då bestickning utgör ett brott i affärsverksamheten riktar sig mutbrottet mot en huvudman och ses därmed som en typ av brott mot huvudman.³¹

²⁷ Moberg et al. (1992).

²⁸ SOU 1983:36

²⁹ Clarke (1990).

³⁰ BRÅ (2004).

³¹ Leijonhufvud & Wennberg (2004).

2.2 Allmänt om revision och revisorer

Syftet med redovisningsinformation baseras på tillförlitlighet och det övergripande syftet med redovisning är att förse intressenter med användbar information om företag. Intressenterna är i sin tur beroende av revisorer för att säkerställa kvaliteten på denna information.³² Revisorns ställning kan beskrivas på väldigt olikartade sätt. Å ena sidan kan revisorn ses som en mycket central aktör i ett företag som företagsledningen kan diskutera alla tänkbara frågor med. Å andra sidan kan revisorn ses som en extern betraktare som inte alls deltar i företagets förvaltning.³³ Enligt Föreningen Auktoriserade Revisorer/Svenska Revisorssamfundet, (FAR SRS) lyder definitionen av revision:

”Revision är att kritiskt granska, bedöma och uttala sig om redovisning och förvaltning.”(Moberg, s.34)

En revision innebär att revisorn ska granska ett urval av underlag för belopp och annan information i räkenskapshandlingarna för att öka trovärdigheten till den ekonomiska information som bolag lämnar. I en revision ingår dessutom att bedöma redovisningsprinciperna och företagsledningens tillämpning av dessa.³⁴ Det är av största vikt att arbetet utförs med opartiskhet och självständighet samt att revisorn iakttar tystnadsplikt. Utan dessa faktorer skulle omvärldens förtroende för revisorns arbete avta.³⁵ Vikten av förtroende kommer att behandlas mer ingående nedan.

Revisorn har en kontrollerande funktion och ingår inte i bolagets beslutsorganisation.³⁶ Revisorns uppgifter definieras i ABL 9 kapitlet där det bland annat stadgas att revisorn har till uppgift att granska årsredovisning och bokföring samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning. Målet med revisionen är att revisorn ska lämna en revisionsberättelse där han eller hon uttalar sig om granskningsunderlaget. Tillsammans med årsredovisningen är revisionsberättelsen beslutsunderlag för bolagets intressenter.³⁷ För att information som reviderats verkligen ska anses ha tillförts den tillförlitlighet som intressenterna söker finns det ett antal generella principer som revisorn måste följa.

³² Öhman, Häckner, Jansson, Tschudi, (2006).

³³ Cassel, (1996).

³⁴ FAR SRS (2007).

³⁵ FAR SRS (A) (2006).

³⁶ Moberg, (2006).

³⁷ FAR SRS (A) (2006).

2.2.1 God revisorssed samt god revisionssed

I revisorslagens 19 § anges att en av revisorns skyldigheter är att iaktta god revisorssed.³⁸ Den goda revisorsseden härrör framför allt från normer, såväl normer bestämda i författningar som normer utvecklade i praxis. Revisorsseden utvecklas bland annat genom rekommendationer och uttalanden från branschorganisationen, FAR SRS. Dock är det Revisorsnämnden (RN) som ansvarar för att normeringen inom detta område utvecklas på lämpligt sätt. Detta sker genom föreskrifter, uttalanden samt beslut i särskilda ärenden. Förutom de bestämmelser som går att finna i revisorslagen (RL) finns även internationella regelverk som till exempel EG:s oberoenderekommendation och IFAC:s yrkesetiska regler. I Sverige finns yrkesetiska regler utfärdade av styrelsen i FAR SRS som finns till för att ge organisationens medlemmar vägledning i de frågor som rör god revisorssed. Dessa yrkesetiska regler tar hänsyn till frågor kring integritet och objektivitet samt opartiskhet och självständighet, tystnadsplikt och upplysningsplikt samt kompetens och yrkesutövning. I tillämpliga delar följer dessa IFAC:s och EG:s regelverk.³⁹

God revisionssed anger hur en revision ska genomföras och det är revisorns skyldighet att följa detta. Det handlar om kunskap, erfarenhet och professionellt omdöme. Seden utvecklas både internationellt, inom FAR SRS, av RN och genom domstolarnas praxis. I Revisionsstandard i Sverige (RS), anges vad god revisionssed är.⁴⁰

2.2.2 Oberoende

Vid sidan av revisorns yrkeskompetens är revisorns oberoende dennes huvudsakliga medel för att garantera revisionens kvalitet. Revisorerers oberoende har debatterats kraftigt de senaste åren, delvis som en följd av de företagsskandaler som uppdragats i USA och i Europa. Dessa diskussioner har tagit sin utgångspunkt i huruvida det är möjligt att förena revisorsfunktionen med en rådgivande funktion till samma klient. Det finns två typer av rådgivning, dels den typ som hänger samman med revisionen, dels den typ av övrig rådgivning som kallas för fristående rådgivning. Revisionsrådgivningen är en del av själva revisionen och är i princip alltid tillåten. Vad som däremot kan begränsa revisorns möjligheter att uppträda oberoende är den fristående rådgivningen. Detta kan i värsta fall

³⁸ Revisorslag (2001:883)

³⁹ SOU 2007:56

⁴⁰ FAR SRS (A) (2006).

medföra att övriga intressenters tilltro till revisionen minskar. Såväl i den svenska som i den internationella debatten om oberoende har man diskuterat revisorns oberoende i termer av såväl faktiskt oberoende som synbart oberoende. När man i revisorslagen talar om oberoende gör man det i termer av opartiskhet och självständighet.⁴¹

2.2.3 Tystnadsplikt

Revisorns tystnadsplikt är en grundläggande princip för att arbetet mellan revisor och klient ska kunna fungera. Revisorns tystnadsplikt regleras på flera ställen i lagen⁴² vilket visar vilken fundamental princip det är. Det revisorn får reda på genom arbetet med klienten får inte föras vidare. Detta innebär att det enda en utomstående får reda på är i princip det som står i revisionsberättelsen.⁴³ Något som ofta diskuterats är hur revisorn ska förhålla sig till tystnadsplikten. Generellt sett bör revisorer vara mycket försiktiga med vem de lämnar upplysningar till samtidigt som tystnadsplikten inte ska förhindra att ett mervärde för klienten kan uppstå från revisionen i form av mer ingående information än vad som lämnas i revisionsberättelsen.⁴⁴ Även om tystnadsplikten är en viktig beståndsdel i revisionsuppdraget för att till sist öka tillförlitligheten i årsredovisningen, krävs begränsningar i dessa för att säkerställa revisorers oberoende.⁴⁵ Det finns ett antal undantag till revisorns tystnadsplikt varav anmälningsplikten är en av dessa. Övriga undantag kommer vi inte att beröra. Anmälningsplikten står i tydlig kontrast till revisorns tystnadsplikt vilket gör att komplikationer avseende förhållandet mellan revisorn och dess klient kan uppstå.

2.2.4 Revisorns ansvar

I Noam Chomskys bok, ”The Responsibility of Intellectuals”, argumenteras för att det ingår i de intellektuellas ansvar att säga sanningen samt avslöja lögn. Cassel menar att det är rimligt att hävda att revisorer omfattas av detta ansvar. I centrum för revisorns ansvar står hans eller hennes skyldighet att göra vissa uttalanden, varav revisionsberättelsen är en av de viktigaste. Hur långtgående skyldigheter revisorn har vad gäller uttalanden kan ibland visa sig vara problematiskt. Om revisorn har anledning att

⁴¹ Moberg (2006).

⁴² Bland annat i 36§ Revisionslagen, 26§ Revisorslagen samt 41§ ABL.

⁴³ FAR SRS (A) (2006).

⁴⁴ Cassel (1996).

⁴⁵ Gray & Cooper (1986).

misstänka oegentligheter ska han eller hon informera VD eller styrelse. Revisionen har dock inte som självständigt syfte att upptäcka oegentligheter och fel.⁴⁶

I de fall där det i bolaget begåtts brott och revisorn i sin roll som granskare borde ha uppmärksammat detta, antingen genom anmärkning i revisionsberättelsen eller med brottsanmälan, är revisorn betydligt mer utsatt än styrelsen. Dels har revisorn ett professionsansvar i och med den goda revisors- och revisionsleden, någon motsvarighet finns ej för bolagsstyrelser. Detta gör att en skadelidande lättare till exempel kan påvisa att revisorn agerat oaktsamt om han eller hon inte agerat enligt den goda leden. Ytterligare en avgörande faktor för att revisorn i högre grad än styrelsen riskerar att bli föremål för en rättsprocess, är det faktum att en obligatorisk ansvarsförsäkring krävs för revisorer enligt RL. Den skadelidande vet alltså att det hos revisorn alltid finns pengar att hämta för ett eventuellt skadestånd.⁴⁷ En revisor kan också bli skadeståndskyldig på grund av en oriktig anmälan som orsakar bolaget skada. Dock krävs att revisorn i så fall lämnat felaktiga uppgifter till åklagarmyndigheten. Revisorn svarar därför alltså inte för om en felaktig straffrättslig bedömning skett, något som ligger utanför bedömningsområdet för revisorns anmälningsskyldighet. En revisor som underlåter att anmäla vid brottsmisstanke kan ej krävas på skadestånd, dock kan skadeståndskrav ställas på grund av underlåtande av underrättelseskyldighet till styrelsen.⁴⁸

2.3 Anmälningsskyldighetens utformande

Reglerna gällande revisorns anmälningsskyldighet återfinns i ABL 9 kap 42 - 44 §§. I dessa paragrafer föreskrivs att om revisorn misstänker eller känner till att en styrelseledamot eller VD, inom bolagets verksamhet, gjort sig skyldig till viss ekonomisk brottslighet ska han eller hon först underrätta styrelsen om detta. Senast fyra veckor efter underrättelsen ska revisorn, enligt huvudregeln, avgå från sitt uppdrag samt för åklagare redogöra för grunderna till sin brottsmisstanke. Styrelsen kan med olika åtgärder avhjälpa effekterna av den misstänkta gärningen och därmed förhindra revisorns avgång och anmälan. Styrelsen har alltså i praktiken en fyra veckorsfrist för att förhindra att revisorn anmäler en brottsmisstanke till åklagare. De tre möjliga åtgärder som finns för att förhindra att

⁴⁶ Cassel (1996).

⁴⁷ Moberg (2006).

⁴⁸ Prop. 1997/98:99

revisorn anmäler brottsmisstanken är; avhjälpande har skett, det misstänkta brottet redan har anmälts eller att det misstänkta brottet är obetydligt.⁴⁹

Exempel på vad som lagstiftarna avser med att ett *avhjälpande har skett* är att ett förskingrat belopp betalats tillbaka eller att en undermålig bokföring ordnats upp. Förhållandena ska återställas till samma tillstånd som de varit i om det misstänkta brottet ej begåtts. I flera fall är detta i praktiken relativt svårt. Till exempel bör sannolikt konkurs vara det enda rimliga avhjälpanDET vid otillbörligt gynnande av borgenär. Vid bestickning bör, förutom att mutan återtas, även affärsförbindelsen kopplad till brottet avbrytas. Om *styrelsen själv anmäler brottet* behöver inte revisorn gå vidare med anmälan och avgå från sitt uppdrag. Om det *misstänkta brottet är obetydligt* avgörs inte av brottets storlek i förhållande till bolagets omfattning i sig, utan ska snarare ses som ett undantag ämnat för bagatellartade brott. Det är från aktieägar- och borgenärsperspektiv som brottet ska anses som betydelselöst. Anledningen till detta undantag är att en polisutredning, för bolaget och dess intressenter, sannolikt får påtagliga konsekvenser för omvärldens förtroende för bolaget och dessa bör stå i proportion till nyttan av utredningen. Av 43 § andra stycket och 44 § tredje stycket framgår att revisorn, i de fall en underrättelse till styrelsen anses meningslös, ska avgå och anmäla brottsmisstanken direkt ”utan oskäligt dröjsmål”.⁵⁰

2.3.1 Vilka personer ska misstanken avse?

I ABL 9 kap. 42 § stadgas att åtgärder ska vidtas när det ”kan misstänkas att en styrelseledamot eller den verkställande direktören inom ramen för bolagets verksamhet har gjort sig skyldig till brott”. Härmed är det ganska klart uttryckt att anmälningsplikten för revisorn endast gäller när misstanken avser styrelseledamöter eller VD. Dock är det klart att detta även gäller vice verkställande direktör och styrelsesuppleanter då de har verkat som verkställande direktör respektive styrelseledamot.⁵¹ Skyldigheten för revisorn att agera gäller dock även anstiftan eller medhjälp till brott och alltså inte bara när styrelsen eller den verkställande direktören själva direkt utfört handlingen.⁵²

⁴⁹ Prop. 1997/98:99

⁵⁰ Ibid.

⁵¹ Ibid.

⁵² FAR SRS (B) (2006).

Sker brottet längre ner i organisationen *kan* den verkställande direktören eller styrelseledamot ändå anses agerat oaktsamt och därmed anses vara ansvarig. Till exempel då den verkställande direktören är ytterst ansvarig för bokföringen. Detta är dock en gråzon som inte har ett bestämt generellt svar. Som nämnts tidigare bör revisorn underrätta styrelsen angående oegentligheter som misstänks längre ner i organisationen, detta torde krävas för att uppfylla kravet på god revisionssed. Om styrelsen då inte agerar kan dock den lagstadgade handlingsplikten för revisorn infalla då passiviteten kan betraktas som medhjälp till fortsatt brottslighet. Innebörden av att brottet ska ha begåtts inom bolagets verksamhet får anses vara ganska klart. Naturligtvis gäller inte anmälningsskyldigheten för handlingar som ovan nämnda krets företagit sig på sin fritid, utanför sin tjänstposition. Bolaget ska på något sätt ha haft betydelse för brottet, exempelvis genom att bolagets namn anförts i samband med den brottsliga handlingen.⁵³

2.3.2 När är revisorn skyldig att anmäla?

De brott som anmälningsskyldigheten omfattar är ekobrott, specifikt de som är uppräknade i brottskatalogen i ABL 9 kap. 42 §. Ett halvår efter anmälningsskyldighets införande utökades brottskatalogen med penninghäleri.⁵⁴ Revisorns anmälningsskyldighet omfattar endast brott som är fullbordade. Med det menas att exempelvis förberedelse, stämpling och försök till brott inte faller in under sådana brott som revisorn är skyldig att anmäla. Dock är det att anse som naturligt att revisorn underrättar styrelse och VD när mistankar om förberedelse eller försök till brott upptäckts.⁵⁵

Avsikten med anmälningsskyldigheten är inte att revisorn aktivt ska leta efter brott. Revisionen har inget eget syfte att förhindra eller upptäcka ekonomisk brottslighet, utförandet och principerna för revisionsarbetet ska inte ändras på grund av anmälningsskyldigheten. Några krav på ett utvidgande av revisorns granskning föreligger således inte utan skyldigheten innebär endast att mer verk samma åtgärder vidtas när brottsmisstanke föreligger. Bestämmelsernas avsikt är snarare att revisorn, vid granskningen av bokföringen och bolagets förvaltning, ska överväga om förhållanden som iakttagits vid revisionen ger upphov till brottsmisstankar.⁵⁶

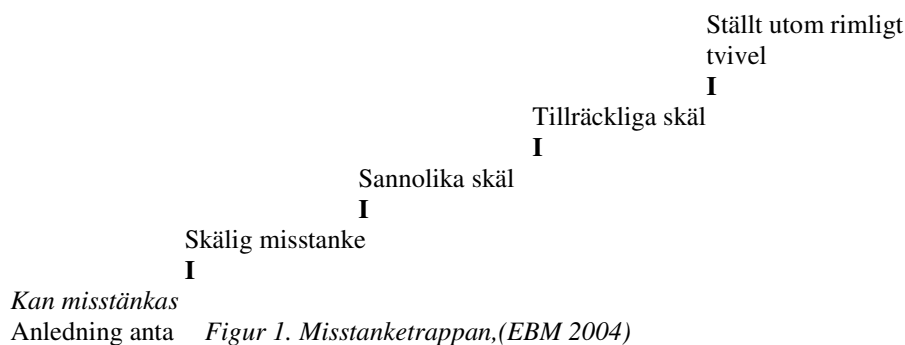
⁵³ FAR SRS (B) (2006).

⁵⁴ Leijonhufvud & Wennberg (2004).

⁵⁵ EBM (2004).

⁵⁶ Ibid.

Varningssignaler på ekonomisk brottslighet torde framförallt uppkomma i samband med granskningen av verifikationer och annan räkenskapsinformation. Tydliga signaler som bör leda till närmare granskning är bland annat en omotiverat stor kontantkassa i bokföringen, eller användning av bokföringsorder när ett mer relevant verifikat istället borde ha använts. Detta kan vara indikationer på att uttag från kassan inte bokförts respektive att verkliga intäkter eller kostnader försökts döljas. I 42 § uttrycks att åtgärder ska vidtas om det ”kan misstänkas” att brott har begåtts. Vad som ligger i det begreppet finns inte närmare uttryckt i litteraturen och då omständigheterna varierar från fall till fall kan det vara svårt att avgöra om nivån *kan misstänkas* har uppnåtts. Ett sätt att få förståelse för begreppet är att jämföra nivån med andra vedertagna misstankebegrepp, de begrepp som används i juridiken för att avgöra vilka tvångsmedel polis och åklagare får använda.⁵⁷ Detta illustreras nedan med den så kallade misstanketrappan.



Graden *kan misstänkas* hamnar som synes mellan graderna *anledning anta* och *skälig misstanke*, den första leder till att förundersökning inleds och den senare till att den brottsmisstänkte ska underrättas då han eller hon förhörs. Som framgår ovan är graden *kan misstänkas* mycket nära den lägsta graden *anledning anta* vilket ger en indikation på att revisorns anmälningsskyldighet inträder på ett mycket tidigt stadium. Som jämförelse kan sägas att nivån *tillräckliga skäl* är uppnådd när åklagaren kan förvänta sig en fällande dom och krävs för att få väcka åtal. Revisorn behöver alltså inte bedöma sannolikheten för om förundersökningen leder till en fällande dom för att graden *kan misstänkas* ska anses vara uppnådd.

⁵⁷ EBM (2004).

2.3.3 Anmälningsskyldigheten i framtiden

Att anmälningsskyldigheten helt och hållet avskaffas är enligt förslaget i delbetänkandet *Avskaffande av revisionsplikten för små företag* (SOU 2008:32), inte hela sanningen, dock föreslås att den kraftigt minskas i sin omfattning. 9 kap. 42 - 44 §§ i ABL föreslås helt tas bort och istället ska i RL införas bestämmelser om en skyldighet för revisorn att anmäla vissa brottsmistankar. Förflyttningen till RL leder till att bestämmelserna gäller för revisionsuppdrag i alla associationsformer. Till skillnad från 9 kap. 42 § ABL som innehåller en hel brottskatalog begränsas revisorns anmälningsskyldighet ”till att endast omfatta bestickning och mutbrott av tjänsteman eller förtroendevald i domstol eller offentlig förvaltning”.⁵⁸ Dessutom utvidgas kretsen för vilka som omfattas av brottsmisstankarna från endast styrelse och VD till samtliga inom uppdragstagarens verksamhet. Det föreslås att revisorn även ska pröva om han eller hon ska avgå från sitt uppdrag.⁵⁹

Ännu är inget beslut fattat om revisionspliktens avskaffande även om den med största sannolikhet kommer att bli verklighet i en eller annan form. Däremot är det inte säkert att lagstiftningen kommer att se ut exakt som föreslagits i SOU 2008:32. Man kan tänka sig många alternativa lösningar. Till exempel finns det, precis som i Sverige, i andra länder lagstadgat att anmäla misstankar om brott till tredje part, vilket i likhet med svensk lagstiftning utgör ett undantag från revisorns tystnadsplikt. I Tyskland har man valt en lösning där revisorn är skyldig att upplysa om misstankar i revisionsberättelsen, som i sin tur bifogas i bolagets deklARATION, vilket gör att misstanken indirekt rapporteras till myndigheterna.⁶⁰

2.3.4 Alternativ till anmälningssplikten

Om anmälningssplikten försvinner eller väsentligen förändras, kommer det i framtiden troligtvis att krävas andra åtgärder för att skydda allmänheten mot ekonomisk brottslighet. Ett ämne som diskuteras flitigt i utredningen kring revisionspliktens avskaffande är just om den ekonomiska brottsligheten kommer att öka och vilka eventuella effekter detta kommer få på skatteintäkterna. Detta kommer i sin tur att påverka Skatteverket och dess

⁵⁸ SOU 2008:32

⁵⁹ Ibid.

⁶⁰ Hayes et al. (2005).

operativa verksamhet, såsom hantering av deklarationer och kontroll. I samma utredning föreslås utökade befogenheter för Skatteverket, något som det också höjts röster om i den offentliga debatten. Bland dessa utökade befogenheter kan nämnas bokföringskontroll. Det är ett sätt att upprätthålla kvaliteten på redovisningen hos företagen och därmed även beskattningsunderlaget. Utredningen nämner utökad allmän bokföringskontroll som ett alternativ som skulle kunna ske genom oanmälda företagsbesök med möjlighet till diverse sanktioner av administrativ karaktär och/eller vite. Denna bokföringskontroll skulle i så fall komma att gälla efterlevnaden av bokföringslagens bestämmelser.⁶¹

Redan idag finns möjlighet för Skatteverket att utföra så kallad taxeringsrevision, dock är detta i regel en omfattande och tidskrävande process. Allmän bokföringskontroll skulle kunna vara ett komplement till taxeringsrevisionen. Detta kan dock anses gå stick i stäv med regeringens arbete med regelförenkling eftersom ovan nämnda kontroller skulle innebära ökade kostnader för företagen i form av hjälp och tillhandahållande av information till Skatteverket. I utredningen ser man även till möjligheten att utvidga den upplysningsskyldighet som idag föreligger. Den är omfattande och kan avse såväl innevarande taxeringsår som tidigare år, även om man i regel bara kräver in uppgifter som är av betydelse för taxeringen. Utredningen nämner möjligheten att ge Skatteverket mandat att löpande under innevarande räkenskapsår göra kontroller av företagets bokföring och annan räkenskapsinformation. Med denna utvidgade kontroll skulle Skatteverket kunna göra snabba, billiga och effektiva kontroller så att företagen följer de mest centrala delarna inom redovisningsregleringen. Man anser att detta i någon mån skulle kunna anses ersätta den granskning som utförs av revisorn.⁶²

2.4 Förväntningsgapet

Som tidigare nämnts har revisorns brottsförebyggande funktion länge diskuterats fram och tillbaka. Upptäckten av bedrägerier ansågs tidigt som en del av revisorernas uppgifter. Denna brottskontrollerande uppgift avfärdades emellertid på 1900-talet baserat på orimliga förväntningar, det så kallade förväntningsgapet. Detta har däremot inte hindrat att

⁶¹ SOU 2008:32

⁶² Ibid.

frågan vid ett flertal tillfällen återigen kommit upp till diskussion, inte minst sedan ekobrottsfrågan etablerades vid mitten av 1970-talet.⁶³

Förväntningsgapet anses vara en av de största svårigheterna inom både redovisnings- och revisionsyrket. Mottagarna av finansiella rapporter förutsätter att revisorn upptäcker och rapporterar felaktigheter, framförallt rörande bedrägerier. Som svar till detta argumenterar revisorsprofessionen att allmänheten har missförstått revisorns roll och att upptäckten av bedrägeri inte är ett av de väsentliga revisionsmålen.⁶⁴ Förväntningsgapet handlar om skillnader i uppfattningar och förväntningar mellan å ena sidan allmänheten och å andra sidan revisorer.⁶⁵ När ett förväntningsgap uppstår handlar det framför allt om obalanser i relationer och olika syn på vad som är rätt och fel. Revisorerna måste därför vara uppmärksamma på krav, förväntningar och utvecklingstrender från omvärlden för att detta problem ska kunna balanseras.⁶⁶ Zikmund påpekar svårigheten för revisorer med ständigt ökade regler och rekommendationer som uppmuntrar revisorer att öka ansträngningarna för att upptäcka bedrägerier samtidigt som dessa rekommendationer innehåller begrepp som väsentlighet, rimlighet samt professionell skepticism.⁶⁷ Detta medför att det kan uppstå oklarheter angående hur mycket en revisor ska granska och hur mycket allmänheten tror att revisorn ska granska. Vad gäller anmälningsplikten går förväntningsgapet åt två håll, dels mellan revisorer och bolaget och dess intressenter samt mellan revisorer och branschorganisationer. Aktieägare och andra intressenter ställer högre krav än vad som ingår i revisorns uppgifter och från statsmaktens sida ökas dessutom kraven på att revisorerna ska ta tillvara på fiskala intressen.⁶⁸

De företagsskandaler som under senare år uppstått har upprört och berört både enskilda människor och samhällsorganisationer över vad de uppfattar som revisorernas passivitet. I ISA 250 anges att revisorernas ansvar, när det gäller att upptäcka illegala handlingar, sträcker sig till att planera och utföra revisionen på sådant sätt att revisorn rimligen kan upptäcka brott som har direkt påverkan på utformningen och innebörden av de finansiella rapporterna.⁶⁹ Det ingår alltså inte i revisorernas arbetsuppgifter att fungera som en

⁶³ BRÅ (2004).

⁶⁴ Cooper et al. (1998).

⁶⁵ Johansson, Häckner, Wallerstedt, (2005).

⁶⁶ Ibid.

⁶⁷ Zikmund (2008).

⁶⁸ Nilsson, (2005).

⁶⁹ Hayes et al. (2005).

moralisk polis över styrelser och företagsledningar.⁷⁰ Revisorer menar att allmänheten förväntar sig för mycket av revision och att revision liksom redovisning inte är någon exakt vetenskap.⁷¹ Morrison menar även att det är omöjligt för revisorer att revidera all information som tillhandahålls.⁷² Enligt RS 240 ska revisorn beakta risken för att det finns väsentliga felaktigheter som uppstått på grund av oegentligheter och fel. Det är däremot företagsledningen som bär ansvaret för att upptäcka dessa felaktigheter, inte revisorns.⁷³ Zikmund menar att revisorer självklart inte kan hållas ansvariga för att upptäcka alla typer av bedrägerier, samtidigt som detta dock inte innebär att en revisor helt ges en ursäkt från att undersöka risken för bedrägeri.⁷⁴

2.5 Förtroende – en grundläggande princip

För att revisorn ska kunna fungera som ett vägledande kontrollorgan krävs att klienten har ett förtroende för honom eller henne. För det första måste revisorn ha förtroende hos företagsledningen men det är även viktigt att företagets intressenter har förtroende för revisorn. Moberg et al. menar att förtroendet i förhållande till revisorns kontrollerande funktion skapas i samband med att revisorn utför sitt arbete enligt reglerna om god revisionsred, samt att förtroendet i förhållande till revisorns vägledande funktion i huvudsak skapas genom att vägledningen sker av en oberoende revisor.⁷⁵

Det krävs även att revisorn lyckas skapa ett förtroende för sin verksamhet gentemot allmänheten. Här spelar förväntningsgapet en stor roll. Revisorer som har ett starkt förtroende för chefer eller företagsledningar tenderar att förneka, eller försöka avsäga sig ansvar för, redovisningsförfaranden som utförs med avsikt att vilseleda användare av finansiella rapporter. Samtidigt försöker revisorn upprätthålla en bild av en kunnig, noggrann och försiktig revisor. Detta fenomen uppkommer när högt uppsatta chefer, som genom sin position har möjlighet att tänja och bryta mot accepterade gränser för risktagande, initierar processer som leder till en missvisande bild av företagets finansiella ställning. Ofta handlar det om redovisningsmetoder som direkt strider mot föreskrivna redovisningsstandards, och gränsen för illegala handlingar ligger således mycket nära. Ett

⁷⁰ Johansson, Häckner, Wallerstedt, (2005).

⁷¹ Artsberg, (2003).

⁷² Öhman, Häckner, Jansson, Tschudi, (2006).

⁷³ FARs samlingsvolym del 2, RS 240.

⁷⁴ Zikmund (2008).

⁷⁵ Moberg et al. (1992).

samband föreligger alltså mellan uppkomsten av missvisande rapportering och de dominanta företagschefer som diskuterats ovan. Revisionen borde fokusera mer på orsakerna till att felaktigheter i rapporteringen uppkommer, nämligen de vilseledande cheferna. Istället fokuserar man på symtomen såsom bristfällig intern kontroll eller felaktig hantering av standards och riktlinjer. Mellan de revisorer, som är ovilliga att acceptera sitt ansvar för uppkomna redovisningsfel, och allmänheten som förväntar sig att revisorn ska upptäcka dessa felaktigheter skapas därmed ett förväntningsgap.⁷⁶ Naturligtvis är detta gap skadligt för allmänhetens förtroende för revisorn och dennes förmåga, och vilja, att upptäcka och rapportera ekonomisk brottslighet. SOX antogs som ett led i ansträngningarna att minska den påverkan chefer och ledningar har på revisorn.⁷⁷

Missvisande reviderade finansiella rapporter utgör ett allvarligt hot mot det förtroendet investerare har för dessa, samtidigt påverkas tillförlitligheten och kvalitén negativt i rapporterna. Ansvarsfördelningen mellan styrelse, ledning och revisor måste vara väl definierad och bygga på förtroende för att i största möjliga utsträckning minska risken för missvisande information. Av central betydelse är att företaget skapar ett medvetande om det brottsliga i felaktiga finansiella rapporter, som inte lever upp till kravet på en rättvisande bild, och att detta kan leda till åtal.⁷⁸ I kraft av sin ställning och på grund av sitt granskningsansvar kan revisorn ses som en sorts ”portvakt” för den finansiella marknaden, något som kräver en förmåga till professionell skepticism.⁷⁹ Företagsskandaler som Enron och WorldCom ledde till ett kraftigt minskat förtroende för revisorers förmåga att agera som den typ av ”portvakt” för ekonomisk brottslighet som förväntas av dem. Detta minskade förtroende kan ha skadat uppfattningen av såväl revisorn som expert, som tillförlitligheten på hela redovisnings- och revisionssystemet.⁸⁰

2.6 Revisorns olika roller i relation till klienten

Varje part i en affärsrelation med väl definierade roller har en agenda. Med detta menas att varje part, inom den roll denna innehar, har en förmåga att förespråka för sin position i

⁷⁶ Lee et al. (2008).

⁷⁷ Gavius (2007).

⁷⁸ Rezaee (2005).

⁷⁹ Duska (2005).

⁸⁰ Linsley & Shrives (2008).

förhandlingssituationer.⁸¹ Forskningen kring förhandlingar har tidigare i huvudsak fokuserat på tillfälliga situationer snarare än långvariga affärsrelationer, där parterna både har en väsentlig historia och förutser en lång framtid för relationen. Den senare typen av affärsrelation är typisk för förhållandet mellan revisor och klient. McCracken et al menar att den roll revisorn kan ha i förhållandet till sin klient kan kategoriseras antingen som *proaktiv* eller *reaktiv*. Klienten är den part som definierar relationen och därmed den roll revisorn ska ha i denna. Revisorn är å andra sidan ”relationsmanagern” som ansvarar för att relationen har ett gott hälsotillstånd och att klienten är nöjd med samarbetet. Att det i revisorns roll ingår att se till att klienten är nöjd är något som betonas av revisorerna.⁸²

Den proaktiva rollen kännetecknas av ett tätt och kontinuerligt samarbete mellan revisor och klient. Klienten har i dessa relationer en stark vilja att ”göra rätt” och sätter högt värde i att de finansiella rapporterna håller hög kvalitet. Revisorn används därför i hög grad som rådgivare och konsulteras *innan* till exempel årsredovisningen läggs fram. Detta leder dels till en revision med få överraskningar men också till att revisorn delvis kan ses som delaktig i skapandet av det senare reviderade materialet. Klientens förtroende för revisorn i en proaktiv roll är högt, både i fråga om tystnadsplikt och om expertkunskap.⁸³

En klient som ser revisorns roll som reaktiv konsulterar vanligen inte revisorn på kontinuerlig basis. När revisorn sedan har invändningar eller frågeställningar under revisionsprocessen har klienten redan tagit ställning för sin sak vilket leder till att revisorns roll blir mer av en polis- än rådgivarroll. Då ledningen och revisorns bedömningar och åsikter går isär kan detta i värsta fall leda till att företagets förtroende ifrågasätts från externa parter.⁸⁴ En allvarlig kommunikationsbarriär mellan revisorn och klienten är just avsaknaden av förtroende. För att stärka förtroendet krävs att en atmosfär av öppenhet och ärlighet skapas av revisorn, samt att revisorn förmedlar positiv feedback och uppmärksammar klientens fördelar och bedrifter.⁸⁵

Trots att revisorerna föredrar den proaktiva rollen görs inga seriösa försök att förändra relationer där en reaktiv roll föreligger. Tvärtom så matchas de revisorer som bäst kan

⁸¹ Kolb (2004).

⁸² McCracken et al. (2008).

⁸³ Ibid.

⁸⁴ Ibid.

⁸⁵ Golen & White (1983).

hantera den roll som efterfrågas av den specifika klienten. Revisorerna förlitar sig på att förhållandet med tiden ska stärkas då parternas kännedom om varandra ökar, och därmed även tilliten och förtroendet. Revisorer som har en reaktiv roll söker ofta stöd för sin klients redovisningspolicys och trots att revisorn kanske är av en annan åsikt, försöker revisorn rättfärdiga ett förfarande trots att denne kanske inte skulle ha rekommenderat det själv.⁸⁶

2.7 Sammanfattning av litteraturkapitlet

Vi har i litteraturkapitlet dels redogjort för definitionen av brottslighet i vidare termer, och dels för ekonomisk brottslighet som de förmögenhetsbrott som äger rum inom affärsmiljön. Med avsikten att ge läsaren en bättre förståelse för den problematik som föreligger i en anmälningsskyldighet för revisorer, har en kortfattad genomgång av revisionsuppdraget och revisorns uppgifter inom detta gjorts. Begrepp som god revisions- och revisorssed har klargjorts utifrån gällande rekommendationer. En redogörelse för den problematik som uppkommer i förhållandet mellan revisorn och klienten vid misstankar om ekonomisk brottslighet har gjorts där synen på revisorn, och uppfattningen om vad dennes roll ska vara, är central. Den rådande uppfattningen är att revisorn bör ses som en kontrollerande vägledare i kampen mot den ekonomiska brottsligheten. Därtill menar man att redovisning har som övergripande syfte att förse olika intressenter med användbar information om företag, vilka i sin tur är beroende av revisorer för att säkerställa kvaliteten på denna information. Ingen enhetlig uppfattning om revisorns roll som ”statens förlängda arm” i kampen mot ekonomisk brottslighet föreligger således.

Vad som ligger i revisorns ansvar samt hur detta bestäms och regleras har diskuterats flitigt. Med ständigt ökade regler och rekommendationer, som uppmuntrar revisorer att upptäcka brottslighet, där termer som väsentlighet, rimlighet, professionell skepticism används, ökar tolkningsutrymmet för revisorn, vilket leder till svårigheter i tillämpandet av sådana regler.⁸⁷ Cassel menar att det är rimligt att hävda att revisorer har ett ansvar att säga sanningen och avslöja lögner. Hur långt detta ansvar sträcker sig vad det gäller uttalanden av revisorn kan ibland visa sig vara problematiskt.⁸⁸ Bland annat poängteras

⁸⁶ McCracken et al. (2008).

⁸⁷ Zikmund (2008).

⁸⁸ Cassel (1996).

från flera håll att revisionen *inte* har ett självständigt syfte att upptäcka brott. Det är bland annat denna dubbeltydighet och diversifiering i synen på revisorns ansvarsområde som gett upphov till förväntningsgapet mellan revisorn och aktörer som är berörda och beroende av revisionen.

En genomgång av begreppet förtroende och dess betydelse för revisorn har visat att, det utifrån relevant litteratur på området, saknas utförligare undersökningar rörande förtroendets betydelse i kontexten ekonomisk brottslighet. Vad som framkommer är dock att förtroendets karaktär till stor del bestäms av vilken roll revisorn har i företaget. McCracken et al definierar revisorns roll som antingen proaktiv eller reaktiv. Den proaktiva rollen föredras av revisorer, samtidigt som en klient som avser att dölja information för revisorn kan antas sträva efter en revisor som har en reaktiv roll. Revisorskåren strävar däremot efter att tillgodose klienten med den typ av revisorsroll denna föredrar snarare än att agera som den part som definierar relationen.⁸⁹ För revisorn är alltså klientrelationen av större vikt än vilken roll han eller hon har.

Vad som framgått i litteraturgenomgången är att problematiken kring revisorns anmälningsskyldighet samt ansvar, roll, och förtroende kan behandlas ur flera utgångspunkter, till exempel reglering kontra förtroende. Det finns därmed sannolikt ingen enhetlig lösning till problematiken kring revisorns roll i bekämpandet av den ekonomiska brottsligheten, situationen bör snarare betraktas som en företeelse eller ett fenomen. Vi avser tillämpa den metod som bäst ökar insikten och förståelsen för denna företeelse. I nästa kapitel kommer vi att redogöra för vilket metodologiskt angreppssätt vi valt och vilken typ av empiri som uppsatsen bygger på.

⁸⁹ McCracken et al. (2008).

3. Metod

I detta kapitel kommer vi att redogöra för den metodik som använts för studiens genomförande. Vi kommer att beskriva vilka perspektiv vi valt att använda oss av samt ge en detaljerad beskrivning av tillvägagångssätt samt val av datainsamlingsmetoder. Avslutningsvis följer kritik till de olika källorna och vad som kan påverka uppsatsens totala giltighet.

3.1 Angreppssätt – en induktiv ansats

Holme et al. skriver att metod är ett redskap för att uppnå de målsättningar man har med sin forskning. Det är en nödvändig men inte tillräcklig förutsättning för att de resultat vi kommer fram till ska ge en bättre uppfattning om de förhållanden vi undersöker.⁹⁰ Det finns två huvudsakliga angreppssätt för att få fram den kunskap vi söker, induktiv respektive deduktiv metod. Vi har för denna undersökning valt en induktiv ansats med anledning av att vi kommer att utgå från empirin genom intervjuer med syfte att bygga upp ny kunskap om vårt ämnesval.⁹¹ Idealet är att forskaren går ut i verkligheten nästan helt utan förväntningar för att samla in information för att sedan systematisera de data som samlats in.⁹² Vår avsikt är således att med hjälp av våra respondenter få svar på vilka konsekvenser ett borttagande av anmälningsplikten för revisorer kommer att få på den ekonomiska brottsligheten, samt koppla detta till problematiken som kan uppstå i samband med ett eventuellt avskaffande av revisionsplikten. Den deduktiva metoden tar utgångspunkt i befintliga teorier med syftet att testa dessa⁹³, vilket inte är vår avsikt. Det kan dock vara svårt att helt skilja de två metoderna åt eftersom de ofta innehåller inslag av varandra. Genom den induktiva ansatsen kommer vi att dra slutsatser från våra intervjuer. Bryman et al. menar emellertid att den induktiva processen kan innehålla inslag av deduktion på så sätt att forskaren kan behöva samla in ytterligare information för att testa

⁹⁰ Holme, Solvang, (1997).

⁹¹ Artsberg, (2003).

⁹² Jacobsen, (2002).

⁹³ Ibid.

om teorin är hållbar. Detta fenomen är speciellt tydligt i det som kallas grounded theory⁹⁴, vilket vi kommer att gå djupare in på nedan.

3.1.1 Personlig referensram

När en undersökning utförs är det viktigt att man som forskare är medveten om sin egen roll i undersökningen. Värderingar och förutfattade meningar speglar forskarens personliga åsikter vilket gör att undersökningen kan bli subjektiv. Det kan förekomma situationer som gör att det blir svårt att skilja sin roll som samhällsforskare från de åsikter och attityder som de studerande individerna har.⁹⁵ Valet av forskningsområde, avgränsningar, genomförandet av datainsamling och tolkning av dessa samt utformningen av våra slutsatser kan medföra viss subjektivitet, dock utan att påverka möjligheten för läsaren att skapa sig en egen bild. Subjektiviteten kommer vi även att hålla på en låg nivå genom att vi under arbetets gång hela tiden är medvetna om den och på så sätt arbetar med en kritisk och ifrågasättande inställning.

3.2 Undersökningsmetod

Inom samhällsvetenskaplig forskning brukar man skilja mellan två olika metodiska angreppssätt, nämligen kvantitativa respektive kvalitativa metoder. Valet av metod ska grundas i den frågeställning man har men det behöver inte vara en fråga om antingen eller.⁹⁶ Det finns ingen absolut skillnad mellan de båda metoderna vilket innebär att man med fördel kan kombinera dessa i samma undersökning. Båda metoderna syftar till att öka förståelsen för det ämne vi avser undersöka. Skillnaderna består av att den kvantitativa metoden omvandlar information till siffror medan den kvalitativa utgår från forskarens uppfattning eller tolkning av information vilken inte bör omvandlas till siffror.⁹⁷

3.2.1 Kvalitativt tillvägagångssätt

För vår undersökning kommer vi att använda ett kvalitativt tillvägagångssätt eftersom vi avser att utöka förståelsen för revisorns anmälningsplikt. Detta kommer att utföras med hjälp av semistrukturerade intervjuer, se nedan. Den kvalitativa metoden är lämplig för att

⁹⁴ Bryman & Bell, (2003).

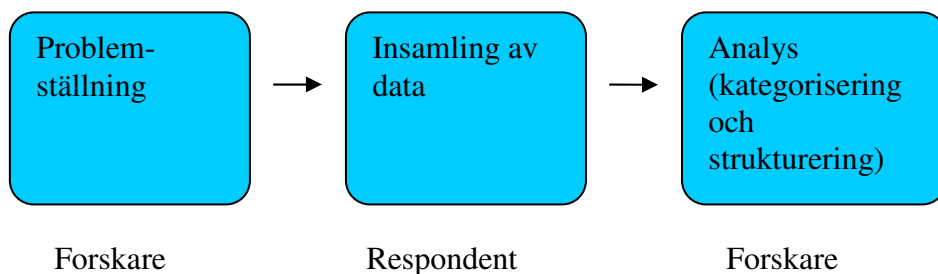
⁹⁵ Ibid.

⁹⁶ Holme, Solvang, (2003).

⁹⁷ Ibid.

skapa större klarhet i ett oklart ämne för att få fram en nyanserad beskrivning av det.⁹⁸ Detta är vad vi avser att göra. Vi vill öka förståelsen kring föreställningar om revisorns anmälningsskyldighet samt undersöka vad som kommer att ske om revisionsplikten avskaffas. Därför anser vi att den kvalitativa utgångspunkten bäst kan bistå oss i processen med att uppfylla vårt syfte samt besvara vår forskningsfråga.

De fördelar som finns med en kvalitativ ansats är att få begränsningar satta på de svar en respondent kan ge. Den kvalitativa metoden lägger vikt vid detaljer, nyanser och det unika hos de olika respondenterna. Detta innebär att det är de människor som man intervjuar som bestämmer vilket slags information vi får in och därför anses den kvalitativa metoden medföra hög intern giltighet. Med hög intern giltighet menas att vi som forskare får fram den riktiga förståelsen av en situation och det är respondenterna som i stor utsträckning definierar vad som är den korrekta förståelsen. De data man får fram passar väl för att få fram det specifika och unika från varje respondent.⁹⁹ En kvalitativ ansats är med andra ord en öppen metod där vi som forskare så lite som möjligt försöker påverka den information som samlas in. Först efter det att informationen samlats in blir den kvalitativa ansatsen mer strukturerad¹⁰⁰, se figur nedan.



Figur 2. Grad av öppenhet i den kvalitativa ansatsen (Jacobsen, s. 141)

Den största nackdelen med en kvalitativ metod är att den är resurskrävande eftersom intervjuer ofta tar lång tid. Detta kan leda till att man får nöja sig med ett mindre antal respondenter vilket kan leda till problem vad gäller representativiteten hos dem vi intervjuar. En nackdel är alltså att problem med den externa giltigheten kan uppstå.¹⁰¹ Vi är medvetna om att vi på grund av att vi endast har valt att intervju ett fåtal respondenter

⁹⁸ Jacobsen, (2002).

⁹⁹ Ibid.

¹⁰⁰ Ibid.

¹⁰¹ Ibid.

så kan denna problematik uppstå. Vi anser däremot att den interna giltigheten är av större vikt för denna undersökning.

En kvalitativ undersökning kan beskrivas med hjälp av ett antal steg. Det första steget innebär att man ska utgå från en generell frågeställning. Detta har vi uppfyllt genom att utgå från vår problemdiskussion för att komma fram till forskningsfrågan vilken sedan utmynnar i vårt syfte med uppsatsen. Steg två tar upp vikten av att välja relevanta undersökningsspersoner. Hur detta har gått till kommer vi att redogöra för längre fram i detta kapitel. Även övriga steg som utgörs av insamling av relevant data, tolkning av data, begreppsligt och teoretiskt arbete samt rapport om resultat och slutsatser¹⁰² kommer att behandlas och redogöras för både i detta samt det avslutande kapitlet.

3.2.2 Grundad teori

Inom kvalitativ forskning har den så kallade grundade teorin blivit det vanligaste synsättet för analysering av data.¹⁰³ Innebörden av grundad teori är att en teori härleds genom data som systematiskt samlas in och analyseras under forskningsprocessens gång. I denna metod finns ett nära förhållande mellan datainsamling, analysering och utvecklande av en teori. Teorier utvecklade från detta synsätt avser att öka förståelsen samt erbjuda en meningsfull handlingsplan tack vare det faktum att de utvecklas från datainsamling.¹⁰⁴

Utvecklandet av teorier är en väldigt komplex aktivitet. En hypotes som utvecklas genom insamlandet av data måste hela tiden utvärderas mot inkommande data.¹⁰⁵ Detta innebär att genom användandet av grundad teori har vi kunnat utveckla problematiken kring vårt ämne allteftersom det empiriska materialet samlats in och analyserats. Intressanta svar och synpunkter från våra respondenter har gjort att vår ursprungliga forskningsfråga och syfte har förändras något under resans gång. Grundproblematiken har hela tiden varit densamma men för att bryta ner problematiken till en lämplig forskningsfråga har vi använt oss av tankesättet inom grundad teori. Citatet nedan sammanfattar innebörden av grundad teori:

¹⁰² Bryman & Bell, (2003).

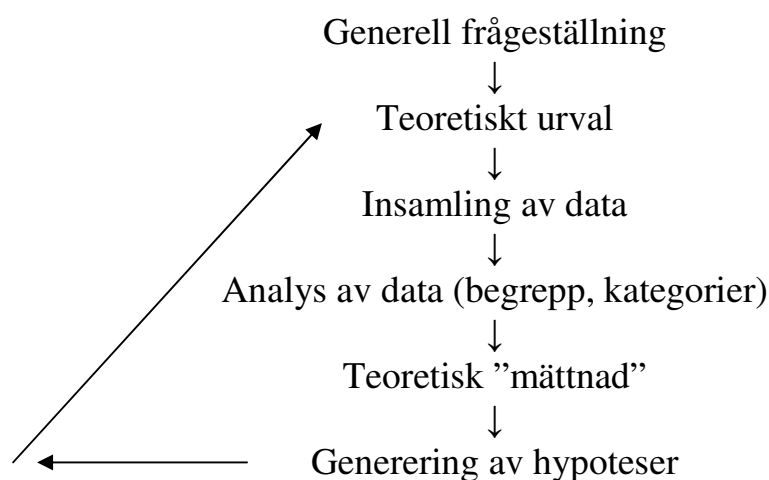
¹⁰³ Ibid.

¹⁰⁴ Strauss, Corbin, (1998).

¹⁰⁵ Ibid.

“A grounded theory is one that is inductively derived from the study of the phenomenon it represents. That is, it is discovered, developed, and provisionally verified through systematic data collection and analysis of data pertaining to that phenomenon”. (Strauss & Corbin, s. 23)

Eftersom vårt syfte inte är att utveckla nya teorier kommer vi endast att vara inspirerade av grundad teori. Detta innebär att vi i huvudsak kommer att grunda våra slutsatser på insamlad data i form av intervjuer samt att vi endast kommer att komplettera befintliga teorier genom vårt teoretiska bidrag. Tillvägagångssättet vid användandet av grundad teori presenteras i figuren nedan.



Figur 3. Tillvägagångssättet vid grounded theory. (Bryman & Bell, s. 350)

Ett teoretiskt urval innebär att vi som forskare samtidigt samlar in, kodar och analyserar data, bestämmer oss för vilken information som ska samlas in samt var vi ska hitta denna information. Anledningen till att detta görs samtidigt är att teorin ska kunna utvecklas i takt med att det framkommer olika mönster genom insamlandet och analyseringen av data. Som tidigare nämnts kommer vi inte att utveckla en ny teori men vi har använt oss av denna process för att komma fram till våra slutsatser. Med teoretisk mättnad menas att man kommer till en punkt i granskningen där det inte längre tjänar något till att fortsätta med i vårt fall intervjuerna.¹⁰⁶ Detta anser vi att vi har uppnått genom de svar våra respondenter har delgivit oss. Som vi kommer att presentera längre fram i uppsatsen har våra respondenter i huvudsak väldigt lika uppfattningar om revisorns anmälningsplikt.

¹⁰⁶ Bryman & Bell, (2003).

3.3 Intervjuer

Inom kvalitativ forskning är intervjuer sannolikt den mest använda metoden. Anledningen till detta tros vara den flexibilitet som intervjuer kan erbjuda.¹⁰⁷ En intervju kan genomföras i många olika syften och på flera olika sätt. Det är därför viktigt att tänka på vilken typ av intervju som ska genomföras, hur respondenterna ska identifieras, vilken intervjuteknik som ska användas samt hur materialet ska analyseras och sammanställas.¹⁰⁸ Vi ansåg att det var intervjuer som var mest lämpade för vår undersökning eftersom vi vill få en djupare förståelse för våra olika respondenters uppfattningar om revisorns anmälningsplikt. Exempelvis hade enkäter inte kunnat erbjuda det djup i svaren som vi söker.

3.3.1 Semistrukturerade intervjuer

Ett vanligt sätt att skilja mellan olika typer av intervjuer är att utgå från graden av standardisering. Vid en standardiserad intervju är frågorna och ordningsföljden på dessa bestämda på förhand. Vid ostandardiserade intervjuer kan frågeformulering och ordningsföljd väljas mer fritt vilket kan göra intervjun betydligt mer flexibel och situationsanpassad.¹⁰⁹ De två huvudsakliga intervjuerna inom kvalitativ forskning kallas ostrukturerade intervjuer respektive semistrukturerade intervjuer.¹¹⁰

En ostrukturerad intervju tenderar att likna ett vanligt samtal. Forskaren använder sig endast av lösa minnesanteckningar och respondenten får svara och associera fritt medan den som intervjuar reagerar på de punkter som verkar mest intressanta att följa upp med ytterligare frågor. Vid en semistrukturerad intervju utgår forskaren från en lista över förhållandevis specifika teman som ska beröras, en så kallad intervjuguide, samtidigt som respondenten har stor frihet att utforma svaren på sitt eget sätt. Intervjuguiden behöver inte följas strikt utan frågorna kan ställas i den ordning som anses mest lämplig för den aktuella situationen och frågor som inte ingår i guiden kan även ställas om intervjuaren vill anknyta till något som respondenten sagt.¹¹¹ Lundahl och Skärvad menar att ostandardiserade frågor lämpar sig väl för att samla in mjuka data om kvalitativa

¹⁰⁷ Bryman & Bell, (2003).

¹⁰⁸ Lundahl, Skärvad, (1999).

¹⁰⁹ Ibid.

¹¹⁰ Bryman & Bell, (2003).

¹¹¹ Ibid.

förhållanden som exempelvis ska beröra olika personers bedömningar och föreställningar kring ett ämne.¹¹² Vi ansåg inte att en helt ostrukturerad intervju var lämplig för vårt syfte eftersom vi hade en del frågeställningar kring revisorns anmälningsskyldighet. Därför ansåg vi att en viss form av struktur var nödvändig varför vi valde att använda en semistrukturerad intervju. Risken med en ostrukturerad intervju är att man inte får svar på alla frågor när respondenten får prata helt fritt. Med en semistrukturerad form fick vi fördelarna av att både använda oss av ostandardiserade frågor i form av möjligheten att anpassa oss till vad respondenterna sa och därmed ställa följdfrågor, samtidigt som vi utgick från intervjuguiden för att försäkra oss om att alla frågor besvarades.

3.3.2 Utformning av intervjuguide

När vi startade arbetet med att utforma våra intervjuguider diskuterade vi först och främst vad det var vi ville ha svar på. Vi utgick från den offentliga debatten med stor fokusering på propositioner och olika utredningar för att hitta grunden till våra frågeställningar. Utifrån detta formulerade vi ett antal teman med tillhörande frågor för att på ett så bra sätt som möjligt kunna strukturera upp intervjun samtidigt som de olika teman gav respondenterna frihet att ta upp och diskutera infallsvinklar som vi inte tagit upp som direkta frågor.

När vi utformade intervjuguiderna utgick vi ifrån Bryman och Bells checklista. Denna tar bland annat upp rådet att skapa ett visst mått av ordning bland de teman som berörs så att frågorna följer varandra på ett bra sätt. De skriver även om vikten av att formulera intervjufrågorna på ett sätt som underlättar svar på undersökningens frågeställningar samt att använda ett begripligt språk och att inte ställa ledande frågor.¹¹³ Strauss och Corbin tar upp svårigheterna med att ställa ”bra” frågor som kan leda till produktiva slutsatser. De menar att detta ibland beror på tur men att det i huvudsak beror på att frågan innehåller relevant information, en känsla av att det är någonting som fattas samt en försiktig tolkning till vad det är informationen verkligen säger.¹¹⁴

Vi har delat upp våra respondenter i tre grupper, revisionsbyråer, företag och myndigheter. Detta innebär att vi har skapat tre olika intervjuguider för att på så sätt kunna anpassa

¹¹² Lundahl, Skärvad, (1999).

¹¹³ Bryman & Bell, (2003).

¹¹⁴ Strauss, Corbin, (1998).

frågorna till dessa olika grupper. Varje respondentgrupps intervjuguide utgår från anpassade teman med tillhörande frågor.

Det första temat som behandlar respondentens verksamhet har vi valt att använda i samtliga intervjuguider. Detta för att få en bakgrund om respondenten för att lättare kunna sätta in hans eller hennes svar i ett sammanhang. Intervjuguiderna till revisionsbyråerna och företagen utgår sedan från i princip samma teman och vi har endast anpassat frågorna under varje tema för att de skulle passa respektive respondentgrupp. Anledningen till att vi valde att utforma dem likartat var att det skulle underlätta jämförelsen mellan dem. Eftersom anmälningsplikten i högsta grad påverkar både revisorer och företag ansåg vi att en jämförelse kring deras synpunkter kring ämnet var högst relevant och nödvändigt för att vi skulle kunna besvara forskningsfrågan och syftet. Aspekter kring revisionspliktens eventuella avskaffande togs även upp för att få en bild av hur viktig just anmälningsplikten är i förhållande till revisionsplikten.

Intervjuguiden till myndigheter skiljer sig en del från de övriga, dock är grunden densamma. Vi valde att utforma denna med mer inriktning på myndigheternas uppfattningar kring anmälningsplikten samt i vilken utsträckning den bidrar till deras arbete. Både Skatteverket och Ekobrottsmyndigheten arbetar för att hålla den ekonomiska brottsligheten nere och därför ansåg vi att en jämförelse mellan myndigheternas åsikter kring anmälningsplikten samt hur stor betydelse just revisorernas anmälningsplikt verkligen har, var av betydelse för vår undersökning och dess relevans. Även intervjuguiden till myndigheterna leddes in på revisionspliktens eventuella avskaffande för att kunna få en bild av hur detta skulle kunna påverka deras dagliga arbete.

3.3.3 Val av respondenter

En viktig del i en undersökning som inte ska underskattas är arbetet med att få till stånd intervjuer som möjliggör en så effektiv datainsamling som möjligt. Det handlar om att identifiera dessa personer, kontakta dem samt få dem att medverka.¹¹⁵ Anledningarna till varför vi valt de respondenter vi gjort samt hur vi gått tillväga för att få dem att medverka specificeras nedan och i efterföljande avsnitt.

¹¹⁵ Lundahl, Skärvad, (1999).

För att kunna besvara vår forskningsfråga som berör föreställningar kring revisorns anmälningsskyldighet ansåg vi att det var av intresse att intervjua revisorer, Skatteverket, Ekobrottsmyndigheten samt företag som har revisor. Anledningen till detta var att vi ansåg det som mycket viktigt och intressant att få med många olika aktörers synpunkter kring ämnet för att kunna utföra en så bra analys som möjligt. Vi är dock medvetna om att på grund av relativt få respondenter ur varje respondentgrupp, förutom Skatteverket och Ekobrottsmyndigheten där det bara finns en aktör av var, så kan vi ej dra några generella slutsatser. Vi anser däremot att kvaliteten är hög vilket innebär att vi uppnått den interna giltighet vi sökte.

Eftersom vi skriver om revisorns anmälningsskyldighet har intervjuer med revisorer varit en stor prioritet. Det har varit av stor vikt att höra olika revisorers synpunkter kring ämnet, inte minst för att kunna analysera eventuella skillnader mellan olika byråer. Vi har valt att intervjua revisorer från fem olika byråer, nämligen Grant Thornton, Deloitte, Öhrlings PricewaterhouseCoopers, Dillon AB och Tönnerviks Horwath. De två sistnämnda är mindre eller medelstora byråer vilket gör att vi får med en intressant jämförelse mellan revisorer från både mindre och större byråer.

Skatteverket är en intressant respondent eftersom de förmodligen kommer att påverkas mycket av förslaget. Om revisionsplikten avskaffas med anmälningsskyldighets försvinnande som följd finns det risk för att den ekonomiska brottsligheten kommer att öka. Därför är det av största intresse att undersöka hur Skatteverket ställer sig till detta.

Anledningen till att Ekobrottsmyndigheten är en intressant respondent anser vi vara på grund av att det är till dem anmälningarna inkommer. Det är därför av intresse att undersöka hur stor effekt anmälningsskyldigheten anses ha och hur de ser på framtiden. Vad kommer att behöva händer om anmälningsskyldigheten försvinner? Kommer deras arbetsbörda öka eller har anmälningsskyldigheten inte haft så stor effekt?

Eftersom det är VD och styrelsen i företag som revisorn ska anmäla ansåg vi att det var intressant att veta hur företagen ser på anmälningsskyldigheten. Hur medvetna är företag om detta egentligen samt om revisionsplikten avskaffas, hade anmälningsskyldigheten i så fall varit en anledning till att inte ha en revisor? I förslaget om revisionsplikthets avskaffande anges att anmälningsskyldigheten kommer att försvinna till viss del men hur stor betydelse har den för

företag? Vi har valt att intervjua två företag, Kraft Group AB och McCann annonsbyrå i Malmö AB. Anledningen till att vi valt dessa två företag är att vi av tidigare erfarenheter bedömer dem som mycket lämpliga till att besvara våra frågor.

3.3.4 Tillvägagångssätt vid intervjuerna

För att komma i kontakt med våra respondenter har vi använt oss av såväl e-post, telefon som personliga kontakter. Ett flertal av våra respondenter har vi haft kontakt med tidigare, bland annat tack vare intervjuer under kandidatuppsatsen, vilket underlättade möjligheten till intervju. Efter att ha kommit i kontakt med lämpliga respondenter och fått dem till att ställa upp har respondenten själv fått bestämma tidpunkten för intervjuens genomförande.

Vi har endast utfört personliga intervjuer som har ägt rum på respektive respondents arbetsplats. Personliga intervjuer har sin styrka i att vi får direktkontakt med den enskilda respondenten. Nackdelen är att det är väldigt tidskrävande. Ett alternativ hade varit telefonintervju¹¹⁶ vilket hade besparat oss mycket tid. Vi ansåg däremot att fördelarna med personliga intervjuer övervägde nackdelarna. När intervjuer genomförs är det även viktigt att tänka på att intervjuarens personlighet och arbetssätt kan påverka hur respondenten svarar, den så kallade intervjuar-effekten. Detta kan leda till att respondenten svarar på ett visst sätt för att inte verka okunnig eller för att göra ett gott intryck.¹¹⁷ Risken för detta har vi dock bedömt som mycket låg med tanke på våra respondenters kunskaper inom ämnet.

Vi har i så stor utsträckning som möjligt utfört intervjuerna tillsammans för att underlätta informationsinsamlingen. Vi har turats om att hålla i intervjuerna vilket inneburit att en av oss ställt frågorna från intervjuguiden samtidigt som de andra antecknat. Vi ansåg att detta var ett lämpligt tillvägagångssätt då respondenten enklare kunde föra ett samtal med den som intervjuar. Dock har vi vid varje intervju hjälpts åt med uppföljningsfrågor för att vara säkra på att få ut så mycket intressant information som möjligt. Av tidigare erfarenheter får man djupare och mer personliga svar när man inte spelar in intervjun varför vi till valt att inte göra det.

¹¹⁶ Holme, Solvang, (1997).

¹¹⁷ Halvorsen, (1992).

3.4 Skriftliga källor

För att kunna utföra vår empiriska studie har vår utgångspunkt för informationsinsamling bland sekundärdata framför allt varit propositioner och SOU, framför allt SOU 2008:32, *Avskaffande av revisionsplikten för små företag*. Vi har även använt oss av böcker och flertalet publicerade artiklar och skrifter kring ämnet, där framför allt rapporter från BRÅ kommit till stor användning. Till vår hjälp har vi använt oss av olika sökmotorer som Lunds universitets bibliotekskatalog "Lovisa" och databasen "ELIN@Lund", där vi hittat mycket av den information som presenterats under litteraturgenomgången. De forskningsjournaler som vi sökt i är främst *Critical Perspectives on Accounting*, *The CPA Journal*, och *Accounting, Organizations and Society*. Även sökmotorn "Google" har varit till stor hjälp liksom Ekobrottsmyndighetens hemsida och FAR SRS. Vi har huvudsakligen använt oss av sökorden "anmälningsplikt" och "ekonomisk brottslighet", samt varianter av dessa.

3.4.1 Källkritik

När man genomför en undersökning som denna är det väldigt viktigt att man undersöker kvaliteten på den information som samlas in. Rienecker och Stray Jørgensen skriver att det är viktigt att beakta författarnas trovärdighet, källans objektivitet samt hur och var källan publicerats.¹¹⁸ Detta har vi varit väldigt noga med genom hela arbetet med informationsinsamlingen. Det är även viktigt att vara kritisk till den information man kommer över för att kunna säkerställa att den är äkta, relevant och trovärdig.¹¹⁹ Vi anser att vi uppfyllt dessa kriterier genom att vi främst använt oss av forskningsartiklar och publicerat material från tillförlitliga källor så som erkända forskningstidskrifter, regeringen, EBM och BRÅ.

3.5 Metodkritik

Vi har ovan beskrivit och motiverat våra metodval samt uppmärksammat på vilket sätt vi anser att vi uppfyllt de kriterier som finns för olika tillvägagångssätt. Vi har argumenterat för våra val samt beskrivit varför vi valt ett tillvägagångssätt framför ett annat.

¹¹⁸ Rienecker & Stray Jørgensen, (2002).

¹¹⁹ Lundahl, Skärvad, (1999).

Vi har, som ovan framgått, varit medvetna om risker när vi genomfört våra empiriska undersökningar samt förhållit oss kritiska till såväl sekundära som primära källor. Holme et al. menar att det är analysen som är det problematiska när det gäller kvalitativa metoder. Analysen kan genomföras antingen genom att vi som forskare tar utgångspunkt i den helhet som informationsinsamlingen utgör för att sedan välja ut centrala teman att belysa, eller så utgår man från enskilda stickord och bygger utifrån dessa upp en förståelse för materialet.¹²⁰ Vi är medvetna om att en annan undersökningsmetod eller ett annat urval av respondenter eventuellt hade kunnat påverka den empiriska undersökningen samt de bedömningar och slutsatser vi har dragit utifrån detta.

3.6 Sammanfattning av metodkapitlet

För att kunna genomföra denna uppsats på bästa sätt har vi tillsammans valt ett metodiskt tillvägagångssätt som vi ansåg lämpligt för denna undersökning. Vi har utgått från en induktiv ansats eftersom vi valt att i huvudsak utgå från empiriska undersökningar i form av intervjuer. Vi valde ett kvalitativt tillvägagångssätt med anledning av att vi avsåg att utöka förståelsen för revisorns anmälningsplikt. Som undersökningsmetod valde vi att använda oss av semistrukturerade intervjuer tack vare de fördelar dessa erbjuder. Vi utgick från en intervjuguide samtidigt som respondenterna var fria att prata kring ämnet och delge oss sina kunskaper och åsikter. Trots att intervjuer är väldigt tidskrävande ansåg vi att de gav oss den kvalitet på undersökningen som vi sökte. Vi anser att den interna giltigheten är hög tack vare de intervjuer vi genomfört. Vi är även medvetna om att vi endast intervjuat ett fåtal respondenter varför det kan anses svårt att dra några generella slutsatser, även om svaren vi fick var mycket likartade.

För tolkning av våra slutsatser har vi varit inspirerade av grundad teori eftersom vi grundat våra slutsatser på i huvudsak insamlad data i form av intervjuer. Vi har även inspirerats av grundad teori i andra sammanhang såsom att problematiken kring vårt ämne utvecklats allteftersom det empiriska materialet samlats in och analyserats.

¹²⁰ Holme, Solvang, (1997).

Av skriftliga källor har vi främst använt oss av SOU 2008:32 "*Avskaffandet av revisionsplikten för små företag*" samt vetenskapliga artiklar. Vi har varit noga med att endast använda oss av tillförlitliga källor.

4. Offentlig debatt

I detta kapitel kommer vi att redogöra för den offentliga debatten som föreligger kring anmälningssplikten, och dess föreslagna förändringar. Vi kommer att redovisa de olika åsiktslägren och argument som vi urskilt hos bland annat branschorganisationer och myndigheter.

4.1 Introduktion

Idag när vi står inför ett avskaffande av revisorns anmälningsskyldighet, i samband med revisionspliktens avskaffande, föreligger en livlig debatt kring detta ämne och utformande av nya regler för revisionsuppdraget. Debatten utgår i första hand ifrån delbetänkandet *Avskaffande av revisionsplikten för små företag SOU 2008:32* (Utredningen). Enligt syftet för denna uppsats analyseras endast frågor som berör den förändring av anmälningsskyldigheten som Utredningen föreslår, inte revisionsplikten i stort. Även om ett avskaffande av revisionsplikten välkomnas av så gott som alla är åsikterna om just anmälningsskyldigheten mer splittrad. Debatten kan grovt delas upp i de personer och instanser som välkomnar ett avskaffande av anmälningsskyldigheten, och de som är kritiska till den samma. Det mönster som eventuellt går att urskilja i den offentliga debatten är att en mer välkomnande inställning till ett avskaffande är generellt rådande.

4.2 Bakgrund

I en rapport skriven 2004 av Bengt Larsson för Brottsförebyggande Rådet (BRÅ), där han har kartlagt och följt upp bestämmelsen om revisorernas anmälningssplikt, framkommer en tämligen negativ inställning till anmälningsskyldigheten från revisorernas sida. Vid införandet av anmälningsskyldigheten 1999 hade cirka hälften av de tillfrågade revisorerna en starkt negativ inställning till den, andelen negativt inställda visade sig dock minska något med tiden. Revisorernas främsta argument mot anmälningsskyldigheten var då att den inskränkte på tystnadsplikten och därmed försämrade relationen till klienten,

vilket i sin tur skulle kunna påverka antalet uppdrag.¹²¹ Angående tystnadsplikten anser Rikspolisstyrelsen (RPS) att revisorns tystnadsplikt bör, som en kompensation för borttagandet av anmälningsskyldigheten, begränsas så att revisorn ges möjlighet att på eget initiativ informera om misstänkt brottslighet.¹²² Katrina Holmberg, biträdande chefsjurist, har uppfattningen att revisorerna inte längre är lika kritiska till anmälningsskyldigheten, då de insett att den kan bidra till att stärka deras oberoende. Hon säger dock att revisorernas inställning inte har någon avgörande betydelse i frågan.¹²³

Möjligheten till avhjälpande var, när bestämmelserna om revisorns anmälningsskyldighet tillkom, en av de mest kontroversiella delarna. Regeringen konstaterade att ett avhjälpande utifrån ett straffrättsligt perspektiv kunde framstå som aningen tveksamt men att revisorns, som bolagets syssloman, är skyldig att verka i bolagets intresse. Därför ansåg man att en möjlighet till ”rättelse” för att undvika anmälan var en naturlig konsekvens av revisorns roll som syssloman.¹²⁴

4.3 Åsikter för att behålla anmälningssplikten

Ekobrottsmyndighetens (EBM) åsikt om anmälningsskyldigheten idag är att de skäl som angavs för den vid införandet kvarstår, och förändringar av detta slag bör genomföras i ett långsiktigt perspektiv då det tar tid att få fungerande rutiner på plats. EBM tillägger att systemet uppvisar positiva effekter, det är därför inte lämpligt att utan närmare analys avskaffa revisorernas skyldighet att anmäla misstanke om brott.¹²⁵ Flera instanser menar att en noggrannare konsekvensanalys av anmälningsskyldighetens avskaffande bör göras, och att den analys som gjorts i Utredningen inte är tillräcklig. Flera personer i de så kallade särskilda yttrandena till Utredningen är av denna åsikt. Man lyfter fram att det är mycket svårt att förutsäga de negativa konsekvenserna av ett avskaffande.¹²⁶ Finansinspektionen (FI) anser att revisorns anmälningsskyldighet stärker dennes förmåga att påverka sina klienter samt ökar förtroendet och kvaliteten hos de reviderade företagen.¹²⁷ Revisorsnämnden (RN) tycker att Utredningen har haft för stort fokus på att

¹²¹ Eriksson, (2004).

¹²² Rikspolisstyrelsens remissvar på SOU 2008:32

¹²³ SOU 2008:32

¹²⁴ prop. 1997/98:99

¹²⁵ Ekobrottsmyndighetens remissvar på SOU 2008:32

¹²⁶ Rikspolisstyrelsens, Aktiespararnas, Brottsförebyggande rådets, NUTEKs remissvar på SOU 2008:32

¹²⁷ Finansinspektionens remissvar på SOU 2008:32

utforma ett förslag som främjar att företag frivilligt väljer revisor, intresset av en ändamålsenlig revision i de revisionspliktiga företagen har inte fått tillräckligt med uppmärksamhet. RN anser därför att innehållet i revisionsbegreppet för de, även i framtiden, revisionspliktiga företagen ska förbli oförändrat.¹²⁸

4.3.1 Anmälningsskyldighetens brottsförebyggande effekt

EBM anser att Utredningens synsätt, att de problem som kan uppstå i företag som väljer bort revision kan åtalas och straffas bort, är en felaktig uppfattning. De menar att förutsättningarna för att bekämpa ekonomisk brottslighet till stor del ligger i ett effektivt kontrollsystem, där revisorn utgör en betydande del. Straffrättsliga medel bör ses som en sista utväg och incitament för företag att agera riktigt från början är ett slagkraftigare och bättre angreppssätt.

Bengt Larsson säger att närmare hälften av de tillfrågade revisorerna har påtalat anmälningsskyldigheten för sina klienter i syfte att lägga tyngd bakom ett påpekande. Han menar att anmälningsskyldigheten därmed har en förebyggande effekt då den stärker revisorns maktposition, en konsekvens som man får anta har ökat i takt med att anmälningsskyldigheten i högre grad blivit allmänt känd bland företagare.¹²⁹ Karina Holmberg uttrycker förvåning över att Utredningen inte tillmätt anmälningsskyldigheten någon brottsförebyggande effekt och avråder från den föreslagna inskränkningen i den.¹³⁰ Även RPS betonar den preventiva effekten anmälningsskyldigheten har på den ekonomiska brottsligheten.¹³¹ BRÅ uttrycker inte samma övertygelse om anmälningsskyldighetens brottsförebyggande effekt men efterlyser dock en ordentlig utredning om denna effekt.¹³² Generaldirektören för EBM, Gudrun Antemar, menar att just denna preventiva effekt inte analyserats tillräckligt. Antemar får medhåll för denna oro från Åklagarmyndigheten, Tullverket, Kronofogdemyndigheten och Rikspolisstyrelsen.¹³³ Då den ekonomiska brottsligheten blir mer och mer komplicerad

¹²⁸ Revisorsnämndens remissvar på SOU 2008:32

¹²⁹ BRÅ (2004).

¹³⁰ SOU 2008:32

¹³¹ Rikspolisstyrelsens remissvar på SOU 2008:32

¹³² Brottsförebyggande rådets remissvar på SOU 2008:32

¹³³ Precht (2008).

och stundom är kopplad till den organiserade brottsligheten krävs mer av de kontrollmekanismer som finns att tillgå, revisorns roll är en av viktig del av dessa.¹³⁴

4.4 Åsikter för ett avskaffande av anmälningsskyldigheten

Kritik mot nyttan av anmälningsskyldigheten har framförts sedan dess införande 1999. Revisorns primära mål är inte att upptäcka brott och dessutom är dessa brott oftast genomförda av klienten med revisorns granskning i åtanke, och därmed sannolikt utförda på ett sådant sätt att de ej ska kunna upptäckas vid en revision. Man kan anta att gärningsmännen i ekobrott har starka motiv och att brotten oftast är välplanerade. Brottsoffret kan vara ovetande om att de varit utsatta för ett ekobrott, skadeverkningarna kan dessutom vara spridda över ett stort antal offer (exempelvis allmänheten i skattebrott). Revisorerna anser dock att en mycket liten del av klienterna känner till revisorns anmälningsskyldighet vilket de menar utgör ett argument mot lagens förebyggande effekt. Å andra sidan visar det sig att revisorerna endast i sju procent av revisionsuppdragen rutinmässigt upplyser klienterna om sin skyldighet att anmäla brott.¹³⁵

Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF) menar att det i revisorns roll ingår att arbeta för endast *en* huvudman, nämligen bolaget. Förbundets inställning är att revisorn ska upplysa styrelse och ledning om fel och brister i bolaget, men inte enligt lag vara tvingade att anmäla sådant till berörd myndighet. De poängterar även revisorns möjlighet att avgå om denne anser att bolaget inte vidtar nödvändiga åtgärder för att lösa problemet. SRF, och även FAR SRS, ställer sig därmed positiva till förslaget att avskaffa revisorns anmälningsskyldighet.¹³⁶

Madeleine Leijonhufvud, professor i straffrätt vid Stockholms universitet, framhåller att det är relativt svårt för revisorn att bedöma och avgöra var gränsen mellan ett brott och en disciplinförseelse går. Hon menar att dagens revisorer därför har all anledning att i högre utsträckning intressera sig för straffrätt, för att på så sätt skapa sig bättre förståelse för ämnet. Kent Madstedt, chefsåklagare vid EBM, stämmer in i denna tankegång. Han menar

¹³⁴ Ekobrottsmyndighetens remissvar på SOU 2008:32

¹³⁵ BRÅ (2004).

¹³⁶ Sveriges redovisningskonsulters förbund och FAR SRS remissvar på SOU 2008:32

dessutom att revisorns skyldighet att anmäla vid misstanke om penningtvätt ytterligare har försvårat revisorns arbete.¹³⁷

4.4.1 Antal anmälningar från revisorer

De vanligaste förekommande typerna av ekobrott som anmäls är skattebrott och bokföringsbrott, dessa grupper utgör drygt 80 procent av de årliga 15 000 anmälningarna. Konkursförvaltare och Skatteverket står för merparten av dessa anmälningar.¹³⁸ Utredningen lyfter fram statistik som visar att anmälningar från revisorer under 2005 endast var 229 stycken och året efter 321 stycken, en mycket liten andel av det totala antalet anmälningar. Dessutom avsåg anmälningarna framför allt avsaknad av, eller för sent inlämnade, årsredovisningar, en uppgift som ekobrottsmyndigheten på egen hand kan inhämta.¹³⁹ EBM riktar kritik mot Utredningens fokus på denna typ av bokföringsbrott, de menar att även ekonomisk brottslighet av mer allvarlig karaktär fångas upp av anmälningsskyldigheten. En genomgång av 16 slumpvis utvalda anmälningar från revisorer, samtliga gällande bokföringsbrott, som FAR SRS gjort i samarbete med EBM påvisar detta. Merparten av anmälningarna rörde avsaknad av såväl bokföring som årsredovisning, andra anmälningar berodde på att revisorn inte fått kontakt med styrelsen och att stora brister förekom i bokföringen. EBM medger att långtgående slutsatser ej kan dras av detta begränsade urval, de anser dock att förutsättningarna för att i ett tidigt skede angripa grövre brottslighet ökar med revisorns anmälningsskyldighet. Även om anmälningarna ligger på en relativt blygsam nivå så ger de förutsättningar för att stoppa pågående grövre brottslighet i ett tidigt skede.¹⁴⁰

4.4.2 Företagens benägenhet att frivilligt välja revision

Utredningen anser att det föreligger en risk att mindre AB, som undantas från revisionsplikten enligt det nya förslaget, avstår från att anlita en kvalificerad revisor på grund av revisorns anmälningsplikt. Detta trots att bolaget kanske anser sig behöva en granskning av räkenskaperna. Utredningen menar vidare att företag som en tid slarvat med redovisningen, men i övrigt har ordnade förhållanden, och söker hjälp av en kvalificerad

¹³⁷ Halling & Ehlin (2006).

¹³⁸ EBM (2007).

¹³⁹ SOU 2008:32

¹⁴⁰ Ekobrottsmyndighetens remissvar på SOU 2008:32

revisor, kommer att tveka till att anlita denna då risken för anmälan av oaktsamhetsbrott föreligger. Dessa företag går då miste om den ekonomiska kunskap en kvalificerad revisor förfogar över. Men bland annat dessa motiveringar föreslår utredarna att anmälningsskyldigheten avskaffas.¹⁴¹ FI är i sitt remissvar kritiska till denna motivering då man anser att de företag som Utredningen menar kan komma att avstå revision på grund av anmälningsskyldigheten inte bör tillmötesgå genom ett avskaffande av regeln. FI menar även att frågan om anmälningsskyldigheten inte påverkar grundsyftet med revisionsplikten avskaffande, det vill säga att minska företagens kostnadsbörda.¹⁴² EBM betonar att den begränsade versionen av anmälningsskyldigheten som föreslagits inte är av den omfattning som krävs, bland annat på grund av den ekonomiska brottslighetens utveckling och koppling till den organiserade brottsligheten.¹⁴³

RPS anser att det är av vikt att ett upphävande av anmälningsskyldigheten utvärderas ordentligt efter en tid. Därtill bör lagstiftarna vara beredda på att återinföra anmälningsskyldigheten om det visar sig att avskaffandet ger upphov till ökad ekonomisk brottslighet.¹⁴⁴

4.5 Sammanfattning av den offentliga debatten

Bland de myndigheter som kritiserat Utredningens förslag till ett nytt utformande av revisorns skyldighet att anmäla vid misstanke om brott återfinns framför allt EBM, FI, Åklagarmyndigheten och RPS. Gemensamt för dessa är att de på ett eller annat sätt har till uppgift att stävja och bekämpa den ekonomiska brottsligheten. Att dessa instanser uttrycker ett intresse av en relativt omfattande och strikt anmälningsskyldighet bör därför anses vara ganska naturligt. En bred överensstämmelse återfinns inom denna grupp om att en mer noggrann analys av de effekter ett avskaffande av anmälningsskyldigheten kan komma att ha på den ekonomiska brottsligheten. Det faktum att Utredningens förslag inte gör någon skillnad i anmälningsskyldigheten hos det bolag som i framtiden fortfarande kommer att omfattas av revisionsplikten och den som frivilligt kan välja revision, berörs endast av RN. Det är anmärkningsvärt att detta inte uppmärksammas mer. Detta då Utredningen argumenterar för en reducering av anmälningsskyldigheten just därför att dagens utformning

¹⁴¹ SOU 2008:32

¹⁴² Finansinspektionens remissvar på SOU 2008:32

¹⁴³ Ekobrottsmyndighetens remissvar på SOU 2008:32

¹⁴⁴ Rikspolisstyrelsens remissvar på SOU 2008:32

kan verka avskräckande för att frivilligt välja revision, ett argument som således inte är gångbart hos de enligt lag revisionskyldiga bolagen.

Den samlade bilden som ges i den offentliga debatten hos de parter som välkomnar en nedskärning av anmälningsskyldigheten är att för få känner till den, och att den därmed har en liten förebyggande effekt. Eftersom granskningen ej utförs i syfte att upptäcka de brott som anmälningsskyldigheten omfattar menar man att revisorn sällan upptäcker dessa, samt att medvetet utförd ekonomisk brottslighet relativt enkelt undanhålls för revisorn. Frågan rörande den intressekonflikt revisorn ställs inför, i och med anmälningsskyldigheten, tas av SRF upp som ett problem med dagens utformning. SRF menar att revisorn endast ska verka för en huvudman, klienten, och inte tvings in i en situation av att verka som ”statens förlängda arm”. Röster höjs också i debatten om att revisorn inte besitter de nödvändiga kunskaper i straffrätt, som krävs för att tillämpa dagens anmälningsskyldighet på ett korrekt och konsekvent sätt.

De två huvudlinjer som kan urskiljas i den offentliga debatten är å ena sidan att man inte tillräckligt analyserat vilken brottförebyggande effekt anmälningsskyldigheten har idag och de konsekvenser ett avskaffande kan få, å andra sidan att den gör liten eller ingen nytta och därför bör avskaffas. Däremot framkommer inga argument som påvisar några direkta nackdelar med den nuvarande anmälningsskyldigheten. Sammantaget är det flera remissvar som inte ens kommenterar anmälningsskyldigheten specifikt, och de som gör det gör det endast flyktigt. Bilden av att anmälningsskyldigheten av många ses som en ”ickefråga” gör sig tydlig i debatten. Med den offentliga debatten som en del av vårt empiriska underlag kommer vi, genom våra intervjuer, skapa oss en bredare och djupare förståelse i uppsatsens ämne och problem.

5. Redovisning av intervjuresultat

I detta kapitel kommer vi att redogöra för de intervjuer som genomförts, samt koppla detta till litteraturgenomgången. Vi har valt att dela in kapitlet i ett antal underrubriker som representerar våra olika respondentgrupper. Anledningen till detta är att vi ser stora fördelar med att presentera våra respondenters olika åsikter och infallsvinklar eftersom dessa skiljer sig åt beroende på hur de ser på, samt hur de påverkas av revisorns anmälningsplikt. Kapitlet avslutas med en sammanfattande jämförelse av det empiriska materialet.

5.1 Revisionsbyråer

Under detta avsnitt kommer revisionsbyråernas åsikter att presenteras i aggregerad form. Både de större och de mindre byråernas åsikter kommer att redogöras för under samma avsnitt, eftersom revisionsbyråerna till mycket stor del har varit rörande överens om åsikter kring revisorns anmälningsplikt. Därför anser inte vi att någon ytterligare uppdelning tillför något för det empiriska materialets presentation.

5.1.1 Tystnadspliktens betydelse

Respondenterna anser att tystnadsplikten är ett mycket grundläggande fundament för att kunna föra en diskussion med sin klient, inte minst är det viktigt för att klienten ska kunna vara öppen och ärlig. Klienten måste känna att den kan säga vad som helst till revisorn utan att det förs vidare. Tystnadsplikten har jättestor betydelse för förhållandet mellan revisor och klient och anses väldigt betydelsefull för möjligheten att kunna bygga upp ett förtroende. Både litteratur och lagtext tar upp vikten av revisorns tystnadsplikt och detta verkar vara något som respondenterna lägger mycket vikt vid. En ansåg att om något skulle läcka ut från en byrå hade det varit katastrofalt. Klienten måste kunna ha fullt förtroende för att tystnadsplikten respekteras och efterlevs.

Medvetenheten kring tystnadsplikten är i huvudsak stor enligt respondenterna och några av dem uppgav att vissa klienter kräver att man utöver tystnadsplikten påtecknar ett

särskilt sekretessavtal då man behandlar särskilt konfidentiell information. Flertalet påpekade även vikten av att kommunicera att tystnadsplikt föreligger till dem som inte är medvetna om det. Kunden ska veta och känna att man är på deras sida och att det som kunden berättar för revisorn inte sprids vidare. Tystnadsplikten ska prägla verksamheten och man ska exempelvis inte ha papper liggande framme, vilket en av respondenterna poängterade med följande citat: *"Om kunden inte kan se några andras papper när de besöker kontoret kan de också känna sig trygga i att ingen annan ser deras papper"*. Klienten förstår ibland inte hur långt tystnadsplikten sträcker sig. Det handlar ofta om mycket känslig information, och klienten kan ibland försäkra sig extra om att tystnadsplikten gäller, som exempelvis att man måste försäkra klienten om att man endast kommer att använda materialet på ett visst sätt och att ingen obehörig kommer att se det. Det är ofta att en klient säger *"- detta får du absolut inte berätta för någon"*. Klienten ska inte behöva be revisorn om detta då det är en av de mest fundamentala principerna. Revisorer har ju även tystnadsplikt mellan olika uppdrag i revisionsteamet. Revisorernas starka betoning på tystnadspliktens betydelse är ett tydligt uttryck för den i litteraturen presenterade uppfattningen att revisor - klientrelationen, mer än något annat bygger på förtroende.

5.1.2 Anmälningens fördelar

Respondenterna ansåg att det samhällsekonomiskt kan finnas fördelar på grund av att man som revisor får mycket insikt och därför kan informera om de brott som begås. Detta resonemang går hand i hand med de åsikter som framförts av bland annat FI. De menar att anmälningsskyldigheten stärker förtroendet och kvaliteten hos de reviderade företagen, samt att en ordentlig utvärdering för att klargöra fördelarna av anmälningens plikt ej har genomförts. Dock tillämpas anmälningens plikt inte så ofta, och de flesta av respondenterna har inga egna erfarenheter av att anmäla vid brottsmisstanke. Samtliga är överens om att man inte vill ha de klienter där dessa frågeställningar kan uppkomma. En annan fördel är att det är bra att det finns ett regelverk som föreskriver hur man som revisor ska agera vid misstanke om brott. Från intervjuerna visade det sig emellertid att revisorerna inte kände till alla detaljer i detta regelverk. Bland annat menade en av respondenterna att man rimligen skulle kunna anta att en fällande dom kunde förväntas, något som EBM i sin rapport *Revisorers åtgärder vid misstanke om brott - Vissa praktiska tillämpningsfrågor* uttryckligen anger *inte* krävs för att misstankegraden *kan misstänka*

ska anses vara uppfylld. Här visar det sig alltså att den kritik som framförts i debatten rörande kunskapsbrister hos revisorerna angående bland annat straffrättsliga frågor, även verifieras av våra intervjuer. Utan anmälningssplikten kan revisorn ändå avgå menar en av respondenterna, vilket då skulle vara en indikation för utomstående att något inte stod rätt till. Många av respondenterna påpekar dock att det är en trygghet att man vet hur man ska agera och att man har svart på vitt gentemot kunden att man agerar enligt gällande regler.

Respondenterna ansåg vidare att en ytterligare positiv aspekt kring anmälningssplikten är att den kan ha en avskräckande effekt. Företag som är medvetna om att anmälningssplikt föreligger tillser att den interna kontrollen är så pass bra att den kan upptäcka och förhindra fel. Dock ansåg respondenterna att det snarare är revisionsplikten och inte själva anmälningssplikten som avskräcker.

5.1.3 Anmälningsspliktens nackdelar

Nackdelarna som nämns är framförallt att anmälningssplikten inskränker på tystnadsplikten. Det blir en balansgång mellan tystnadsplikt och anmälningssplikt som inte alltid är så lätt. Samtliga revisorer påpekar att man vill vara säker på att misstanke om brott verkligen föreligger innan man anmäler, vilket innebär att revisorerna utreder det internt inom revisionsteamet först och därefter med intern expertis om nödvändigt.

Anmälningssplikten uppfattas som något väldigt jobbigt för de flesta inom branschen och revisorerna uppskattar inte riktigt, i likhet med kritiken från SRF, att man ska fungera som statens förlängda arm. En revisor kan bli utsatt för kostsamma påföljder om en anmälan uteblir, men även om anmälan sker på felaktiga grunder. Detta innebär att revisorerna kommer lite i kläm och riskerar att råka ut för oönskade konsekvenser hur de än agerar. Det är även en förtroendefråga som kan skada förhållandet mellan revisor och klient, dock är det ofta en viss typ av bolag som blir föremål för anmälan, och dessa är samtliga byråer överens om att man inte vill ha. Det gäller att inte få klienter som sysslar med ekonomisk brottslighet, det är varken bra för revisorn själv eller för byrån. Visar en klient en tendens till att inte vilja avhjälpa felet så vill man som revisor inte ha denna klient. Detta var samtliga respondenter överens om.

Anmälningsplikten är inte känd bland allmänheten och det är heller inget som det pratas särskilt mycket om. Rätt utnyttjat kan det vara ett effektivt verktyg att förhindra brott. Dock upplever man det som att det sällan får några påföljder då man anmäler brott vilket gjort att man till viss del tappat förtroendet för verktyget. En av respondenterna gav exempel om en klient som fick påföljd för en försenad årsredovisning som revisorn anmält medan ett grovt brott som anmälts avskrevs direkt. Det är utifrån denna inställning hos revisorerna inte svårt att se hur ett förväntningsgap uppstår mellan revisor och allmänheten, en allmänhet som har en generell uppfattning om revisorn som den som ska upptäcka och rapportera oegentligheter.

En av respondenterna ansåg att det inte fanns några nackdelar samt att klienter ofta känner till anmälningsplikten, men inte omfattningen (att den bara gäller styrelse och VD). Anmälningsplikten är dock inget man diskuterar med klienten och inte speciellt mycket på kontoren heller.

En intressant aspekt som en av respondenterna tog upp var det faktum att för anmälningsplikten räcker det med *misstanke*, i revisionsarbetet krävs annars bevis (revisionsbevis) varför anmälningsplikten skiljer sig mycket från hur en revisor vanligtvis arbetar. Vagheten i lagstiftningen är problematisk vilket gör att det blir ett trubbigt instrument. Ofta uppstår fel på grund av okunskap och detta avhjälps efter påpekande från revisorn, och klientrelationen är då inte skadad. Om man anmäler något som det sedan aldrig blir något av så har hela grunden för arbetet med klienten gått förlorad. Respondenten menar att det faktum att det just handlar om *misstanke* om brott gör att lagregeln känns väldigt vag. Det borde i så fall hellre vara att man skulle vara absolut säker. I linje med det McCracken et al funnit i sin studie ger revisors resonemang här tydliga indikationer på att klienten är den part som definierar relationen mellan parterna, och att fokus från revisorns sida är att vårda denna relation.

5.1.4 Anmälningspliktens generella betydelse

På frågan om man såg annorlunda på anmälningsplikten idag jämfört med vid införandet så svarade samtliga, som varit aktiva sedan dess, att nackdelarna är de samma men att det inte är något som diskuteras i samma utsträckning idag som förr. En aspekt var att mycket kommer påverkas av att revisionsplikten avskaffas. Vem ska då anmäla? Flertalet tror att

Skatteverket kommer att få mycket extra arbete vilket även tas upp i utredningen kring revisionsplikten eventuella avskaffande. Detta är också något som Skatteverket uppmärksammat och ser därför ett avskaffande av revisionsplikten som mycket negativt, se nedan under myndigheter.

I praktiken avhjälpas sällan fel som upptäcks i ett tidigare skede, enligt respondenterna. Samtliga respondenter är överens om att de som sysslar med ekonomisk brottslighet kommer att göra det trots att en anmälan lämnas in. Ofta är brott i företag en desperat handling där inte revisorns anmälningsplikt är avgörande för om den begås eller inte. Brottslingar kommer inte att bry sig om vad revisorn säger. Det viktiga är att aldrig befatta sig med dessa klienter och därför är förarbetet väldigt viktigt. En av respondenterna ansåg att förarbetsprocessen eventuellt stärkts tack vare anmälningsplikten införande. En anmälan från RN är väldigt kostsam på många sätt. Det är helt enkelt företagsekonomiskt olönsamt att ha oseriösa klienter varför man gör en *mycket* grundlig och noggrann utredning/analys vid antagandet av klienten. Den analys som firman genomför innan man antar ett uppdrag ska upptäcka om det finns så pass stor risk att en anmälan kan bli aktuell, och de klienter vill man inte ha då det medför en alltför stor riskexponering. Dessutom går man vid brott i företag ofta på revisorn på grund av att en revisor har ansvarsförsäkring. Med andra ord, man vill *inte* befatta sig med dessa klienter.

Hos de riktiga ”gangstrarna” har alltså anmälningsplikten ingen större effekt påpekar en respondent. Det tar dock resurser från revisorerna då frågeställningar angående anmälningsplikten delvis ligger utanför revisorns ordinarie arbetsområde. ”Gangstrarna” har troligen redan EBM med flera efter sig menar respondenten, och oftast handlar det endast om för sent inlämnad årsredovisning. Detta ses inte så allvarligt på utan för att det ska gå så långt som till en anmälan krävs förmodligen mycket grövre brott. Revisorerna ställer sig frågan vad EBM egentligen tycker om småfel som rapporteras in, och menar att de förmodligen vill åt de större brottslingarna.

På frågan om anmälningsplikten haft den brottsförebyggande effekt som var meningen så svarade samtliga att det snarare är revisionsplikten i sig som haft det, inte anmälningsplikten. Eventuellt förstärker anmälningsplikten den brottsförebyggande effekten men det viktigaste är att det finns revision, inte en plikt att anmäla. En av

respondenterna ansåg att anmälningsplikten inte förhindrat några brott utan endast gjort revisorn till en angivare.

5.1.5 Avskaffandet av revisionsplikten

I samband med revisionsplikten eventuella avskaffande finns förslag innebärande att anmälningsplikten försvinner även för företag som i framtiden kommer att omfattas av revisionsplikten. Detta ansåg respondenterna ha en troligtvis begränsad innebörd eftersom den interna revisionsstandard styr hur revisionen utformas och man kommer ej att förändra sitt sätt att kategorisera risker. Det ansågs även förefalla rimligt eftersom de olika delarna inte hänger ihop. Det hade annars blivit ojämnt mellan de som har revisor och de som inte har. Det skulle kunna finnas en risk att klienter inte väljer frivillig revision på grund av att anmälningsplikt föreligger. Revisorerna tror dock inte det har så stor betydelse på grund av att de företag som ej väljer att ha revision, där anledningen grundar sig i antingen brottslighet eller okunskap, är var riskerna kommer att finnas. De tror inte att anmälningsplikten har eller har haft någon större betydelse för mängden brottsliga handlingar. Utredningen innehåller även ett förslag om att revisorns anmälningsskyldighet ska begränsas till att endast omfatta bestickning och mutbrott av tjänsteman eller förtroendevald i domstol eller offentlig förvaltning samt att kretsen för vilka som omfattas av brottsmisstankarna ska utökas från endast styrelse och VD till samtliga inom uppdragstagarens verksamhet. En av respondenterna lade till att det är bra att det kommer att omfatta hela företaget, inte bara styrelse och VD. Dock borde bokföringsbrott, som är vanligast, inkluderas. Mutbrott och bestickning är mycket svåra att upptäcka. Bokförings- och skattebrott är vanligast, det är det "vi tittar på". Utan krav att anmäla detta blir anmälningsplikten utan verkan.

Samtliga respondenter tror att den ekonomiska brottsligheten troligen kommer att öka om revisionsplikten avskaffas. De menar att benägenheten att begå brott ökar då risken att bli upptäckt minskar. Framförallt anser de att mindre allvarlig brottslighet kommer att öka eftersom en revisor idag kan hejda ganska mycket. De flesta felaktigheter beror på okunskap vilket en revisor kan rätta till. De tror inte att kostnadsbesparingarna ur ett samhällsekonomiskt perspektiv kommer att vara så stor som man idag kanske tror. Företag kommer alltid att behöva hjälp och revisionsbyråerna kommer till viss del att förändra inriktningen på tjänsterna de erbjuder.

Någon form av kvalitetssäkring kommer troligtvis att krävas ändå. Särskilt banker kommer efter och i samband med finanskrisen att kräva ytterligare säkerheter för att låna ut pengar. Detta kan troligtvis komma att bli en förtroendefråga. Det kommer att bero mycket på vad banker och övriga kreditgivare kommer att ställa för krav.

5.1.6 Övrigt

Revisorernas anmälningsplikt är inte något som diskuteras i någon större utsträckning, vare sig med kunden eller inom byråerna. Antydning till ”ickefråga” visar sig alltså, precis som i den offentliga debatten, även här. Respondenterna tror att graden av efterlevnad av anmälningsplikten varierar inom revisorskåren. Dock är de flesta revisorer idag seriösa och följer lagar och regler. Problemet är att avgöra om ska anmäla eller inte. Respondenterna anser att man måste vara så objektiv som möjligt och att de flesta revisorer friar oftare än de fäller. Anmälningsplikten utgör en stor bedömningsproblematik och är en av många pålagor som läggs på revisorerna. Det måste finnas en rimlig nivå på de uppgifter man ska utföra och det ansvar man ska ta.

Revisorerna har i allmänhet inte gillat anmälningsplikten, utan har istället tagit till preventiva åtgärder för att förebygga och därmed inte hamna i situationer där man tvingas till att tillämpa den. Detta gäller framförallt större byråer som har en väldigt noggrann godkännandeprocess av nya klienter, ibland kanske för omfattande. En av de större byråerna tar upp aspekten av att mindre byråer troligen är mindre benägna att anmäla på grund av risken att förlora en klient.

Samtliga är överens om att man verkligen vill ha ”torrt på fötterna” innan man anmäler vid brottsmisstanke på grund av att man varken vill sätta sig själv eller klienten i en svår situation i onödan. Trots konflikten mellan tystnadsplikten och anmälningsplikten är hela tiden klientens bästa i intresse. Precis som McCracken et al skriver så ingår det i en revisors roll att se till så att klienten är nöjd. Många av respondenterna anser därför att de rena revisionsberättelser som även går till Skatteverket borde räcka, och det är troligtvis därför som anmälningsplikten anses ha begränsad betydelse.

5.2 Företag

Under detta avsnitt presenteras åsikter från företagens perspektiv, även de i aggregerad form. I princip samma ämnesindelning som för revisionsbyråerna kommer att användas för att kunna göra jämförelser av informationen samt att undersöka vilka uppfattningar det finns kring anmälningsplikten.

5.2.1 Tystnadspliktens betydelse

För företag är tystnadsplikten av största betydelse och en grundläggande förutsättning för att man ska kunna ha ett bra samarbete med sin revisor, samtidigt som det inte är något man reflekterar speciellt mycket över. Det ses som självklart att revisorn har tystnadsplikt och det ger en trygghet att veta att det man diskuterar med revisorn inte sprids vidare.

5.2.2 Anmälningspliktens innebörd

Respondenterna uppger att de känner till att anmälningsplikten finns och vad den i stort innebär men inte exakt vilka brott som omfattas av den. Det är däremot ingenting som man tänker på och ej heller något som man oroar sig för. En av respondenterna tog upp aspekten av att revisorn, i och med anmälningsplikten, blir statens förlängda arm och försätter revisorn i en lite konstig position som riskerar att hamna i kläm mellan olika intressen. Respondenterna antar att anmälningsplikten ger upphov till vissa lojalitetsproblem för revisorn, som exempelvis, i vems intresse är det han eller hon arbetar, egentligen? Dessutom försvåras detta ytterligare av att revisorn efter hand lär känna sina klienter och kanske litar mer på dem. Även från klientens perspektiv ser man alltså de risker och problem som Lee et al tar upp då revisorer med starka band och förtroende för sin klient tenderar att förneka, eller försöka avsäga sig ansvar för, felaktigheter i den finansiella rapporteringen.

Att revisorn har anmälningsplikt är inte något som man som klient informeras om och de tror inte att anmälningsplikten är speciellt välkänd av allmänheten. Däremot uppges det att man får tydliga uppdragsbrev där det beskrivs vad revisorn får göra och inte får göra, som exempelvis rådgivning etc.

5.2.3 Anmälningens pliktens generella betydelse

I stort tror respondenterna att anmälningens plikt efterlevs, främst på grund av att revisorn själv annars riskerar påföljder. Dock påpekar respondenterna återigen att det lätt kan uppstå en lojalitetskonflikt för revisorn, speciellt för de revisorer som arbetar med mindre företag där det exempelvis endast arbetar en person på ekonomiavdelningen, och som revisorn då av naturliga skäl har arbetat upp en nära relation med. Överlag tror respondenterna att det är väldigt svårt för en revisor att avgöra huruvida man ska anmäla eller inte, och att man troligen hellre friar än fäller. En ytterligare synpunkt var att antagligen söker sig fuskande företag till revisorer där graden av efterlevnad är lägre och att efterlevnaden troligtvis är högre ju större revisionsbyrå är.

Ingen av respondenterna ansåg att revisorns anmälningens plikt var något som påverkade deras förtroende eller förhållande till revisorn. Anmälningens plikt är helt enkelt inget som respondenterna oroar sig för vilket innebär att revisorns förmåga att hålla klienten nöjd, som nämndes ovan, är av stor vikt. Så länge klienten är nöjd kommer relationen till revisorn vara god, vilket innebär att anmälningens plikt inte är något som klient reflekterar över.

5.2.4 Avskaffandet av revisionsplikten

Respondenterna tror inte att just anmälningens plikt kommer att vara en avgörande faktor för ett företag att välja bort revisorn, vid ett eventuellt avskaffande av revisionsplikten. Om man däremot inte kände till revisorns anmälningens plikt sedan tidigare och man stod inför valet att behålla eller inte behålla sin revisor, och anmälningens plikt kom upp som ny information, så skulle det kunna leda till att man väljer bort revisorn. Respondenterna tror dock inte att det kommer att bli så utan de tror att de flesta kommer att behålla sin revisor med tanke på externa intressenter som i huvudsak banker. En av respondenterna uppger att det förmodligen kommer att handla mycket mer om förtroende i framtiden, särskilt med hänsyn till den nu pågående finanskrisen.

Utformningen av anmälningens plikt enligt lag anser respondenterna möjligtvis vara för vid. Det är bättre att rikta in sig på de stora problemen, där man misstänker att det fuskas mycket. På frågan om de trodde att den ekonomiska brottsligheten kommer att öka vid ett avskaffande av revisionsplikten, så svarade respondenterna dels att förändringarna inte

kommer att bli så stora om revisionsplikten försvinner, samtidigt som det skulle kunna finnas en risk att den ekonomiska brottsligheten ökar då risken att bli upptäckt minskar.

5.3 Myndigheter

Nedan kommer svaren från Skatteverket och Ekobrottsmyndigheten att presenteras. Även deras svar presenteras så långt som möjligt i aggregerad form, under ämnesindelningar utarbetade för deras svar och synpunkter.

5.3.1 Anmälningens betydelse

Revisorernas anmälningens betydelse i sig har inte så stor betydelse. De flesta anmälningar som kommer från revisorer rör sig om försenad årsredovisning. Detta i sig är inte ett så allvarligt brott men det man måste tänka på är att en anmälan, oavsett hur allvarligt brottet är, ger en möjlighet för framförallt EBM, men även Skatteverket, att gå in och titta närmare på bolaget. Kanske kan de hitta något annat eller så vet de att något är fel och kan tack vare en anmälan om försenad årsredovisning gå in och undersöka detta närmare. Försenad årsredovisning har arbetats fram som ett bokföringsbrott av normalgraden just av denna anledning. Försenad årsredovisning är ofta ett tecken på att det finns fler felaktigheter.

Enligt myndigheterna så har inte anmälningens betydelse för deras arbete. Snarare är det revisionsplikten som ger ett positivt bidrag till deras arbete. Det handlar mycket om ett allmänt moral- och etikfall i samhället där brott på något sätt inte ses lika allvarligt på. Kanske är man mer beroende av regler idag på grund av detta. Därför anser myndigheterna att det kan vara bra för en revisor att ha en tvingande regel att ställa sig bakom för att han eller hon inte ska få dåligt rykte.

5.3.2 Anmälningens baksidor

Anmälningens betydelse sätter revisorerna i en rävsax och det är inte lätt för dem med tanke på hans eller hennes förhållande till klienten samt betydelsen av tystnadsplikten. Så ur revisorernas synvinkel finns det många nackdelar. Det blir svårt för revisorn att göra sitt jobb men myndigheterna hoppas att ett brott överväger betydelsen av tystnadsplikten. En

revisor vill inte ha att göra med brottsliga klienter. Det är även svårt för en revisor att avgöra huruvida de ska anmäla eller inte, även om det står i lagen så är det aldrig lätt att anmäla någon. Därför tror denna grupp respondenter, i likhet med företagen, att revisorerna mycket hellre friar än fäller, vilket även intervjuerna med revisorerna tyder på vara det faktiska fallet.

På frågan om anmälningsplikten kan anses som effektiv med tanke på hur få anmälningar det kommer in i förhållande till antalet reviderade företag så svarade en av respondenterna att det är viktigt att man sätter förväntningarna på rätt nivå vad gäller lagstiftningen. Det finns mycket som är svårt för en revisor att upptäcka. En revisor kan i princip bara upptäcka för sent inlämnade årsredovisningar och då är eventuellt rapporteringsskyldigheten till Skatteverket viktigare. Anmälningsplikten har med andra ord inte så stor betydelse.

5.3.3 Effekter av revisionsplikten eventuella avskaffande

Om det inte finns en revisor så kommer fler fel att uppstå med tanke på att en revisor kan rätta till många felaktigheter. Respondenterna tror dock inte att det i dagsläget begås så mycket brott, eller hoppas inte det i alla fall. Att anmälningsplikten skulle försvinna i samband med ett avskaffande av revisionsplikten kommer inte att ändra på folks beteende över lag, och man kommer inte att bli mer benägen att fuska än vad man är idag. Dessutom är det revisionsplikten och inte anmälningsplikten som gör att det inte begås så mycket brott.

Försvinner revisionsplikten kommer brotten att öka mycket eftersom en revisor inte kan påtala felen i tid. EBM har aldrig någon möjlighet att gå in i ett bolag utan en förundersökning gjorts, vilket endast sker efter en anmälan. Detta betyder att Skatteverket kommer att få mycket att göra och det vet inte i dagsläget hur detta skulle kunna komma att fungera. De utökade befogenheterna för Skatteverket, som diskuteras i förslaget kring revisionsplikten eventuella avskaffande, är hittills inget som diskuteras i någon större utsträckning och exakt vilka befogenheter som hade kunnat vara till nytta är svårt att förutse.

En mycket intressant synpunkt kring revisionspliktens avskaffande var att det i större bolag ofta fungerar bra med tanke på att de har många intressenter med externa aktieägare som utövar viss kontroll. Det är snarare i de små bolagen som man behöver utökad kontroll, vilken kommer att försvinna om revisionsplikten försvinner. Man måste eventuellt ändra beskattningsreglerna för annars kommer detta att utnyttjas på grund av det höga skattetryck vi har i Sverige. I stället för revisionsplikt måste något annat göras, eventuellt ett mycket större Skatteverk. Har man intressenter som kräver revision så kommer det att lösa sig ändå. Samhället bygger på att alla bidrar och fungerar inte detta så kommer vi andra att få betala mer skatt. Alla AB borde ha revisionsplikt och vill man ej ha en revisor så får man driva företag i en annan bolagsform.

5.3.4 Övrigt

Just nu råder många funderingar på vad som ska hända om revisionsplikten avskaffas. Kommer det exempelvis att ske förändringar i deklARATIONERNA med utökad uppgiftsskyldighet? Detta är ett alternativ som hade kunnat hjälpa Skatteverket i deras arbete.

En annan synpunkt var att det inte ser likadant ut överallt i världen, man har olika skatteregler med mera vilket gör att man inte kan jämföra olika länder rakt av. Många undersökningar har visat att ett avskaffande av revisionsplikten inte har lett till några stora förändringar men är egentligen denna jämförelse korrekt? I Sverige kan det eventuellt bli mer intressant att fuska på grund av att vi har ett högt skattetryck jämfört med andra länder. Kommer detta eventuellt att locka hit brottslighet? Tittar man på exempelvis Danmark som i mångt och mycket liknar Sverige så är det många företag där i restaurang- och byggbranschen som drivs i andra företagsformer än AB. Dessa branscher kan anses som traditionella ”problembanscher” och troligtvis främst den typ av företag där det hade kunnat bli aktuellt att välja bort sin revisor. I Danmark är det således inte så många inom dessa branscher som ställts inför detta val, vilket hade kunnat bli fallet i Sverige. Skillnaden blev därför inte så stor när revisionsplikten avskaffades i Danmark.

Sverige är ett väldigt framgångsrikt land vad gäller bekämpandet av ekonomisk brottslighet jämfört med andra länder, därför kommer det kanske att synas mer här.

5.4 Sammanfattande jämförelse

Som framgått av svaren ovan så är revisorns anmälningssplikt, samt problematiken kring denna, inte något som läggs särskild stor vikt vid. Varken revisorerna, företagen eller myndigheterna anser att det är anmälningssplikten som har en brottsförebyggande effekt utan att det snarare är revisionsplikten i sig som har denna egenskap. Anmälningssplikten är inget som varken diskuteras på byråerna eller bland företag, dock har ändå alla av våra respondenter haft både positiva och negativa aspekter att delge kring dess betydelse.

Något som är väldigt tydligt är att ur myndigheternas perspektiv är revisionsplikten av stor betydelse, däremot inte anmälningssplikten eftersom den sätter revisorerna i en mycket svår situation, vilket gjort att det inte kommer in speciellt många anmälningar. En revisor arbetar både ur klientens och ur allmänhetens intresse och självklart har byråerna ett vinstintresse, vilket innebär att de inte vill förlora klienter i onödan. Även om relationen mellan revisor och klient är strikt professionell så är det ändå en relation som bygger mycket på förtroende, vilket gör att det kan vara väldigt känsligt att anklaga någon för brott där man som revisor endast har en misstanke om brott och således inte är helt säker. Dessutom uppstår konflikten med tystnadsplikten, vilken är en princip som upplevs som mycket viktig ur samtliga respondentgruppers perspektiv. Detta gör att efterlevnaden av anmälningssplikten som den ser ut idag kan vara svårt att följa och revisorerna vill i princip vara helt säkra på att brott begåtts innan en anmälan kommer på tal. Lagen föreskriver att misstanke om brott ska leda till en anmälan, men detta anser samtliga respondentgrupper vara väldigt svårt samt väldigt ovanligt. Precis som en av respondenterna tog upp så krävs det annars bevis i revisionsarbetet varför anmälningssplikten skiljer sig mycket från hur en revisor vanligtvis arbetar. Lagregeln upplevs därför som mycket vag. En del revisorer upplevde det dessutom som att en anmälan oftast inte leder till någon utredning varför en anmälan kan kännas meningslös.

Samtliga respondentgrupper hade generellt mer negativt än positivt att säga om revisorns anmälningssplikt just på grund av problematiken kring tystnadsplikten samt att det uppstår en förtroendefråga där förhållandet mellan revisor och klient kan komma att skadas. Företagen ansåg dock inte att anmälningssplikten var något som påverkade vare sig förtroendet eller förhållandet till revisorn. Här är det svårt att dra några generella slutsatser på grund av de fåtal företag vi intervjuade, dock anser vi att beroende på vilket

förhållande man har till sin revisor så kommer anmälningsplikten att spela mer eller mindre roll. Det har emellertid framkommit att anmälningsplikten inte är något som diskuteras i någon större utsträckning varför vi anser det högst troligt att anmälningsplikten inte har varit, eller kommer att vara, något som kommer att påverka relationen mellan revisor och klient. I alla fall inte så länge det inte förekommer någon brottslig verksamhet.

Myndigheterna tog upp aspekten kring ett allmänt etik- och moralfall i samhället. Brott anses helt enkelt inte lika allvarligt idag som förr. Samtidigt tror och hoppas de att orsaken till att det inte kommer in så många anmälningar från revisorer beror på att det helt enkelt inte begås så mycket brott. Samtidigt så var samtliga respondenter överens om att det finns mycket som en revisor inte kan upptäcka eftersom de som vill fuska kommer att göra det även om de har en revisor och även om de är medvetna om anmälningsplikten. Därför anses inte anmälningsplikten ha någon vidare brottsförebyggande effekt, inte ens ur myndigheternas perspektiv. Revisorerna påpekade även starkt att de inte vill ha att göra med brottsliga klienter varför mycket tid läggs ner på att acceptera en klient. Redan där tar man ställning till om klienten i fråga verkar hederlig på grund av att man inte vill hamna i en situation där man tvingas ta ställning till om en anmälan ska göras eller inte. En av revisorerna nämnde att processen innan en klient accepteras, möjligtvis förstärkts på grund av anmälningsplikten, med andra ord, eftersom man inte vill hamna i en situation där en anmälan måste göras så läggs mycket tid ner i förebyggande syfte. Därför brukas sällan reglerna kring revisorns anmälningsplikt. Det som däremot är positivt med anmälningsplikten är att en anmälan ger myndigheterna en möjlighet att gå in och titta närmare på det aktuella bolaget. För även om det rör sig om ett mindre brott så kan detta vara ett tecken på att det finns fler fel.

Samtliga respondentgrupper var således överens om att det är revisionsplikten som har en brottsförebyggande effekt, inte anmälningsplikten, samt att det finns en risk för att brotten kommer att öka om revisionsplikten avskaffas. Detta gäller framför allt mindre fel som grundar sig på okunskap. Flertalet respondenter nämnde dessutom att det troligtvis kommer att vara i de företag som väljer att inte ha en revisor som problemen finns. Det kommer alltså att vara här riskerna finns enligt respondenterna. En revisor kan i många fall rätta till mindre fel som uppstår men utan en revisors hjälp kan lätt dessa mindre fel utvecklas till mycket större problem. Vem ska då anmäla eventuella brott?

6. Slutdiskussion

I detta kapitel kommer vi att besvara vår forskningsfråga, framställa studiens teoretiska bidrag, belysa våra reflektioner över studiens slutsatser samt ge förslag till fortsatta studier.

6.1 Forskningsfrågan besvaras

Forskningsfrågan som avses besvaras lyder:

”Vilka föreställningar finns kring revisorns anmälningsplikt samt vilken betydelse anses denna ha för att förebygga ekonomisk brottslighet?”

Som vår undersökning har visat så är revisorns föreliggande anmälningsplikt inget som diskuteras särskilt flitigt bland revisionens aktörer eller dess intressenter. Med denna bakgrund torde också konsekvenserna av anmälningspliktens avlägsnande bli begränsade. Enligt de undersökningar som vi genomfört så har anmälningsplikten en mycket begränsad betydelse för relationen mellan revisorn och dennes klient. Man kan föreställa sig att anmälningsplikt borde vara något som påverkar klientens förtroende för revisorn negativt då man kan uppleva det som att revisorn kan komma att fungera som statens förlängda arm. Dock är detta inget som klienterna oroar sig för, i den mån man ens känner till föreliggande plikt. De som har vetskap om anmälningsplikten har det i en generell mening och vet i stort vad den innebär. Vad som har en betydligt starkare påverkan på förhållandet till revisorn och även förtroendet för densamma är tystnadsplikten. Den anses, både av revisorer och av revisionens intressenter, som fundamental för att ett förhållande och ett förtroende överhuvudtaget ska kunna åstadkommas. Att anmälningsplikten går stick i stäv med tystnadsplikten anses som ett problem, men tystnadsplikten uppfattas som starkare och det är den man tar störst hänsyn till när man bygger relationer mellan revisorer och klienter.

Från flera håll anser man att revisions- och anmälningsplikt har en brottsförebyggande effekt. Då risken att bli upptäckt ökar minskar samtidigt benägenheten att försöka

genomföra oegentligheter. Det förefaller vara som så att det är inte själva anmälningsskyldigheten som fristående verktyg som har en brottsförebyggande effekt utan att det snarare är revisionsplikten som helhet som har denna effekt. Dock är ingen kedja starkare än sin svagaste länk och således måste anmälningsskyldigheten kunna antas ha en viss brottsförebyggande effekt, även om den smälter in i ett helhetsverktyg benämnt revisionsplikt. Vad ett avskaffande av densamma kommer att medföra kan ingen med klarhet säga, även om många försöker sia om avskaffandets effekter. Som nämndes tidigare torde benägenheten att fuska öka då risken för upptäckt blir mindre. Dock ställer vi oss frågande till att företagarens moral skulle förändras så kraftigt över en natt. De som bedriver seriös verksamhet har ett mycket högre syfte med detta än att sko sig på andras bekostnad. Redan idag finns de som bedriver oseriös verksamhet och använder sig av näringsverksamhet för att göra detta. Att denna grupp skulle komma att utvidgas på grund av den eventuella möjlighet revisionspliktens avskaffande skulle kunna innebära är vi tveksamma till. De seriöst inställda företagen ser troligtvis inte detta som en möjlighet ur ett sådant perspektiv, snarare som en förenkling eller en valfrihet. Däremot är det högst troligt att mindre felaktigheter som beror på okunskap kommer att öka utan en revisors tillsyn.

Sammanfattningsvis så har inte anmälningsskyldigheten i sig någon större brottsförebyggande effekt utan det är revisionen i sig som har detta. Därmed borde förändringar av anmälningsskyldigheten inte få någon större effekt. De som vill fuska kommer att göra det oavsett revision eller ej. Vi tror dock, precis som våra respondenter att ett avskaffande av revisionsplikten kommer att leda till en viss ökning av brottsligheten, då framförallt vad gäller fel som grundar sig i okunskap. Just anmälningsskyldigheten har en väldigt vag innebörd och det verkar förefalla som så att det är revisionsplikten som har den avskräckande effekten, inte anmälningsskyldigheten. Dock har även anmälningsskyldigheten sina fördelar och har möjligtvis inneburit att revisorerna blivit mer uppmärksamma på brott, även om de inte tillämpat regeln i den utsträckning som den är utformad idag.

6.2 Studiens teoretiska bidrag

I litteraturgenomgången togs problematiken kring revisorns anmälningsskyldighet upp samt att ansvar, roller, och förtroende kan behandlas ur flera utgångspunkter, till exempel reglering kontra förtroende. Vi har kommit fram till att det därmed sannolikt inte finns

någon enhetlig lösning till problematiken kring revisorns roll i bekämpandet av den ekonomiska brottsligheten och därför bör situationen snarare betraktas som en företeelse eller ett fenomen.

Det finns en distinktion mellan regler och eget ansvar och frågan är hur och om det kommer att fungera om man tar bort revisorernas ansvar att anmäla klienten vid misstanke om brott. Kommer revisorerna att anmäla utan tvingande lagregler? Med bakgrund av de intervju svar vi fått, där revisorerna starkt påpekade vikten av att inte befatta sig med brottsliga klienter, anser vi att revisorns eget ansvar mot såväl sig själv som byrån, kommer att innebära att revisorerna kommer att fortsätta att göra anmälningar, med eller utan reglering. Redan i antagandeprocessen av en klient tar revisorn ett stort ansvar och frågan är då om det egentligen behövs reglering. På grund av att ingen vill bli negativt exponerad offentligt skapas moral, och därför kommer en förtroendebaserad ekonomi att fungera i just detta avseende.

För att en förtroendebaserad ekonomi ska kunna fungera måste alltså var och en av aktörerna ta ansvar. Detta kräver en viss form av styrning där vi anser att den offentliga debatten kan spela en central roll. Debatten kring ämnet utbildar professionen och skapar ett beteende, en moral rörande anmälning vid misstanke om brott. Även om debatt inte löser alla problemsituationer som kan uppstå, så är det trots allt ett utvecklande redskap som väger för- och nackdelar mot varandra. För mycket regler kan leda till ett ineffektivt arbete varför ett borttagande eller förenkling av revisorns anmälningsplikt till förmån för debattering kring ämnet skulle kunna innebära stora fördelar. En anledning till detta är att revisorns anmälningsplikt i dagsläget inte fungerar optimalt. Samtliga av våra respondentgrupper hade mestadels negativa aspekter att delge oss där de påpekade problematiken med lagregeln. Dessa negativa aspekter har gjort att anmälningsplikten inte använts i någon större utsträckning varför den inte ansetts ha någon vidare brottsförebyggande effekt.

En viktig aspekt att beakta är att det finns tider då förtroende är mer eller mindre svårt att bygga upp och därmed förlita sig på. Det som den ännu pågående finanskrisen har medfört är att förtroendet mellan olika aktörer på marknaden successivt har minskat och att man inte litar på varandra. Men bristen på förtroende har inte bara kommit med krisen, det har även varit en stor del av den och har gjort att den utvecklats till den stora globala kris som

vi nu befinner oss i. Förtroende mellan olika aktörer är fundamentalt för att marknader ska kunna fungera. Precis som tystnadsplikten är en oerhört viktig del i förhållandet mellan revisorn och klienten så är det denna typ av förtroende som hela vår globala ekonomi bygger på. Finns inte förtroendet mellan de som agerar och interagerar på marknaden får vi också en ekonomi som går i stå för att man helt enkelt inte vågar lita på varandra. När förtroendet inte är tillräckligt för att aktörer ska kunna lita på varandra hjälper man marknaden genom reglering. Detta är menat att ge ytterligare trygghet så att förtroendet mellan marknadsaktörerna inte undergrävs helt och hållet. Med hjälp av dessa åtgärder försöker man återigen att få parterna att lita på varandra och i takt med att förtroendet ökar, minskar också behovet av reglering. En svårighet som vi ser i dagsläget och framöver är hur marknadens aktörer reagerar på avregleringar i samband med att förtroendet dem emellan samtidigt är lågt. I tider präglade av ökad osäkerhet är svaret kanske mer trygghet för de som på egen hand har svårt att bygga upp ett förtroende med sin omvärld istället för att ta bort de trygghetsfaktorer som finns och riskera att undergräva förtroendet mellan marknadens olika parter än mer.

6.3 Reflektioner över studiens slutsatser

Vid genomförandet av vår studie har vi haft som syfte att undersöka vilken betydelse anmälningsplikten har för förhållandet mellan revisor och klient, samt vilka konsekvenser ett avskaffande av anmälningsplikten, i samband med ett eventuellt avskaffande av revisionsplikten, skulle kunna få på den ekonomiska brottsligheten. Vi är medvetna om att vi inte förmedlar något konkret svar på hur ett avskaffande av anmälningsplikten skulle kunna påverka den ekonomiska brottsligheten eftersom det i dagsläget är omöjligt att förutse. Vi kan endast lyfta fram åsikter, spekulationer och kvalificerade gissningar.

Vi är även medvetna om att vi endast intervjuat ett fåtal personer från varje respondentgrupp varför inga generaliseringar kan göras. Vi anser dock att med tanke på att respondenterna i stort svarat väldigt likartat, att tillförlitligheten är hög. Kanske hade vi dessutom uppnått en djupare förståelse om vi valt att endast koncentrera oss på exempelvis revisionsbyråer och EBM, som är de som påverkas mest av just anmälningsplikten. Vi anser dock att helhetsbilden i sådana fall gått förlorad varför det varit ett högst medvetet val att intervjua samtliga respondentgrupper.

6.4 Förslag till fortsatta studier

Att studera anmälningsplikts betydelse och vilka effekter avsaknaden av densamma skulle medföra har varit ett intressant ämne att studera. Eftersom framtiden för anmälnings- och revisionsplikten fortfarande är oviss är det hela tiden ett högaktuellt ämne som det finns all anledning att studera vidare kring.

Något som vi anser intressant att studera för att ytterligare kunna förstå anmälningsplikten och dess praktiska betydelse är att längre fram under 2009 återigen undersöka dess betydelse och föreställningarna om densamma. Under våren och sommaren 2009 spås det komma många företagskonkurser i finanskrisens spår. Då vore det intressant att se om och i så fall i vilken utsträckning konkursförvaltarna upptäcker saker som borde ha anmälts. Som nämnts tidigare i denna uppsats är just konkursförvaltarna en av de flitigaste anmälarna. Denna studie skulle i så fall kunna ses som ett slags facit på hur väl föreställningar om anmälningsplikten stämmer med hur det faktiskt ser ut i verkligheten.

Källförteckning

Publicerade källor

Artsberg Kristina (2003) *Redovisningsteori – policy och praxis*, Andra upplagan, Liber Ekonomi, Malmö.

Balans (2006) *Företagen rapporterar allt fler ekonomiska brott* nr 1, 2006.

Bryman Allan, Bell Emma (2003) *Företagsekonomiska forskningsmetoder*, Liber.

Cassel Filip (1996) *Den reviderade revisorsrollen*, Nerenius & Santéus Förlag, Stockholm.

Clarke, Michael (1990) *Business Crime. Its Nature and Control*. Polity Press, Oxford.

Cooper Christine, Puxty Anthony, Sikka Prem, Willmott Hugh (1998) *The impossibility of eliminating the expectations gap: some theory and evidence*, Critical perspectives on Accounting, nr 9, page 299-330.

Diamant Adam (2004) *Revisors oberoende*, Iustus Förlag AB, Uppsala.

Duska, Ronald F. (2005) *The Responsibilities of Accountants* Geneva Papers on Risk & Insurance, vol 30, nr 3, page 410-424.

Eriksson, Susanne (2004) *Lag om att anmäla brottsmisstanke – potentiellt maktmedel för revisorer* Apropå 2004, nr 3.

FARs Samlingsvolym del 2 (2006) FAR FÖRLAG, Stockholm.

FAR SRS (A) (2006) *Revision – En praktisk beskrivning*, FAR FÖRLAG AB, Stockholm.

FAR SRS (B) (2006) *Ekonomiska brott i aktiebolag – revisorns handlingsplikt enligt ABL*.

FAR SRS (2007) *Den samhällsekonomiska nyttan av revision*.

Gavious, Ilanit (2007) *Alternative perspectives to deal with auditors' agency problem* Critical Perspectives on Accounting, Vol 18, Nr 4, page 451-467.

Gray O., Ronald; Cooper, William D. (1986) *A Reconsideration of Accountant-Client Communication Privilege* The CPA Journal, vol 56, nr 8, page 54-59.

Golen, Steven P.; White, Richard A. (1983) *Communicating Effectively with Clients* The CPA Journal, vol 53, nr 12, page 12-16.

Halvorsen Knut, *Samhällsvetenskaplig metod* (1992), Studentlitteratur, Lund.

Halling, Pernilla; Ehlin, Åsa (2006) *10 år med Revisorsnämnden - firade med seminarium* Balans 2006, nr 1.

Hayes, Rick; Dassen, Roger; Schilder, Arnold; Wallage, Philip (2005) *Principles of auditing: an introduction to international standards of auditing* Financial Times Prentice Hall, Harlow, 2 uppl.

Holme Magne Idar, Solvang Krohn Bernt (1997) *Forskningsmetodik – om kvalitativa och kvantitativa metoder*, Andra upplagan, Studentlitteratur, Lund.

Jacobsen Dag Ingvar (2002) *Vad, hur och varför? Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*, Studentlitteratur, Lund.

Johansson Sven-Erik, Häckner Einar, Wallerstedt Eva (2005) *Uppdrag revision*, SNS Förlag, Stockholm.

Kolb, Deborah M. (2004) *Staying in the game or changing it: An analysis of moves and turns in negotiation* Negotiation Journal, vol 20, nr 2, page 253–268.

Lee, T.A.; Clarke, F.; Deanc, G. (2008) *The dominant senior manager and the reasonably careful, skilful, and cautious auditor* Critical Perspectives on Accounting, vol 19, page 677–711.

Leijonhufvud Madeleine, Wennberg Suzanne (2004) *Brott & Straff i affärslivet*, Andra upplagan, Iustus Förlag, Uppsala.

Linsley, Philip M.; Shrides, Philip J. (2008) *Mary Douglas, Risk, Accounting Failures* Critical Perspectives on Accounting Available online 5 November 2008.

Lundahl Ulf, Skärvad Per-Hugo (1999) *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*, Tredje upplagan, Studentlitteratur, Lund.

McCracken, Susan; Salterio, Steven E.; Gibbins, Michael (2008) *Auditor–client management relationships and roles in negotiating financial reporting* Accounting, Organizations and Society, vol. 33, page 362–383.

Moberg Krister (2006) *Bolagsrevisorn: oberoende, ansvar, sekretess*, Tredje upplagan, Norstedts Juridik AB, Stockholm.

Moberg Krister, Greve Vagn, Langsted Lars Bo, Harpf Tuomas, Eriksen Morten (1992) *Revisorn och ekonomisk brottslighet*, Nordisk Ministerråd, Köpenhamn.

Morrison Ashby Mary (2004) “*Rush to judgment: the lynching of Arthur Andersen & Co*”, Critical Perspectives on Accounting, nr. 15, s. 335-375.

Nilsson Stellan (2005) *Redovisningens normer och normbildare – en nationell och internationell översikt*, Tredje upplagan, Studentlitteratur, Lund.

Precht, Elisabeth (2008) *Ja till slopad plikt – nej till slopad förvaltningsrevision* Balans 2008, nr 8-9.

Rienecker Lotte, Stray Jørgensen Peter (2002) *Att skriva en bra uppsats*, Liber, Lund.

Rezaee, Zabihollah (2005) *Causes, consequences, and deterrence of financial statement fraud* Critical Perspectives on Accounting, vol 16, page 277–298.

Sandström Torsten (2007) *Svensk aktiebolagsrätt*, Andra upplagan, Norstedts Juridik AB, Stockholm.

Strauss Anselm, Corbin Juliet (1998) *Basics of qualitative research, grounded theory procedures and techniques*, Second Edition, Sage Publications, Inc, California.

Zikmund Paul E (2008) *Reducing the Expectation Gap*, The CPA Journal New York, Vol 78, Iss 6, pg 20, 5 pgs.

Öhman Peter, Häckner Einar, Jansson Anna-Maria, Tschudi Finn (2006) "Swedish Auditors' View of Auditing: Doing Things Right versus Doing the Right Things", *European Accounting Review*, Vol. 15 nr.1, s. 89-114

Offentligt tryck

BRÅ (2004) *Revisorernas anmälningsskyldighet* Brottsförebyggande rådet, rapport 2004:4.

EBM (2004) *Revisorers åtgärder vid misstanke om brott - Vissa praktiska tillämpningsfrågor* Ekobrottsmyndigheten, rapport 2004:3.

EBM (2007) *Omvärlds- och hotbildsanalys - Strategisk inriktning av ekobrottsbekämpningen* Ekobrottsmyndigheten 2007.

Aktiebolagslagen (2005:551)

Revisorslag (2001:883)

SFS 2005:551 – *Kommentar ABL 42§*

SOU 1983:36 - *Effektivare företagsrevision*

SOU 1999:53 – *Ekonomisk brottslighet och sekretess*

SOU 2007:56 – *Delbetänkande av Utredningen om revisorer och revision*

SOU 2008:32 - *Avskaffande av revisionsplikten för små företag.*

Prop. 1997/98:99 - *Aktiebolagets organisation*

Aktiespararnas remissvar på SOU 2008:32

Brottsförebyggande rådets remissvar på SOU 2008:32

Ekobrottsmyndighetens remissvar på SOU 2008:32

FAR SRS remissvar på SOU 2008:32

Finansinspektionens remissvar på SOU 2008:32

NUTEKs remissvar på SOU 2008:32

Revisorsnämndens remissvar på SOU 2008:32

Rikspolisstyrelsens remissvar på SOU 2008:32

Sveriges redovisningskonsulters förbunds remissvar på SOU 2008:32

Muntliga källor

Agardsson Carina, ekonomichef McCann Malmö, 2008-12-15, Malmö.

Blom Anna, auktoriserad revisor Öhrlings PricewaterhouseCoopers, 2008-12-08, Malmö.

Forsström Marianne, kammaråklagare Ekobrottsmyndigheten, 2008-12-09, Malmö.

Hultén Christofer, auktoriserad revisor Grant Thornton, 2008-11-25, Malmö.

Kantoft Oskar, godkänd revisor Dillon AB, 2008-12-02, Malmö.

Kraft Robert, VD Kraft Group AB, 2008-12-03, Malmö.

Lundin Niclas, auktoriserad revisor Deloitte, 2008-12-02, Malmö.

Mårtensson Göran, Skatteverket, 2008-12-12, Malmö.

Persson Magnus, godkänd revisor Tönnerviks Horwath, 2008-11-26, Malmö

Elektroniska källor

BRÅ

http://www.bra.se/extra/pod/?action=pod_show&id=18&module_instance=2 Ekonomisk

Brottslighet. 2008-11-10

Dagens Nyheter

<http://www.dn.se/DNet/jsp/polopoly.jsp?d=572&a=849638> Ökad brottslighet följd av finanskrisen. 2008-11-10

Finansinspektionen ”Enron – lärdomar för finansiell tillsyn”, PM 020515

http://www.fi.se/upload/20_Publicerat/30_Sagt_och_utrett/30_Skrivelser/2002/analys_enron_020423.pdf 2008-11-10

Sarbanes-Oxley Act

<http://www.sarbanes-oxley-forum.com/index.php> 2008-11-16

Bilaga 1:

Intervjuguide revisionsbyråer

1. Byråns verksamhet

- Respondentens namn och befattning
- Byråns namn
- Bakgrundsfakta om byrån

2. Föreställningar om tystnadsplikt respektive anmälningsplikt

- Vilken betydelse har tystnadsplikten i förhållandet mellan revisor och klient?
- Vilken uppfattning har ni kring revisorns tystnadsplikt?
- Vilka fördelar ser ni med anmälningsplikten?
- Vilka nackdelar ser ni med anmälningsplikten?

3. Från införandet fram till idag

- Ser ni annorlunda på eventuella nackdelar idag i förhållande till vid införandet 1999?
- Informeras era klienter om anmälningsplikt rutinmässigt?
- Hur uppfattar klienten detta?
- Vilken generell betydelse har anmälningsplikten i praktiken (avhjälps de flesta fel i ett tidigare skede)?
- Anser du att anmälningsplikten har haft den brottsförebyggande effekt som var meningen?

4. Revisionspliktens eventuella avskaffande och dess påverkan

- I samband med revisionspliktens eventuella avskaffande finns förslag innebärande att anmälningsplikten till viss del försvinner även för företag som i framtiden kommer att omfattas av revisionsplikten, hur ställer ni er till detta?
- I en generell mening, tror ni att den ekonomiska brottsligheten kommer att öka i samband med avskaffande av revisionsplikten?

Har ni något att tillägga som ni anser att ni inte fått möjlighet att besvara?

Kan vi kontakta er igen om vi är i behov av kompletterande information?

Önskar ni vara anonyma i uppsatsen?

Bilaga 2:

Intervjuguide företag

1. Företagets verksamhet

- Respondentens namn och befattning
- Företagets namn
- Bakgrundsfakta om företaget

2. Föreställningar om tystnadsplikt respektive anmälningsplikt

- Vilken uppfattning har ni kring revisorns tystnadsplikt?
- Vilken betydelse har revisorns tystnadsplikt för er?
- Hur väl känner ni till revisorns anmälningsplikt och dess innebörd?
- Har ni aktivt blivit informerade om revisorns anmälningsplikt (av revisorn, uppdragsbrev etc.)?

3. I Praktiken

- Hur väl tror ni att revisorns anmälningsplikt efterlevs?
- Påverkar revisorns anmälningsplikt ert förtroende/förhållande för densamma?

4. Revisionspliktens eventuella avskaffande och dess påverkan

- Kan anmälningsplikten vara en avgörande faktor för ett företag att välja bort revisorn vid ett eventuellt avskaffande av revisionsplikten?
- I samband med revisionspliktens eventuella avskaffande finns förslag innebärande att anmälningsplikten försvinner även för företag som i framtiden kommer att omfattas av revisionsplikten alternativt självmant väljer att behålla revisorn, hur ställer ni er till detta?
- I en generell mening, tror ni att den ekonomiska brottsligheten kommer att öka i samband med avskaffande av anmälningsplikten?

Har ni något att tillägga som ni anser att ni inte fått möjlighet att besvara?

Kan vi kontakta er igen om vi är i behov av kompletterande information?

Vill ni vara anonyma i uppsatsen?

Bilaga 3:

Intervjuguide Skatteverket/EBM

1. Verksamhetsbeskrivning

- Respondentens namn och befattning

2. Föreställningar om anmälningsplikten

- Vilken uppfattning har ni kring anmälningsplikten?
- Har den ett positivt bidrag till ert arbete?
- Kan ni se någon skillnad från tiden före 1999 då den infördes?
- Ser ni några nackdelar med anmälningsplikten? (är det rätt att revisorer fungerar som statens förlängda arm, intressekonflikt).
- I förhållande till antalet reviderade företag är anmälningarna förhållandevis få, anser ni att anmälningsplikten fungerar på ett effektivt sätt?
- Tror ni att det för svårt för revisorerna att avgöra huruvida de ska anmäla eller inte?
- Tror ni att revisorerna hellre friar än fäller med hänsyn till att de ändå arbetar åt klienten?

3. Revisionspliktens eventuella avskaffande och dess påverkan

- I samband med revisionspliktens eventuella avskaffande finns förslag innebärande att anmälningsplikten till viss del försvinner även för företag som i framtiden kommer att omfattas av revisionsplikten, hur ställer ni er till detta?
- I en generell mening, tror ni att den ekonomiska brottsligheten kommer att öka i samband med avskaffandet av revisionsplikten?
- Med hänsyn till de förändringar som nämnts tidigare, hur påverkar detta er verksamhet och ert dagliga arbete? (Hur avser ni lösa detta istället?)

Har ni något att tillägga som ni anser att ni inte fått möjlighet att besvara?
Kan vi kontakta er igen om vi är i behov av kompletterande information?
Vill ni vara anonyma i uppsatsen?