



LUNDS
UNIVERSITET

Företagsekonomiska institutionen

Kandidatuppsats, 10p

EKONOMIHÖGSKOLAN VID
LUNDS UNIVERSITET

Höstterminen 2005

Hur utvecklas revisionspraxis?

- En studie av revisorns arbete kring anmälningsplikten

Handledare

Erling Green

Carl-Michael Unger

Författare

Gabrielle Bergquist 750106-3528

Maria Lorentz 820610-4005

Johan Wahlfors 820714-4299

SAMMANFATTNING

- Uppsatsens titel:** Hur utvecklas revisionspraxis? – En studie av revisorns arbete kring anmälningsplikten.
- Seminarie-datum:** 18 januari, 2006
- Ämne/kurs:** Fek 582 Kandidatuppsats, 10 poäng
- Författare:** Gabrielle Bergquist, Maria Lorentz och Johan Wahlfors
- Handledare:** Erling Green och Carl Michael Unger
- Fem nyckelord:** Anmälningsplikt, praxis, revision, ekobrott, lagervärderingsgranskning
- Syfte:** Uppsatsens grundläggande syfte är att belysa revisorernas sätt att arbeta kring anmälningsplikten, samt hur denna praxis har utvecklats. För att undersöka huruvida denna utveckling skiljer sig från revisionspraxis generellt sett, jämför vi denna process med hur revisorernas granskning av lagervärdering har förändrats över tid.
- Metod:** Vi har använt oss av en kvalitativ undersökning genom semistrukturerade intervjuer. Vi har huvudsakligen använt oss av en induktiv ansats.
- Teoretiska perspektiv:** Vi behandlar revisorns roll i ett aktiebolag samt dennes brottsförebyggande funktion enligt anmälningsplikten. Vidare belyser vi begreppet praxis och de faktorer som påverkar utvecklingen av denna inom revision. En jämförelse görs av utvecklingen av praxis rörande anmälningsplikten respektive revisorns uppgift att granska lagervärdering.
- Empiri:** Det empiriska materialet är en sammanställning av intervjuer med en chefsjurist, tre representanter från revisorskåren, FAR samt EBM.
- Slutsatser:** Revisorernas praxis har sedan införandet av anmälningsplikten utvecklats inom vissa brottskategorier av den ekonomiska brottsligheten. Detta har skett på väldigt kort tid, via rekommendationer och uttalanden från branschorganisationer samt avgörande i HD.

ABSTRACT

- Title:** How is the custom of audit developed? - A study of the auditor's work regarding the duty to report suspicion of crime.
- Seminar date:** January the 18th 2006
- Course:** Bachelor thesis in business administration, accounting, 10 Swedish credits (15 ECTS).
- Authors:** Gabrielle Bergquist, Maria Lorentz and Johan Wahlfors
- Advisor/s:** Erling Green and Carl Michael Unger
- Five key words:** Duty to report, custom, audit, economic crime, audit of stock-in-trade valuation
- Purpose:** The key purpose of this essay is to illustrate how auditors work with their duty to report economic crime, and how this custom has developed. In order to investigate whether this development is different from custom regarding audit in general, we compare this process to how the auditors' audit of stock-in-trade valuation has changed over time.
- Methodology:** We have chosen to use a qualitative investigation through semi-structured interviews. Our approach throughout the investigation is mainly inductive.
- Theoretical perspectives:** We bring up the auditor's role in a joint-stock company and his crime preventative function according to the duty to report economic crime. We also illustrate the concept of custom and the factors that influence the developing in audit. A comparison is made of the developing of custom regarding the duty to report crime with the auditor's task to audit stock-in-trade valuation.
- Empirical foundation:** The empirical material is a compilation of interviews with one with one legal expert, three representatives from the audit union, FAR and EBM.
- Conclusions:** Since the duty to report crime was introduced, the auditors' custom has developed within some categories of the economic criminality. This has taken place in a very short period of time, via recommendations and statements made by organisations and a settlement in the Supreme Court.

FÖRKORTNINGAR

ABL	Aktiebolagslagen (1975:1385)
AvtL	Avtalslagen (1915:218)
BFN	Bokföringsnämnden
EBM	Ekobrottsmyndigheten
EU	Europeiska Unionen
FAR	Föreningen för Revisionsbyråbranschen
FIFO	First In First Out
HD	Högsta Domstolen
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IFAC	International Federation of Accountants
IFRS	International Financial Reporting Standards
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
IREV	Institutet för Revisorsutbildning
ISA	International Standards on Auditing
LIFO	Last In First Out
LVP	Lägsta Värdets Princip
PIA	Produkter I Arbete
PRV	Patent och Registreringsverket
RevU	FARs uttalanden i revisionsfrågor
RL	Revisorslagen (2001:883)
RN	Revisorsnämnden
RR	Redovisningsrådet
RS	Revisionsstandard i Sverige
SRS	Svenska Revisorssamfundet
VD	Verkställande Direktör
ÅRL	Årsredovisningslagen (1995:1554)

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

SAMMANFATTNING	1
ABSTRACT	2
FÖRKORTNINGAR	3
1 INLEDNING	6
1.1 BAKGRUND	6
1.2 PROBLEMDISKUSSION.....	7
1.3 SYFTE.....	8
1.4 AVGRÄNSNINGAR	8
1.5 DISPOSITION	9
2 METOD	11
2.1 VAL AV ÄMNE	11
2.2 REFERENSRAM OCH PERSPEKTIV	11
2.3 FORSKNINGSANSATS	12
2.3.1 <i>Induktiv metod</i>	12
2.3.2 <i>Kvalitativ studie</i>	13
2.4 TILLVÄGAGÅNGSSÄTT	14
2.4.1 <i>Publicerade källor</i>	14
2.4.2 <i>Primärdata</i>	14
2.5 KÄLLKRITIK.....	16
3 PRAXIS INOM REVISION OCH INVERKAN	
PÅ DENNA	17
3.1 REVISORNS ROLL	19
3.1.1 <i>God revisorssed</i>	19
3.1.2 <i>God revisions sed</i>	20
3.1.3 <i>Tystnadsplikt och upplysningsplikt</i>	20
3.2 REKOMMENDATIONER	21
3.3 LAGAR	22
3.3.1 <i>Lagtolkning</i>	23
3.4 INTERNATIONELL INVERKAN PÅ PRAXIS.....	24
3.5 INSTÄLLNINGENS INVERKAN PÅ PRAXIS	24
4 REVISORNS ANMÄLNINGSPLIKT	25
4.1 EKONOMISK BROTTSLIGHET.....	25
4.1.1 <i>Brottsförebyggande åtgärder</i>	26
4.2 ABL 10 KAP. 38-40 §§.....	27
4.2.1 <i>När gäller anmälningsplikten?</i>	27
4.2.2 <i>Revisorns åtgärder vid misstanke om brott</i>	28
4.2.3 <i>Skadeståndsansvar</i>	29
4.2.4 <i>Rekommendationer och uttalanden</i>	29
4.2.5 <i>HD-dom 2004</i>	32
4.2.6 <i>Statistik</i>	32

5	GRANSKNING AV KLIENTENS LAGER.....	34
5.1	VÄRDERING AV LAGER.....	34
5.2	HUR GÅR GRANSKNINGEN TILL?	35
6	EMPIRI.....	38
6.1	EKOBROTTSMYNDIGHETEN (EBM).....	38
6.1.1	<i>Revisorns anmälningsplikt och uppkomsten av praxis</i>	38
6.2	FAR.....	40
6.2.1	<i>Revisorns anmälningsplikt och uppkomsten av praxis</i>	41
6.3	CHEFSJURIST, ANDERS STRÖMQVIST	43
6.3.1	<i>Revisorns anmälningsplikt och uppkomsten av praxis</i>	43
6.3.2	<i>Revisorns granskning av lagervärdering</i>	45
6.4	AUKTORISERAD REVISOR, TORSTEN KULLBERG	45
6.4.1	<i>Revisorns anmälningsplikt och uppkomsten av praxis</i>	45
6.4.2	<i>Revisorns granskning av lagervärdering</i>	47
6.5	AUKTORISERAD REVISOR, STAFFAN PERSSON	48
6.5.1	<i>Revisorns anmälningsplikt och uppkomsten av praxis</i>	48
6.5.2	<i>Revisorns granskning av lagervärdering</i>	49
6.6	AUKTORISERAD REVISOR, IRENE CANERHOLM	50
6.6.1	<i>Revisorns anmälningsplikt och uppkomsten av praxis</i>	50
6.6.2	<i>Revisorns granskning av lagervärdering</i>	52
6.7	REVISORSNÄMNDEN (RN)	52
7	ANALYS	54
7.1	INVERKAN PÅ REVISIONSPRAXIS	54
7.2	VILKA FAKTORER PÅVERKAR I PRAKTIKEN PRAXIS RÖRANDE ANMÄLNINGSPLIKTEN OCH GRANSKNING AV LAGERVÄRDERING?	54
7.3	PÅ VILKET SÄTT HAR REVISORNS PRAXIS UTVECKLATS RÖRANDE ANMÄLNINGSPLIKTEN OCH GRANSKNING AV LAGERVÄRDERING?	57
7.4	HUR SER PRAXIS UT IDAG RÖRANDE ANMÄLNINGSPLIKTEN OCH GRANSKNING AV LAGERVÄRDERING?	58
8	SLUTSATSER	61
8.1	FÖRSLAG TILL VIDARE FORSKNING.....	62
	KÄLLFÖRTECKNING	64
	BILAGA 1, INTERVJUFRÅGOR.....	67

1 INLEDNING

Detta inledande avsnitt har till syfte att ge en initial förståelse till uppkomsten av praxis gällande revisorns anmälningsplikt. Vidare förs en diskussion kring valet av ämnesområde och problemformulering samt syftet med utredningen. Dessutom presenteras de avgränsningar vi valt att göra. Slutligen följer en disposition av studiens fortsatta innehåll.

1.1 Bakgrund

I 1910 års Aktiebolagslag (ABL) infördes för första gången krav på revision inom aktiebolag. Med tiden har en rad regleringar tillkommit, bl.a. gällande revisorns utbildning och kunskap. Detta är något som spelat en central roll för revisorns fortsatta yrkesutövande.¹

Dagens revision innebär vidare att revisorerna har ett mer mångfacetterat arbete än sina föregångare. Ett exempel är att antalet intressenter har ökat med tiden, vilket i sin tur har lett till att revisorns arbetsuppgifter har blivit allt fler. Dessa innefattas bl.a. av att denne ska granska bolagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och den verkställande direktörens (VD) förvaltning.² Denna kontrollerande funktion är essentiell för att ett väl fungerande näringsliv ska kunna upprätthållas. För att relationen mellan revisor och klient ska fungera på bästa sätt, krävs det dock att revisorns kompetens, oberoende och tystnadsplikt är tillfredställande.³ Vidare ligger det i revisorns händer att den ekonomiska information som lämnas till företagets intressenter är tillförlitlig.⁴

År 1999 tillkom ytterligare en aspekt till revisorns arbete. Anmälningsplikten infördes, något som reglerade revisorns skyldighet att anmäla sin klient vid misstanke om brott. Denna skapade livliga debatter bland de berörda. Föremålet

¹ Artsberg, Kristina, *Redovisningsteori - policy och - praxis* (2003), s. 106f.

² Gregow, Torkel, *Sveriges Rikes Lag* (2005), ABL 10 kap. 3 §.

³ www.far.se, 2005-11-28

⁴ Moberg, Krister, *Bolagsrevisorn* (2003), s. 31.

för diskussion var huruvida denna anmälningsskyldighet skulle komma att hota tystnadsplikten och därmed försämra informationsflödet mellan revisor och klient. Revisorerna kände dessutom att de saknade den kunskap som tillämpningen av anmälningsskyldigheten krävde. Avsaknaden av straffrättslig kompetens har lett till att revisorerna har haft vissa problem rörande tolkningen av lagen.⁵ Detta har vidare påverkat de rekommendationer och uttalanden som gjorts i ett försök att underlätta revisorns praktiska vardag. Dessa, samt en rad andra aspekter, har spelat roll vid utvecklingen av ett vedertaget arbetssätt vid revisorns tillämpning av lagen.

Granskning av lagervärdering har sedan länge ingått i revisorns arbetsuppgifter, vilket gör att de flesta yrkesutövare vet hur de ska hantera detta. Under årens lopp har vissa justeringar av dessa bestämmelser förekommit. Detta till trots är det inte något som orsakat större debatter. Ovanstående framställning tyder på att utvecklingen av praxis inom revision kan te sig något olika med avseende på område och karaktär.

1.2 Problemdiskussion

Vår uppfattning är att det i en del lagar förekommer oklarheter som lämnar utrymme för tolkning. Exempelvis kan det vara svårt att veta vilka kriterier som ska vara uppfyllda för att lagen ska gälla. Vidare kan mer än en lag vara tillämplig i ett enskilt fall, vilket innebär att det kan vara besvärligt för revisorn att veta vilken lag som ska företräda den andra. I dessa situationer utvecklas allt som oftast ett tillvägagångssätt som underlättar för revisorn i dennes arbete. Vi tycker att det skulle vara intressant att titta närmre på revisionspraxis inom yrket.

Revisorns huvudsakliga arbetsuppgift är att granska klientens räkenskaper. Ett nära samarbete mellan de båda parterna är av yttersta vikt för att detta åliggande ska kunna genomföras. Centralt för ett rikt informationsflöde är klientens tillit till revisorn. Denna möjliggörs genom den tystnadsplikt som revisorn är skyldig att följa enligt lag. Sedan revisorns anmälningsskyldighet infördes år 1999 har en balansgång varit nödvändig mellan dessa två författningar.⁶ Revisorn är nu tvungen att ta ställning till båda lagar i sitt yrkesutövande. Hur detta arbetssätt utvecklas och vad/vem som driver denna är enligt oss en tämligen intressant fråga. På senare tid kan en ökning i antalet anmälda ekobrott urskiljas. Inte minst sedan införandet av anmälningsskyldigheten.⁷ En möjlig förklaring till detta kan vara att

⁵ Andersson, Hans & Johansson, Kjell, "En (o)möjlig revisorsroll" Balans 2000-01, s. 16f.

⁶ www.far.se/balans/tystnad, 2005-11-28

⁷ www.ekobrottsmyndigheten.se, 2005-11-12

brottsbenägenheten i samhället har ökat på senare år. Vi anser dock att det även kan bero på att revisorernas ökade förståelse för lagen bidrar till att fler brott upptäcks. Följaktligen menar vi att någon form av praxis hjälper revisorn att ikläda sig denna roll som brottsbekämpare. Vi ställer oss därför frågande till vem som står bakom utvecklandet av praxis kring anmälningsplikten och om den enskilde revisorn har något att säga till om.

Utifrån ovanstående resonemang har vi valt att fokusera på följande frågeställning:

”Hur har revisorns praxis utvecklats utifrån anmälningsplikten?”

Som nämndes i bakgrunden förefaller det att praxis kan utvecklas på olika sätt beroende på bestämmelsens egenart. Vi finner det därför intressant att jämföra den utveckling av praxis som uppkommit för anmälningsplikten med utvecklingen av detsamma för en annan bestämmelse. Genom att även studera utvecklingen av praxis kring granskning av lagervärdering ämnar vi belysa praxis och anmälningsplikten från ett nytt perspektiv.

1.3 Syfte

Uppsatsens grundläggande syfte är att belysa revisorernas sätt att arbeta kring anmälningsplikten, samt hur denna praxis har utvecklats. För att undersöka huruvida denna utveckling skiljer sig från revisionspraxis generellt sett, jämför vi denna process med hur revisorernas granskning av lagervärdering har förändrats över tid.

1.4 Avgränsningar

I denna utredning har vi valt att avgränsa oss endast till revisorns praxis kring anmälningsplikten och granskningen av lagervärdering. Vi har inte för avsikt att studera tystnadsplikten eller upplysningsplikten noggrannare varvid endast en kort presentation om de båda bestämmelserna följer. De olika brott som innefattas av anmälningsplikten nämns var för sig, men ses under utredningen inte som skilda från varandra. Vidare görs ingen avgränsning mellan olika lagervärderingar när vi utreder praxisutveckling rörande granskning av lagervärdering.

Vid vårt val av respondenter har vi begränsat oss till att intervjua revisorer som var yrkesverksamma innan bestämmelserna om revisorns anmälningsplikt infördes år 1999. Anledningen till detta är att dessa på ett bättre sätt kan

överblicka utvecklingen av praxis gällande anmälningsplikten.

Vår undersökning avgränsar sig till den effekt som anmälningsplikten och bestämmelserna kring granskning av lager har på revisorer och berörda branschorganisationer. Hur andra intressenter påverkas av bestämmelserna ifråga lämnas därhän.

1.5 Disposition

- Kapitel 1** Kapitlet ger en allmän introduktion till det valda ämnet. Vidare följer en problemdiskussion som slutligen mynnar ut i en konkret problemställning och syftet med vår utredning.
- Kapitel 2** I detta avsnitt ges inledningsvis en framställning av en rad metodologiska ställningstaganden som gjorts för att behandla vårt syfte. Vidare görs en beskrivning av det tillvägagångssätt vi använt oss av för att så småningom nå fram till svaret på vår problemställning.
- Kapitel 3** Detta inledande teorikapitel innefattar en grundläggande beskrivning av begreppet praxis. Vidare får läsaren en inblick i den roll revisorn spelar i ett aktiebolag samt exempel på faktorer som påverkar utvecklingen av en revisionspraxis generellt sett.
- Kapitel 4** Kapitlet syftar till att ge läsaren en vidare förståelse kring den ekonomiska brottsligheten samt revisorns anmälningsplikt. Här kopplas de faktorer som togs upp i det föregående kapitlet till revisorns anmälningsplikt.
- Kapitel 5** I detta avsnitt tas ytterligare en aspekt i revisorns arbete upp, lagervärderingsgranskning. Denna framställning ska sedan i analysen kopplas till anmälningsplikten i ett försök att uppnå syftet med utredningen.
- Kapitel 6** I detta kapitel presenteras den empiri som anses vara viktig för vår analys. En sammanställning görs av de intervjuer som utförts. Vidare sker en kort beskrivning av revisorsnämndens arbete samt av två disciplinärenden som de gjort gällande revisorns uppgift att anmäla ekobrott.

Kapitel 7 I avsnittet analyseras den insamlade empirin. Analysen presenteras med utgångspunkt i tre frågor som känns aktuella för vår utredning. Löpande görs en jämförelse mellan revisorns anmälningsplikt och lagervärderingsgranskning.

Kapitel 8 I detta kapitel presenteras de slutsatser som utredningen mynnat ut i. Avslutningsvis ges en rad förslag till vidare forskning.

2 METOD

I detta avsnitt har vi för avsikt att redogöra för de metoder och ansatser vi valt att använda oss av för att utföra vår studie och för att uppnå syftet. Vidare påvisas karakteristiska styrkor och svagheter som finns med de metoder som används. Slutligen följer en framställning av de datainsamlingsmetoder som används samt en kritisk granskning av dessa data.

2.1 Val av ämne

Sju år har nu förflutit sedan anmälningsplikten för revisorer infördes. Debatten före, vid och efter denna introduktion var ganska hätsk från revisorernas håll, då de ansåg att denna lag inkräktade på den gällande tystnadsplikten.

Vi har funnit flertalet studier som visar hur denna lag emottogs av de inblandade vid införandet och om lagen uppfyllde sitt syfte. Dock saknas vidare forskning huruvida revisorer idag arbetar utifrån de uppställda kraven. Särskilt fascinerande tycker vi det är att utforska hur revisorns praxis utvecklats samt hur denna är utformad, varpå vikten i vårt arbete kommer att ligga vid denna fråga. Anmälningsplikten uppfattades av många som mycket kontroversiell när den infördes och vi undrar om den negativa inställningen till lagen kan ha påverkat utvecklingen av praxis. För att belysa detta på bästa sätt har vi valt att jämföra med utveckling av praxis gällande revisorernas granskning av lagervärdering. Anledningen till detta val är att denna granskning är ett utarbetat arbetssätt som funnits under väldigt lång tid. På senare tid har dessa regler ändrats p.g.a. en internationalisering vilket ger en intressant jämförelse med anmälningsplikten. Detta då anmälningsskyldigheten är en ovanlig företeelse i andra länder.

2.2 Referensram och perspektiv

Den roll och verklighetsförståelse som vi som skribenter har kan förklaras utifrån ett av två vetenskapliga synsätt, *positivism* och *hermeneutik*. Det hermeneutiska

synsättet innebär i korthet att olika individer uppfattar och tolkar samma händelse på olika sätt. Den referensram som studien antagit speglas med andra ord av hur vi tolkar verkligheten. Våra individuella värderingar, bakgrunder och erfarenheter har bidragit till att forma referensramen och så småningom även analysen och det slutliga resultatet.⁸ Då vi alla tre läser på Ekonomihögskolan vid Lunds Universitet med samma inriktning, samt har likartade livserfarenheter, finns risken att vi begränsar arbetet och diskussionerna med tanke på våra förkunskaper inom ämnet. Dock tror vi att medvetenheten om våra jämförliga bakgrunder inte enbart behöver vara en nackdel, utan även en fördel, då vi är intresserade av att göra ett så bra arbete som möjligt.

Då föreställningsramen speglar våra kunskaper och bakgrunder är denna inte något som vi kunnat välja själva. Dock har vi haft möjligheten att välja perspektiv utifrån vilken synvinkel vi vill betrakta verkligheten. I enlighet med det hermeneutiska synsättet använder vi oss av ett tolkningsperspektiv. Vi vill med vår utredning försöka skapa en förståelse för människors beteende d.v.s. få insikt i vilka som påverkat framtagandet av praxis samt hur denna är utformad.⁹ I studien utgår vi med andra ord utifrån revisorns perspektiv.

2.3 Forskningsansats

2.3.1 Induktiv metod

Vid utformningen av vår studie finns två alternativa ansatser att tillgå, *induktiv* och *deduktiv*. Dessa hjälper oss att bestämma hur vi ska gå tillväga för att dra våra vetenskapliga slutsatser. Vid en deduktiv ansats testas en tidigare utvecklad teori mot studiens empiri medan induktiv ansats utgår från empirin och utvecklar sedan teorier utifrån denna. Vi har valt att utgå från en induktiv ansats i vår studie. Följaktligen försöker vi utan förutfattade meningar studera ett fenomen för att sedan dra slutsatser utifrån detta.¹⁰ Anledningen till att den induktiva ansatsen är användbar i vårt fall är för att det är svårt att finna etablerade teorier som rör just utvecklandet av praxis inom revision. Detta trots att praxis sedan länge är ett vedertaget begrepp. Detta gör att valet av en deduktiv ansats inte är applicerbart på vårt fall.

Även om det inte finns några erkända teorier inom ämnet utesluter detta inte att vi som utför studien har föreställningar om hur situationen ser ut på marknaden.

⁸ Jacobsen, Dag Ingvar, *Vad, hur och varför?* (2002), s. 32f.

⁹ Bell, Emma & Bryman, Alan, *Företagsekonomiska forskningsmetoder* (2005), s. 29.

¹⁰ Andersson, Ib, *Den uppenbara verkligheten* (1998), s. 29f.

Naturligtvis har vi i den inledande fasen av utredningen skapat förväntningar och uppfattningar kring ämnet vilket gör det svårt att vara fullständigt objektiva. Detta gör att vår studie inte fullt ut kan sägas vara induktiv. Dock är det i slutändan de empiriska resultaten som kommer att ligga till grund för vår analys och våra slutsatser, vilket styrker föreställningen om att det är en induktiv ansats som vi antagit.

2.3.2 Kvalitativ studie

Det finns två olika metodansatser att arbeta utifrån, *kvalitativ* och *kvantitativ*. Då vi i vårt arbete har för avsikt att se hur praxis gällande anmälningsplikten samt lagervärderingsgranskning har utvecklats på revisionsbyråer, anser vi att det bästa sättet att genomföra studien på är med hjälp av en kvalitativ ansats. På detta sätt hoppas vi kunna uppnå en djupare diskussion med mer personliga, nyanserade svar.¹¹

Om vi istället valt att göra en kvantitativ studie, hade enkäter varit den primära källan i empirin. Dock tror vi att det hade varit svårt att motivera revisorerna och de berörda organisationerna att svara på våra frågor i den omfattning som krävs. Detta då det är många studenter som sedan anmälningsplikten infördes har skrivit om just detta ämne. Vidare tenderar kvantitativa undersökningar att ge mer styrda svar, något som inte skulle främja syftet med vår utredning. Förhoppningsvis kommer den kvalitativa metoden, med intervjuer, bidra till en närmre relation med respondenterna. Troligen finner de det på detta sätt lättare att dela med sig av sina egna föreställningar och erfarenheter.¹²

Vi inser att vi i vårt val av metod till viss mån riskerar att gå miste om en bredd vilket leder till att vi inte kommer att kunna generalisera resultaten. Då detta inte heller är vår avsikt med utredningen anser vi trots detta att den kvalitativa metoden lämpar sig bäst i vårt fall.¹³

¹¹ Jacobsen, Dag Ingvar, *Vad, hur och varför?* (2002), s. 135ff.

¹² Bell, Emma & Bryman, Alan, *Företagsekonomiska forskningsmetoder* (2005), s. 105ff.

¹³ Jacobsen, Dag Ingvar, *Vad, hur och varför?* (2002), s. 135ff.

2.4 Tillvägagångssätt

2.4.1 Publicerade källor

Publicerade källor är sekundärdata, d.v.s. all form av skrivet material, befintlig statistik och tidigare undersökningar som samlats in i ett annat syfte än för den aktuella studien. I ett tidigt skede i processen använde vi oss i första hand av denna i syftet att skapa en initial förståelse för det valda ämnesområdet. Inledningsvis kunde vi genom Lunds Universitets uppsatsdatabas söka efter uppsatser från tidigare terminer. Detta var till stor hjälp vad gäller den ökade förståelsen för ämnet och även då vi ville hitta en kunskapslucka, d.v.s. en problemställning som tidigare inte behandlats. Vidare gav granskningen av uppsatsernas innehåll och källförteckningar oss inspiration till var vi kan finna ytterligare material till vår studie.

Lunds Statsbibliotek samt Lunds Universitets databas Lovisa har använts vid insamlingen av skrivet material som exempelvis kurslitteratur och annan litteratur inom redovisning och revision. Dessa skrifter har till viss mån lagt grunden till den teorigenomgång som görs. Då revisorns anmälningsskyldighet är förhållandevis ny finns inte en tillfredsställande mängd skriven litteratur som berör denna del av vår frågeställning att tillgå. Tidskriften *Balans* har varit till stor nytta för oss i kunskapsinsamlingen. Vi har systematiskt gått igenom betydelsefulla årgångar av denna för att finna användbart och relevant material.

Även via Internet och dess sökmotorer Google och AltaVista har vi funnit en del material som kommit till användning i processen. Våra sökord har främst varit revision, anmälningsskyldighet, ekobrott, praxis, rättspraxis och värdering av lager. Genom Internet fick vi vidare tillgång till en rad myndigheters hemsidor som exempelvis Revisorsnämnden (RN) och Ekobrottsmyndigheten (EBM). Den senare kunde bl.a. bidra med information om vad som kännetecknar ekobrott i Sverige i dagsläget.

2.4.2 Primärdata

En viktig del i insamlingen av empirin är att finna rätt respondenter. För att på bästa sätt uppnå syftet med vår studie har vi använt oss av snöbollseffekten i vårt urval.¹⁴ Inledningsvis valde vi att ta kontakt med auktoriserad revisor Willard Möller på SET i Helsingborg. Anledningen till att vi talade med Möller, är att

¹⁴ Bell, Emma & Bryman, Alan, *Företagsekonomiska forskningsmetoder* (2005), s. 126f.

denne bl.a. föreläser på Lunds Universitet om revisorns arbetsuppgifter. I en diskussion med vederbörande kunde bägge parter framföra sina tankar om vilka yrkesgrupper som borde innefattas vid insamlingen av empirin. Samtalet bidrog till en ökad insikt om vilka respondenter som borde kontaktas. Möller gav oss bl.a. rådet att höra av oss till Urban Engerstedt. Engerstedt arbetar som föreningsjurist på Föreningen för Revisionsbyråbranschen (FAR) varvid denne föreföll som en lämplig respondent som representant för organisationen. Denne nämnde den förre kollegan Anders Strömqvist som numera arbetar som chefsjurist på Öhrlings PricewaterhouseCoopers (Öhrlings PwC). Då ämbetet chefsjurist var ett av de yrken som på ett bra sätt kunde bistå med information rörande anmälningsplikten, valde vi därefter att tala med Strömqvist.

Anmälningsplikten är ett led i det förebyggande arbetet mot ekonomisk brottslighet och starkt anknutet till vårt problem. Genom att intervjua en chefsåklagare på EBM hoppades vi få svar på grundläggande frågor rörande uppkomsten av anmälningsplikten. Vi fick möjlighet till en personlig intervju med Gertrud Holm, som även kunde bistå med statistik kring anmälningar som inkommit till deras ekoåklagare sedan anmälningspliktens införande. Då RN har en betydelsefull roll i utvecklandet av god sed samt arbetar med tillsyn av revisorer, var det för oss av intresse att ta kontakt med denna organisation. Det visade sig emellertid att de ansåg att de inte kunde uttala sig kring våra frågor. Dock skickade de oss två fall där revisorer hade granskats utifrån hur de underlåtit att följa anmälningsplikten på ett korrekt sätt. Vi har valt att ta med dessa fall i empirin för att på så sätt belysa RNs roll i utvecklandet av praxis rörande anmälningsplikten för revisorer.

Slutligen intervjuade vi tre auktoriserade revisorer på revisionsbyråer av varierande storlek för att uppnå en bredd i det insamlade materialet. Valet föll på Torsten Kullberg på Horwarth Tönnerviks revisionsbyrå, Staffan Persson på SET, samt Irene Canerholm på Deloitte. Vi tror av vi utifrån detta kan göra en intressant analys samt dra slutsatser som besvarar vår frågeställning. Vidare bestämde vi oss för att använda en semistrukturerad intervjuteknik. Trots att vi i förväg skrivit ner många frågor gavs respondenterna möjlighet att tala fritt kring dessa och om ämnet. Då flera av de tillfrågade arbetar i Stockholm lämpade det sig bättre med telefonintervjuer i dessa fall. Tre av intervjuerna genomfördes därför via telefon. Dock fick vi tillgång till personliga intervjuer med EBM samt två av revisorerna. Vi är medvetna om att informationen vi fick vid telefonintervjuerna till viss mån kan ha begränsats. Som exempel kan nämnas att respondentens ansiktsuttryck och en del av stämningen går förlorad. Den knappa tiden, i kombination med avståndet oss emellan, spelade en avgörande roll i detta val, något som vi måste ta hänsyn till i analysen och slutsatserna. Det bör dock noteras att det även finns negativa aspekter med att göra personliga intervjuer.

Risken för en intervjuareffekt finns alltid, d.v.s. att vi som utför intervjun påverkar respondenten på ett eller annat sätt.¹⁵

Under insamlingen av empirin föregicks samtliga intervjuer av telefonsamtal. Vi valde att låta en gruppmedlem vara kontaktperson för att underlätta både för oss och för respondenten. Det var för övrigt även denna medlem som sedan ledde samtliga intervjuer medan övriga gruppmedlemmar förde anteckningar. För att undvika bortfall samt misstolkningar av informationen bandades även samtalen. Efter varje intervju fick respondenten möjlighet att se över sina svar för att på sätt kunna undvika felcitering. Liknande frågeformulär användes vid samtliga intervjuer. Dock inhämtades informationen om granskning av lagervärdering primärt från revisorerna. Detta då övriga respondenter upplevde att de inte hade kunskap nog att uttala sig om ämnet.

2.5 Källkritik

Då vi har valt att arbeta utifrån en kvalitativ ansats är det väldigt viktigt att vi ser kritiskt på de sekundära källor vi använder i studien.¹⁶ En viktig utgångspunkt är att se till källans ursprung, d.v.s. textförfattaren. Vidare brukar informationen vara mer tillförlitlig ju fler personer som skrivit samma sak. Slutligen är källans relevans för utredningen samt dess aktualitet av största vikt.¹⁷ Genom att samla in flera relevanta källor, istället för att fokusera på ett fåtal, har vi kunnat belysa ämnesområdet från flera olika håll. Då det har funnits flera utgåvor av samma bok har vi ur aktualitetshänsyn använt oss av den senast publicerade.

Utöver den skrivna litteratur som använts i utredningen har tidningsartiklar varit till stor hjälp. Huvuddelen av dessa har publicerats efter införandet av anmälningsplikten vilket gör att de kan anses aktuella. Vi har dock försökt fokusera på material från de senaste åren. Det är en stor mängd skribenter som belyst området kring revisorns anmälningsplikt sedan lagens införande. Detta gör det inte bara svårt att göra en korrekt bedömning av artikelförfattarna, utan även av det sätt de har hanterat sina källor på. Ofta står det inte uttryckt i en artikel var textförfattaren får sin information ifrån vilket kan göra det svårt att avgöra om denna är riktig eller ej.

¹⁵ Bell, Emma & Bryman, Alan, *Företagsekonomiska forskningsmetoder* (2005), s. 140f.

¹⁶ Jacobsen, Dag Ingvar, *Vad, hur och varför?* (2002), s. 153.

¹⁷ Göthberg, Anna-Karin et al, *Projektarbete från idé till slutprodukt*. (2002), s. 36ff.

3 PRAXIS INOM REVISION OCH INVERKAN PÅ DENNA

Detta kapitel, som inleder utredningens teoretiska referensram, syftar till att ge läsaren en övergripande insikt i de olika faktorer som generellt sett påverkar utvecklingen av praxis inom revision. Inledningsvis görs en beskrivning av begreppet praxis vilket följs av vad revisorn har för roll i ett aktiebolag. Slutligen presenteras exempel på olika element som bidrar till utvecklingen av en generell revisionspraxis.

Begreppet praxis kan ha olika innebörd beroende på vilket rättsområde betraktaren tillhör. Det är därför viktigt att inledningsvis förklara begreppet praxis lite närmre för att förtydliga den fortsatta utredningen. Inom juridiken är praxis en samling principer och beslut som diverse rättsbeslutande myndigheter, exempelvis domstolar, författat vid avgörande av rättsfall där lagtexten inte varit tillräckligt tydlig.¹⁸ Tillsammans med lagar, författningar och förarbeten fungerar denna som rättskälla då den kompletterar lagtexten och påvisar hur denna ska förstås i det enskilda fallet.¹⁹

Grundsynen på rättspraxis är att denna främst innefattas av begreppet prejudikat. Detta är ett utslag av de högsta instanserna i de allmänna domstolarna.²⁰ Juristen kan, genom att jämföra med liknande fall studera prejudikaten, komma fram till vad som är praxis och anpassa beteendet därefter.²¹ Även då högsta vikt läggs vid de uttalanden som de högsta instanserna gjort avses med uttrycket rättspraxis även tingsrättens och hovrättens avgörande domar i den mån de ger uttryck för avgörande bedömningar.²²

¹⁸ www.susning.nu, 2005-11-24

¹⁹ Melander, Jan & Samuelsson, Joel, *Tolkning och tillämpning* (2002), s. 31.

²⁰ www.susning.nu, 2005-11-24

²¹ Jönsson, Sten, *Eliten och normerna. Drivkrafter i utvecklingen av redovisningspraxis*. (1985), s. 79.

²² Bernitz, Ulf et al, *Finna rätt. Juristens källmaterial och arbetsmetoder* (2004), s. 122.

Inom redovisning och revision existerar sällan prejudicerande domstolsbeslut vilket gör att begreppet praxis här får en annan innebörd än inom juridiken. Uttrycket är nämligen inom revisionsprofessionen nära besläktat med sedvänja.²³ I enlighet med förarbetena till Avtalslagen (AvtL) 10 § 2 st. förklaras sedvänja som ”gängse skick och bruk”. Med detta menas att ett specifikt handlingsmönster är allmänt utbrett och accepterat som en normal och riktig arbetsgång.²⁴

Praxis är ofta väldigt splittrad inom redovisningen, något som kan bero på att det är ett område som berör väldigt många.²⁵ Som ett led i utvecklingen av ett allmänt arbetssätt finns därför en rad organ, t.ex. FAR, som tillsammans med revisorskåren samarbetar med rättsväsendet för normutvecklingen i Sverige.²⁶ Revisorn måste vid den praktiska tillämpningen av lagar göra sitt val bland olika rekommendationer. Även om dessa är starkt standardiserade måste ett beslut fattas om hur den speciella situationen ska tolkas och hur kriterier och rekvisit i lagarna ska tillämpas.²⁷ Förändringar i revisionspraxis kommer till genom att det finns en vilja att finna en fördelaktigare lösning. Denna vilja speglar även huruvida lösningen accepteras eller ej.

Sammanfattningsvis finns en rad olika faktorer som styr utvecklingen av praxis inom svensk revision idag. Revisorn i sig påverkar utvecklingen i allra högsta grad då denne, i sitt grundläggande arbetssätt, måste följa exempelvis god revisorssed och god revisionssed. Vidare måste revisorn följa lagar och rekommendationer utfärdade av rättsväsendet och olika branschorganisationer. I vissa fall kan dessa påverkas av internationella standarder. Slutligen har revisorernas inställning till olika lagar och rekommendationer en stor bidragande faktor i utvecklingen av praxis. Viljan att förändra är trots allt en förutsättning för denna utveckling.²⁸ I detta inledande teoriavsnitt har vi valt att göra en generell framställning av några av de olika faktorer som kan tänkas påverka utvecklingen av praxis i revisorns arbete.

²³ Melander, Jan & Samuelsson, Joel, *Tolkning och tillämpning* (2002), s. 39.

²⁴ Bernitz, Ulf et al, *Finna rätt. Juristens källmaterial och arbetsmetoder* (2004), s. 152.

²⁵ Jönsson, Sten, *Eliten och normerna. Drivkrafter i utvecklingen av redovisningspraxis*. (1985), s. 79.

²⁶ Artsberg, Kristina, *Redovisningsteori - policy och - praxis* (2003), s. 131.

²⁷ *Ibid.*, s. 54.

²⁸ Jönsson, Sten, *Eliten och normerna. Drivkrafter i utvecklingen av redovisningspraxis*. (1985), s. 83.

3.1 Revisorns roll

Första gången krav på revision infördes i ABL var år 1910.²⁹ Dagens ABL stadgar att det för att driva ett aktiebolag krävs att rörelsen har minst en auktoriserad eller godkänd revisor.³⁰ Revisorns rättigheter och skyldigheter stadgas i Revisorslagen (RL), ABL och i bolagsordningen. Denne bör ses som en del av Aktiebolagets organisation, som en förtroendeman, och står inte i något motsatsförhållande till bolaget trots att vissa bestämmelser kan tolkas som att så vore fallet.³¹

En av revisorns arbetsuppgifter är att granska bolagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och VDs förvaltning. Granskningen ska vara så ingående och omfattande som god revisionsredovisning kräver (se vidare 3.1.2).³² Denna kontrollerande funktion är ytterst viktig och revisorn kan på detta sätt garantera att den ekonomiska information som lämnas till företagets intressenter är tillförlitlig.³³ Ytterligare en uppgift för revisorn är att i revisionsberättelsen anmärka om det finns några tecken på att bolaget inte har fullgjort sin skyldighet mot staten gällande skatter och avgifter.³⁴ Trots att revisionen kan ha en avskräckande effekt är det inte en del av revisorns arbete att förhindra bedrägerier och fel. Det är istället företagsledaren som har det främsta ansvaret för att avvärja och upptäcka förskingningar eller andra oegentligheter inom företaget.³⁵

3.1.1 God revisorsredovisning

Revisorn har enligt RL en generell skyldighet att följa god revisorsredovisning.³⁶ Med detta menas att revisorerna bör följa de normer som krävs för ett yrkesmässigt uppträdande. FAR har, i sitt arbete med att säkra god revisorsredovisning, utfärdat en rad bestämmelser för hur revisorernas arbete ska utföras. För att förtydliga vad god yrkesredovisning innebär, har de även gett ut kompletterande rekommendationer och uttalanden som revisorn bör följa. Dessa går att finna i FARs Samlingsvolym.³⁷

Även RN har i uppdrag att se till att god revisorsredovisning efterföljs på ett eftersträvanvärt sätt och använder sig av etiska normer från FAR och Svenska

²⁹ Artsberg, Kristina, *Redovisningsteori - policy och - praxis* (2003), s. 106.

³⁰ Gregow, Torkel, *Sveriges Rikes Lag* (2005), ABL 10 kap. 1,11 §§.

³¹ Moberg, Krister, *Bolagsrevisorn* (2003), s. 46.

³² Gregow, Torkel, *Sveriges Rikes Lag* (2005), ABL 10 kap. 3 §.

³³ Moberg, Krister, *Bolagsrevisorn* (2003), s. 31.

³⁴ Gregow, Torkel, *Sveriges Rikes Lag* (2005), ABL 10 kap. 31 §.

³⁵ FAR, *FARs samlingsvolym 2005 Del 2* (2005), RS 240 p.5-6.

³⁶ Gregow, Torkel, *Sveriges Rikes Lag* (2005), RL 19 §.

³⁷ www.far.se, 2005-11-28

Revisorssamfundet (SRS) i sina ståndpunkter. Det yttersta ansvaret för att god revisorssed följs har domstolarna som till syvende och sist bestämmer om allt har gått rätt till.³⁸

3.1.2 God revisionsred

I sin roll som granskare måste revisorn följa god revisionsred.³⁹ God revisionsred avser normer för hur revisionsuppdrag skall utföras. Dock har lagstiftaren även låtit revisorn själv ta en aktiv roll. Beroende på situationen kan tolkningen därför leda till varierande innebörd av begreppet. Även olika revisorsorganisationer har som uppgift att tolka begreppet. Följaktligen utvecklas den goda revisionsreden huvudsakligen genom rekommendationer och liknande uttalanden från FAR och SRS. Vidare ansvarar RN för att normeringen av revision ska utvecklas på önskvärt sätt genom föreskrifter, uttalanden och beslut i enskilda ärenden.⁴⁰

FARs tolkning av god revisionsred innebär i stort sett god sed bland rutinerade revisorer och denna bygger på förtroende. För att detta ska komma till stånd, krävs det att övriga intressenter kan lita på revisorns kompetens, oberoende och tystnadsplikt.⁴¹

3.1.3 Tystnadsplikt och upplysningsplikt

Idag regleras revisorns tystnadsplikt i lagar, rättspraxis och i uttalanden från FAR. I ABL finner vi följande definition av tystnadsplikten, med skadeståndsansvar som påföljd:

*”En revisor får inte till en enskild aktieägare eller utomstående obehörigen lämna upplysningar om sådana bolagets angelägenheter som han får kännedom om när han fullgör sitt uppdrag, om det kan vara till skada för företaget”.*⁴²

I FARs rekommendationer återfinns som ovan nämnts regler för god revisorssed som tillsammans med lagregler utgör ett ramverk för hur tystnadsplikten ska appliceras i olika förhållande.⁴³ Vidare har FAR ställt upp en rad etikregler som ska ge vägledning till revisorn i frågan hur denne, med hänsyn till god

³⁸ www.revisorsnamnden.se, 2005-11-28

³⁹ Gregow, Torkel, *Sveriges Rikes Lag* (2005), ABL 10 kap. 3 §.

⁴⁰ www.revisorsnamnden.se, 2005-11-28

⁴¹ www.far.se, 2005-11-28

⁴² Gregow, Torkel, *Sveriges Rikes Lag* (2005), ABL 10 kap. 37 §.

⁴³ www.far.se/balans/tystnad, 2005-11-28

revisionsred, ska arbeta utifrån tystnadsplikten. Dessa etikregler saknar dock, till skillnad från ABL, påföljder vid eventuella överträdelser.

Revisorns sekretess är inte absolut och det finns speciella omständigheter som kan leda till att tystnadsplikten måste brytas.⁴⁴ Det är endast i de situationer där revisorn har upplysningsplikt enligt lag som han har rätt att lämna upplysningar om den information som han har fått vetskap om under revisionen.⁴⁵ Då det inte existerar någon upplysningsplikt är det sekretess för revisor som gäller.⁴⁶

Tystnadsplikten kan tyckas vara ett självklart attribut i revisorns yrkesutövande. Regeln har dock under årens lopp varit mycket omdebatterad. Inte minst vid införandet av anmälningsplikten som vid sitt införande ansågs hota tystnadsplikten. Tillsammans med upplysningsplikten komplicerar denna undantagsregel revisorns arbete då denne måste ta ställning och bedöma hur de olika reglerna ska tydas och användas. Varje undantag som görs från tystnadsplikten kan leda till ett minskat samarbete då klienten kan mista sitt förtroende för revisorn. Oberoende och integritet är två viktiga element som kan gå förlorade om han inte gör rätt avvägningar mellan de olika reglerna.⁴⁷

3.2 Rekommendationer

Olika slags råd och rekommendationer är en vanligt förekommande rättskälla inom redovisningsrätten. Dessa avser vara en hjälp i tolkningen av olika föreskrifter samt att bidra till en enhetlig rättstillämpning.⁴⁸ Några av de redovisningsorgan som ger ut rekommendationer är Redovisningsrådet (RR), FAR och Bokföringsnämnden (BFN). De senare använder dock benämningen allmänna råd. Det finns ingen inbördes rangordning mellan de olika normgivarna, vem som ska anses vara mer betydelsefull.

Redovisningsorganen saknar normgivningsmakt vilket gör att rekommendationerna inte är bindande. Redovisningsrättens uttalanden är vanligtvis av ramlagskaraktär vilket gör att de därför inte, som inom skatterätten, anses vara mer betydande än lagen. Inom redovisningsrätten fungerar de istället som ett komplement till lagen och är nödvändigt för att rättsområdet ska fungera.

⁴⁴ Moberg, Krister, *Bolagsrevisorn* (2003), s. 197f.

⁴⁵ Artsberg, Kristina, *Redovisningsteori - policy och - praxis* (2003), s. 115.

⁴⁶ Gregow, Torkel, *Sveriges Rikes Lag* (2005), ABL 10 kap. 37 §.

⁴⁷ www.far.se/balans/tystnad, 2005-11-28

⁴⁸ Bernitz, Ulf et al, *Finna rätt. Juristens källmaterial och arbetsmetoder* (2004), s. 44.

En rad tolkningssvårigheter uppstår till följd av att flera rekommendationer är generella och ofta riktade till revisorer i flera länder. Vidare kan dessa uttalanden vara riktade till en viss typ av företag, vilket ofta är fallet i Sverige. Detta kan inte minst leda till tillämpningssvårigheter för de företag som inte omfattas av rekommendationerna.

Redovisningspraxis, och då även god redovisningssed, är av stor betydelse i redovisningsrätten. Detta innebär att det inte är helt oproblematiskt att genom olika rekommendationer genomföra ändringar i redovisningsreglerna. Revisorerna kan nämligen förhindra förändringar i redovisningspraxis genom att vägra att följa rekommendationerna.⁴⁹

3.3 Lagar

Sveriges riksdag har, som sin centrala funktion, att stifta lagar d.v.s. regler som alla i ett land måste följa.⁵⁰ Det är bara riksdagen som får stifta lagar och det är endast denna som får besluta om en ny lag, för att på så sätt kunna upphäva en gammal. Regeringen kan också besluta om regler, så kallade förordningar. I regeringsformen står det t.ex. vad som måste bestämmas genom en lag respektive en förordning.

Lagar som rör redovisning kan sägas vara resultatet av en normbildningsprocess. Hussein har utvecklat en modell över normbildningsprocessen inom redovisning som består av tre olika faser: *medvetenhet om problem*, *attitydbildning* och *legitimering*. Medvetenhet om problemet uppkommer exempelvis när det finns en lösning, eller lag, som ej är tillräcklig. Attitydbildning innebär att det finns en föreställning om en lämplig lösning på problemet. Påverkan sker delvis genom gruppnormer, erfarenheter av liknande lösningar etc. Slutligen sker, i legitimeringsfasen, en förhandling där det slutgiltiga förslaget till lösning påverkas av den relativa makten mellan grupperna (se figur 3.1).⁵¹

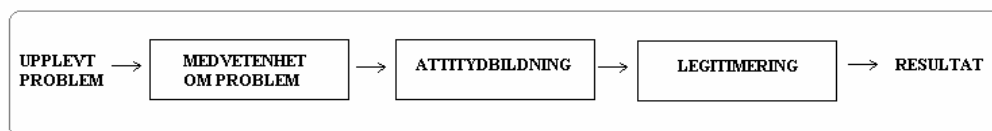


Fig 3.1

⁴⁹ Kellgren, Jan, *Redovisning och beskattning – om redovisningens betydelse för inkomstbeskattning* (2004), s. 55ff.

⁵⁰ Bernitz, Ulf et al, *Finna rätt. Juristens källmaterial och arbetsmetoder* (2004), s. 38.

⁵¹ Hussein, M.E.A, “*The innovative process is financial accounting standards setting*” *Accounting, Organization and society*, 1981-01, s. 28ff.

Trots att denna modell främst riktar sig till lagar inom redovisning, t.ex. en ny värderingsmetod etc. kan denna även till viss mån anpassas till revision. När resultatet av en förändringsprocess avser förändringar av de lagar som styr revisorns arbete, istället för en ny redovisningsmetod, sker dock legitimeringen i något mer formella sammanhang.⁵² Detta kan t.ex. innebära att en normgivande organisation lämnar ett utlåtande om hur en revisor har valt att agera i ett visst ärende.⁵³

3.3.1 Lagtolkning

Det kan omöjligt finnas en lag för varje tänkbar situation. För att inte låsa rättsutvecklingen, väljer lagstiftarna att använda sig av generella regler med i viss utsträckning vaga uttryck.⁵⁴ Revisorns uppgift är i det enskilda fallet att, med hjälp av rättskällorna, identifiera de rättsregler fallet berör, urskilja rekvisiten (de kriterier som anger när regeln ska användas) samt kontrollera om dessa är motsvarade. Om rekvisiten är uppfyllda är regeln tillämplig, men om något rekvisit brister är denna inte användbar. Det är dock inte alltid enkelt att veta om ett rekvisit är uppfyllt vilket tyder på att ovanstående resonemang är något förenklat och att det föreligger ett språkligt problem.⁵⁵

Oavsett om tolkningen av lagen leder fram till att rekvisiten anses vara uppfyllda eller ej, kan det vara oklart om regeln ska tillämpas eller inte. Med detta menas att det, förutom det språkliga problemet, finns ett tillämpningsproblem. Det vedertagna arbetssätt som används bland jurister i dag är att den svårighet som kan uppstå när det ska avgöras om fallet täcks av regelns ordalydelse hanteras först, och sedan avgörs tillämpningsfrågan.⁵⁶

Sammanfattningsvis kan det många gånger vara svårt att avgöra om en lagregel är tillämplig i det enskilda rättsfallet. Ofta innehåller lagtexten så vaga uttryck att tolkningen blir olika beroende på vem som väljer att tolka denna. I dessa fall får rättspraxis och förarbeten stor betydelse för tolkningen.⁵⁷

⁵² Sjöström, Camilla, *Revision och lagrelering – ett historiskt perspektiv*. (1994), s. 2f.

⁵³ www.far.se/balans/info, 2005-11-28

⁵⁴ Hydén, Håkan, *Rättsregler. En introduktion till juridiken*. (2001), s. 115.

⁵⁵ Melander, Jan & Samuelsson, Joel, *Tolkning och tillämpning* (2002), s. 45.

⁵⁶ *Ibid.*, s. 53f.

⁵⁷ Bernitz, Ulf et al, *Finna rätt. Juristens källmaterial och arbetsmetoder* (2004), s. 121.

3.4 Internationell inverkan på praxis

FAR har i sitt framställande av rekommendationer rörande revision och god sed valt att anpassa dessa efter IFACs revisionsrekommendationer International Standards on Auditing (ISA). IFAC är en internationell organisation som strävar efter en hög och enhetlig yrkesstandard.⁵⁸ Detta är ett exempel på hur de olika revisorsorganisationerna influeras av internationella standarder, något som i sin tur påverkar svensk praxis.⁵⁹

Även Sveriges medlemskap i Europeiska Unionen (EU) har spelat stor roll. Unionen har sedan länge velat integrera de olika medlemsländernas redovisningsregler i ett försök att underlätta handeln. År 2002 inleddes, som ett led i denna plan, ett samarbete med International Accounting Standards Board (IASB) för att ta fram ett regelverk, International Financial Reporting Standards (IFRS), som byggde på IASBs normer. Detta för att säkerställa att samtliga medlemsländer skulle följa samma regler och göra likartade tolkningar. Sedan den 1 januari 2005 är dessa redovisningsregler tvingande för marknadsnoterade bolag i Sverige.⁶⁰

3.5 Inställningens inverkan på praxis

Inställningens inverkan på praxis speglas bl.a. i den modell som Hussein utvecklat över normbildning på redovisningsområdet (se avsnitt 3.3). Denna består, som tidigare nämnts, av tre faser.⁶¹ Flera grupper är inblandade i legitimeringsfasen, d.v.s. där ett beslut tas rörande den lösning som eventuellt ska antas. Då varken revisorn eller de olika revisorsorganisationerna är starka nog att tvinga någon annan att tycka på ett visst sätt, blir beslutet ofta taget gemensamt.⁶² Den vilja som de olika aktörerna har speglar med andra ord huruvida lösningen accepteras eller ej. Detta påverkar sedan i sin tur praxis.⁶³

⁵⁸ Andersson, Hans & Johansson, Kjell, "En (o)möjlig revisorsroll" Balans 2000-01, s. 20.

⁵⁹ Jönsson, Sten, *Eliten och normerna. Drivkrafter i utvecklingen av redovisningspraxis*. (1985), s. 121.

⁶⁰ Artsberg, Kristina, *Redovisningsteori - policy och - praxis* (2003), s. 139ff.

⁶¹ Hussein, M.E.A, "The innovative process is financial accounting standards setting" Accounting, Organization and society, 1981-01, s. 28ff.

⁶² Jönsson, Sten, *Eliten och normerna. Drivkrafter i utvecklingen av redovisningspraxis*. (1985), s. 114.

⁶³ Ibid., s. 83.

4 REVISORNS ANMÄLNINGSPLIKT

Följande avsnitt har för avsikt att ge läsaren en djupare förståelse för revisorns anmälningsplikt. Vi inleder med en genomgång av vad ekonomisk brottslighet är samt hur revisorn genom anmälningsplikten kan verka brottsförebyggande. Därefter följer en genomgång över hur lagen ska tillämpas, samt vilka rekommendationer och uttalanden som på bästa sätt hjälper revisorn i den praktiska användningen. Slutligen presenteras anmälningsstatistik sedan lagens införande.

4.1 Ekonomisk brottslighet

Ekonomisk brottslighet är en term som, trots att den inte har någon allmänt accepterad förklaring, används flitigt inom kriminologin och i lagstiftningsarbetet.⁶⁴ Begreppet är dock inte strikt juridiskt vilket gör att det inte går att finna i lagsamlingarna per definition.⁶⁵ Det svenska justitieutskottet menar att ekonomisk brottslighet är sådan kriminalitet som har ekonomisk vinning som motiv. Vidare ska denna ha en kontinuerlig karaktär, bedrivs systematiskt och förövas inom en i sig inte kriminaliserad näringsverksamhet.⁶⁶ Då den ekonomiska brottsligheten är i ständig förändring är det dock väldigt svårt att göra någon entydig beskrivning av vad begreppet innefattar.

Det finns ett flertal olika typer av ekobrott som inledningsvis kan delas in i en rad olika huvudkategorier. Som exempel kan nämnas: brottslighet i samband med gränsöverskridande handel, branschrelaterad brottslighet, bedrägeribrott samt

⁶⁴ Moberg, Krister et al, *Revisorn och ekonomisk brottslighet* (1992), s. 35.

⁶⁵ Magnusson, Dan & Sigbladh, Roland, *Ekonomisk brottslighet så skyddar du dig och din verksamhet* (2001), s. 14.

⁶⁶ Moberg, Krister et al, *Revisorn och ekonomisk brottslighet* (1992), s. 36f.

missbruk av associationsformer.⁶⁷ Några exempel på brott inom dessa kategorier är bokföringsbrott, skattebrott, vårdslös skatteuppgift, försvårande av skattekontroll, insiderbrott samt penninghäleri.⁶⁸ Ett av de vanligaste brotten är bokföringsbrott då dessa ofta är ett medel för att begå eller dölja ekonomisk brottslighet av annan art.⁶⁹

4.1.1 Brottsförebyggande åtgärder

Brottsförebyggande arbete består i att minska brottsbenägenheten eller försvåra möjligheten för företag och privatpersoner att begå brott. EBM:s arbete handlar i stort om att undersöka ett visst område samt att samverka med myndigheter för att på detta sätt utveckla brottsförebyggande strategier inom detta område. Trots att EBM i sig bidrar med brottsförebyggande åtgärder och lösningar måste hela samhället hjälpa till och bidra med långsiktiga lösningar. Såväl staten och regeringen som myndigheter och privatpersoner måste tillsammans arbeta för en effektiv brottsbekämpning.⁷³

Information om brottsbekämpningen har stor betydelse i det brottsförebyggande arbetet. Media är en viktig hjälp då EBM vill nå ut till allmänheten med det arbete som bedrivs. Vidare är seminarier, informationsmöten för intressenter samt riktad information till intressegrupper viktiga bidrag för att uppnå målet med brottsbekämpning.⁷⁴

Ytterligare ett försök till att förebygga ekonomisk brottslighet är att skärpa lagstiftningen och straffen för denna. Exempelvis föreslogs en lagförändring börja gälla den 1 juli 2005, där straffskalorna för grovt bokföringsbrott och ringa bokföringsbrott skulle skärpas. Då dessa ofta döljer annan ekonomisk brottslighet skulle detta även förebygga dessa dolda brott.⁷⁵

⁶⁷ Magnusson, Dan & Sigbladh, Roland, *Ekonomisk brottslighet så skyddar du dig och din verksamhet* (2001), s. 16f.

⁶⁸ www.ekobrottsmyndigheten.se, 2005-11-15

⁶⁹ Notering ”Skärpt straff för bokföringsbrott” Balans 2005-01, s. 5.

⁷³ EBM Årsredovisning 2004 s. 20ff.

⁷⁴ Ibid., s. 23.

⁷⁵ Notering ”Skärpt straff för bokföringsbrott” Balans 2005-01, s. 5.

4.2 ABL 10 kap. 38-40 §§

Ett sedan länge omdiskuterat ämne är huruvida revisorn i sin granskning ska fungera som ett ytterligare vapen mot den ekonomiska brottsligheten. Såväl i Sverige som i andra länder ansågs en av revisorns viktigaste uppgifter vara att upptäcka oärligheter inom bolaget. Det var dock inte förrän ekobrottsfrågan etablerades inom politiken på 1970-talet som det riktiga intresset för revisorns nya funktion tog fart.⁷⁶

År 1993 utkom en promemoria genom ett samarbete mellan bl.a. Riksåklagaren, Polisen och FAR. Utredningen fick namnet *Rubicon – rutiner, brottsutredningar vid konkurs* och det främsta målet med denna var att den ekonomiska brottsligheten skulle förebyggas. Promemorian konstaterade att auktoriserade revisorer inte hade utnyttjat sin kompetens till fullo. Förslaget som framfördes var att en ändring skulle göras i ABL. Denna ändring skulle bl.a. innebära att revisorn skulle anmäla brott till polisen.⁷⁷

I början av år 1999 inträdde så nya bestämmelser i ABL 38-40 §§ som reglerar revisorns anmälningsplikt. De nya bestämmelserna kompromissar den tystnadsplikt som revisorn tidigare varit skyldig att följa gentemot upplysningsplikten. De nya reglerna innebär att revisorn är skyldig att underrätta styrelsen om denne misstänker att något lagbrott av betydelse har begåtts. De som omfattas av anmälningsplikten är styrelseledamöterna och VD som handlat inom bolagets ramar. Om brott föreligger ska revisorn avgå från sitt uppdrag och anmäla brottsmisstanke till åklagare. Varken avgång eller anmälan är emellertid nödvändig om styrelsen inom enligt lag angiven tid rättar till felet och reparerar all skada som det misstänkta brottet åsamkat. Även i de fall då det misstänkta brottet redan har anmälts till polis eller åklagare utgår revisorns skyldighet om avgång och anmälan.⁷⁸

4.2.1 När gäller anmälningsplikten?

Primärt gäller anmälningsplikten uppgifter om brottsmisstanke som uppkommer vid revisionen. Beroende av situationen kan även iakttagelser som revisorn gör utanför denna göra honom skyldig att anmäla. Sådana situationer kan uppstå då revisorn utför ett annat uppdrag för klienten ifråga, för någon annans räkning eller i privata sammanhang. Anmälningsskyldighet gäller dock ej om de upplysningar

⁷⁶ BRÅ Rapport 2004:4 "Revisorernas anmälningskyldighet"

⁷⁷ Trehörning, Pär, "Front mot ekobrotten: vilken roll får revisorn?" Balans 1994-6/7, s. 18.

⁷⁸ Skog, Rolf, "Revisors skyldigheter vid misstanke om brott" Balans 1998-12 s. 25f.

han grundar misstanken på uppkommer under ett uppdrag som han utför åt annan klient som omfattas av tystnadsplikt. Anmälningssplikten gäller även företeelser som kan hänföras till andra år än det aktuella räkenskapsåret.

Lagen reglerar främst tre typer av överträdelser. Den första namnges förmögenhetsbrott och innefattar förbrytelseerna bedrägeri, grovt bedrägeri och svindleri. Nästa grupp benämns trolöshetsbrott och täcker illgärningar som förskingring, olovligt förfogande och trolöshet mot huvudman. Den sista typen är borgenärsbrott vilken inbegriper oredlighet och grov oredlighet mot borgenär, mannamån mot borgenär och slutligen bokföringsbrott. Övriga brott som omfattas av bestämmelserna är penninghäleri, bestickning och mutbrott samt skattebrotten; skattebrott, vårdslös skatteuppgift och försvårande av skattekontroll.⁷⁹ De nya reglerna gäller endast fullbordade brott, d.v.s. lagöverträdelser som har utförts. Bestämmelserna behandlar alltså inte försöks- och förberedelsebrott.

Ett grundläggande i Brottsbalken är att det straff som föreläggs för ett visst brott ska drabba alla medverkande. Detta innebär att revisorns anmälningssplikt gäller även då det inte är styrelseledamot eller VD som utfört själva brottshandlingen.⁸⁰

4.2.2 Revisorns åtgärder vid misstanke om brott

Då revisorn misstänker att ett brott föreligger ska denne först kontakta styrelsen och göra denna införstådd om misstankarna. Revisorn har vidare ingen skyldighet att varsko den person han misstänker för brottet ty denna uppgift faller på styrelsen. Denna bedömer även huruvida det är lämpligast att brottsanmäla omedelbart eller om de vill kontakta den misstänkte innan anmälan görs. Det finns situationer då revisorn kan välja att avgå från sitt uppdrag och anmäla till åklagare utan att först kontakta styrelsen. Detta kan exempelvis vara då det finns goda skäl att anta att styrelsen inte kommer att lyda dennes tillrättavisningar och att dröjsmålet skulle kunna leda till ytterligare skada eller undanröjning av bevismaterial.⁸¹ Det andra steget är att revisorn senast två veckor⁸² efter att han yttrat sina misstankar till styrelsen avgår från sitt uppdrag, tillkännager detta till Patent och Registreringsverket (PRV) och anmäler brottsmisstanken till polis eller åklagarmyndighet.

Som tidigare nämnts finns situationer då avgång och anmälan inte är nödvändig.

⁷⁹ Moberg, Christer, *Bolagsrevisorn* (2003), s. 202.

⁸⁰ Skog, Rolf, "Revisors skyldigheter vid misstanke om brott" *Balans* 1998-12 s. 25f.

⁸¹ *Ibid.*, s. 25f.

⁸² Fr.o.m. den 1 januari 2006, har en lagändring införts. Tidsfristen har nu utökats till fyra veckor.

En sådan situation är då det inom tidsfristen kommit till revisorns kännedom att ett avhjälpande har skett. Med avhjälpande menas i det här fallet att brottet inte längre förekommer i verksamheten, att all ekonomisk skada har ersatts och att alla eventuella övriga skadliga påföljder har avhjälpits. Om styrelsen uppger att ett sådant avhjälpande har skett är det upp till revisorn att verifiera detta. Vidare görs undantag då anmälan redan gjorts till polis eller åklagare, eller då det misstänka brottet är av obetydligt slag. Brotts av obetydligt slag är här tänkt att avse brott av gränsfall och som inte medför några betydande konsekvenser.⁸³

4.2.3 Skadeståndsansvar

En felaktig anmälan kan skada företaget om den offentliggörs. En revisor kan dock endast bli skadeståndsskyldig för uppgifter, som denne anmält till åklagare, vilka han haft skälig anledning att misstro. En revisor kan därmed inte bli ersättningsskyldig för bristande kunskap inom straffrätt när han gör en bedömning. Vidare löper revisorn risk för skadeståndsansvar om denne underlåter att underrätta styrelsen om ett misstänkt brott som sedan leder till skada för bolaget eller dess aktieägare. Om styrelsen däremot underrättas utan att revisorn gör en anmälan till åklagare inom tidsfristen, kan denne dock inte bli skadeståndsskyldig. Detta trots att varken anmälan eller avhjälpande har gjorts. Han bryter dock mot RL och får möta konsekvenserna av detta.⁸⁴

4.2.4 Rekommendationer och uttalanden

Sedan revisorns anmälningsplikt infördes har diskussioner förts kring lagtextens bristfälliga utformning. Det förekommer en rad vaga formuleringar som gjort det svårt för revisorn att veta hur lagen ska tolkas och användas. Som exempel kan nämnas *kan misstänkas, utan oskäligt dröjsmål* samt *obetydligt*.

FAR har gett ut en handbok *Ekonomiska brott i aktiebolag – revisorns handlingsplikt enligt ABL*. I denna beskrivs revisorns anmälningskyldighet rent teoretiskt utifrån ABL. Då denna inte behandlar revisorns praktiska förfarande utkom år 2004 en promemoria, *Revisorns åtgärder vid misstanke om brott*. Detta var ett samarbete mellan EBM, FAR och SRS som visade hur de olika oklarheterna i ABL, som nämnts ovan, kunde tolkas.⁸⁵

⁸³ Skog, Rolf, "Revisors skyldigheter vid misstanke om brott" Balans 1998-12 s. 25f.

⁸⁴ Moberg, Christer, *Bolagsrevisorn* (2003), s. 206f.

⁸⁵ EBM, FAR, SRS "Revisorns skyldigheter vid misstanke om brott" (2003), s. 1.

”En revisor skall vidta de åtgärder som anges i 39 och 40 §§ om han finner att det **kan misstänkas** att en styrelseledamot eller den verkställande direktören inom ramen för bolagets verksamhet har gjort sig skyldig till brott enligt något av följande lagrum...”⁸⁶

Vad som menas med begreppet *kan misstänkas* finns inte förklarat i litteraturen. Anledningen till detta är att det är svårt att i skrift avgränsa vad som hänför sig till begreppet då varje enskild situation är olik den andra. I promemorian har därför vägledande uttalanden av mer allmän karaktär gjorts i ett försök att underlätta tillämpningen.

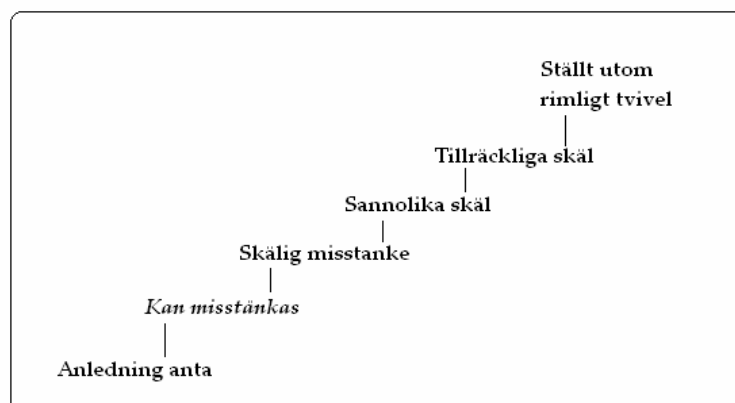


Fig 4.1

För att i promemorian åskådliggöra graden av misstanke används den så kallade *misstanketrappan* (se figur 4.1). Modellen visar att *kan misstänkas* innebär en relativt låg grad av misstanke. Det föreligger endast en obetydlig skillnad mellan *kan misstänkas* och *anledning anta*, den grad av misstanke som används i brottsutredningar. Detta innebär att det inte krävs någon hög grad av misstanke från revisorns sida för att denne ska anmäla. Vidare behöver denne inte reflektera över huruvida en fällande dom kommer att göras eller ej.⁸⁷

”En revisor som finner att det föreligger sådan brottsmisstanke som avses i 38 § skall **utan oskäligt dröjsmål** underrätta styrelsen om sina iakttagelser...”⁸⁸

Huvudregeln är, enligt ABL, att revisorn måste underrätta styrelsen om brottsmisstankar *utan oskäligt dröjsmål*. Dock får ett visst dröjsmål som ger revisorn chansen att undersöka iakttagelserna närmre finnas. Om det visar sig att styrelsen inte behöver vidta några åtgärder p.g.a. underrättelsen behöver denne inte meddelas. Istället ska revisorn avgå från sitt uppdrag utan oskäligt dröjsmål och göra en anmälan till åklagaren om detta inte redan gjorts.⁸⁹

⁸⁶ Gregow, Torkel, *Sveriges Rikes Lag* (2005), ABL 10 kap. 38 §.

⁸⁷ EBM, FAR, SRS “Revisorns skyldigheter vid misstanke om brott” (2003), s. 8f.

⁸⁸ Gregow, Torkel, *Sveriges Rikes Lag* (2005), ABL 10 kap. 39 §.

⁸⁹ EBM, FAR, SRS “Revisorns skyldigheter vid misstanke om brott” (2003), s. 7.

*”Vad som sägs i första stycket om avgång och anmälan gäller inte om det misstänkta brottet är obetydligt.”*⁹⁰

I förarbetena till revisorns anmälningsplikt anser regeringen att det bör finnas visst svängrum för revisorn. Enligt denna proposition kan denne, i fråga om mindre allvarliga brott, välja huruvida klienten bör anmälas eller ej. Anledningen till detta är att nyttan i vissa fall inte står i proportion till de skador som företaget kan åsamkas. Det är ingen enkel sak att avgöra om ett brott ska anses vara *obetydligt* eller ej. I ett försök att förtydliga detta rekvisit läggs det i promemorian fast en rad principer. I dessa görs bl.a. en bedömning av obetydlighetsgraden med bolagets intressenter i fokus. Om företagets resultat eller ställning har förändrats betydligt till följd av brottet, kan detta inte betraktas som obetydligt. Vidare bör revisorn se till vem som utför brottet samt hur detta begåtts.⁹¹

Tanken med revisorns granskning är inte att leta efter brott. Däremot bör denne vara extra observant på tecken som tyder på att ett brott kan ha begåtts. I promemorian från år 2004 har EBM, SRS och FAR ställt upp en rad situationer som revisorn bör uppmärksamma i sin granskning. Bl.a. nämns en orimligt stor kontantkassa som kan föranledas av felaktigt bokförda uttag. Oriktiga rubriceringar på poster i räkenskaperna kan vara ett försök till att dölja bedrägeri- eller förskingringsbrott. Ytterligare ett exempel är att en otillfredsställande redovisning kan ge upphov till misstankar om att bolagets tillgångar och skulder är högre eller lägre än vad som uppgetts.⁹²

Förutom promemorian från år 2004 har olika normgivande organ uttalat sig om lagens tillämpning. FARs revisionskommitté utfärdar och publicerar revisionsstandarder, rekommendationer och uttalanden i revisionsfrågor. Syftet är att dessa ska behandla specifikt svenska förhållanden som inte behandlas i Revisionsstandard i Sverige (RS).⁹³

I RevU 4, gör FAR uttalanden kring revisorns åtgärder vid misstanke om brott. Dessa kommentarer följer ABL 10 kap. 38-40 §§ och ska bidra till en ökad förståelse för de svårtolkade begrepp som används i lagen. En ökad beskrivning görs exempelvis utifrån misstanken om brott samt tidsfristen på 2 veckor.⁹⁴ Revisorsorganisationernas standarder, rekommendationer och uttalanden ger besked om vad som är god revisionssed. Det är vidare RN som svarar för att god

⁹⁰ Gregow, Torkel, *Sveriges Rikes Lag* (2005), ABL 10 kap. 40 § p. 3.

⁹¹ EBM, FAR, SRS “*Revisorns skyldigheter vid misstanke om brott*” (2003), s. 9ff.

⁹² *Ibid.*, s. 5.

⁹³ Moberg, Krister, *Bolagsrevisorn* (2003), s. 34.

⁹⁴ FAR, *FARs revisionsbok 2004* (2003), s. 869ff.

revisorssed och god revisionssed följs genom uttalanden och tillsyn.⁹⁵

4.2.5 HD-dom 2004

Den 29 oktober 2004 fastslog Högsta Domstolen (HD) att det ska betraktas som bokföringsbrott om årsredovisningen lämnas in för sent, då en företrädare för ett aktiebolag i tingsrätten dömdes för bokföringsbrott.⁹⁶ HD ändrade därmed Svea hovrätts tidigare meddelade dom som friade densamme. HD ansåg att upprättande av årsredovisning är en så pass viktig del av bokföringen att försening inte kan tolereras. Hovrätten pekade istället på det s.k. huvudsakrekvisitet i Årsredovisningslagen (ÅRL) och menade att det inte är avgörande med årsredovisning för att intressenter *i huvudsak*, med ledning av bokföringen, ska kunna bedöma rörelsens förlopp, resultat och ställning.

Som svar på tal angående det huvudsakrekvisit i ÅRL som hovrätten åsyftade på menade HD att även om den löpande bokföringen i vissa fall är tillräcklig för att bedöma företagets ställning, så får inte årsredovisning avvaras. HD framhåller som exempel att det finns förhållanden som blir kända först efter räkenskapsårets utgång samt att förvaltningsberättelsen kan innehålla viktig information som inte innefattas av noterna.

Domen innebär inte att revisorn måste anmäla sin klient under alla omständigheter. Som nämndes ovan behöver inte revisorn anmäla ett brott som är *obetydligt*. För att ett brott ska kunna betraktas som ringa nämner HD som tänkbara omständigheter att rörelsens omfattning är blygsam och att förseningen inte är längre än tre till fyra månader.⁹⁷

4.2.6 Statistik

Generellt brukar statistiken inte säga så mycket om den ekonomiska brottslighetens utveckling i sig. Istället speglas den mängd resurser som myndigheterna lägger på olika typer av brottslighet. Under perioden 1998-2003 anmäldes sammanlagt 27 947 ekobrott.⁹⁸

⁹⁵ Moberg, Krister, *Bolagsrevisorn* (2003), s. 113.

⁹⁶ FAR meddelande nr 21, 2004-12-13

⁹⁷ Engerstedt, Urban, "Högsta domstolen slår nu fast: sen årsredovisning är bokföringsbrott!" Balans 2004-12, s. 12ff.

⁹⁸ EBM rapport 2004:1 "Rapport om den ekonomiska brottsligheten", s. 55f.

Första året (1999) stod revisorerna för drygt 17 av de anmälningar som gjordes.⁹⁹ År 2003 fick ekoåklagarna in sammanlagt 41 anmälningar från revisorerna.¹⁰⁰ Av de totalt 4145 anmälningar som gjordes nästföljande år (2004) stod revisorerna för 101 stycken.¹⁰¹ Enligt EBMs sammanställning över antalet inkomna anmälningar år 2005 (se diagram 4.1) stod revisorerna för ca 2 % av de drygt 4100 som gjorts t.o.m. september.

De brott som primärt är representerade är bokföringsbrott och skattebrott. Denna utveckling pekar på att en betydlig ökning av antalet anmälningar har skett sedan anmälningsplikten infördes.¹⁰²

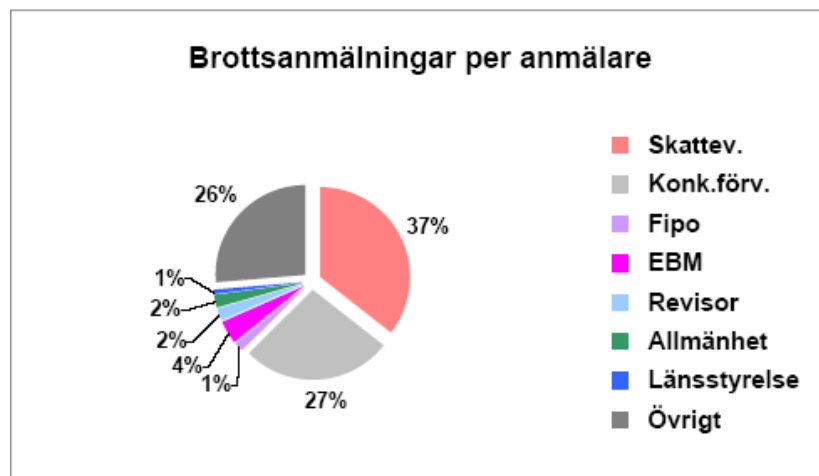


Fig. 4.1

⁹⁹ Holmqvist, Bengt, "17 anmälningar från revisorer" Balans 2000-8/9, s. 16.

¹⁰⁰ Engerstedt, Urban, "Mera om revisorns skyldighet att anmäla misstanke om brott" Balans 2004-02, s. 31ff.

¹⁰¹ FAR info nr 10, 2005

¹⁰² www.ekobrottsmyndigheten.se, 2005-12-08

5 GRANSKNING AV KLIENTENS LAGER

Syftet med detta kapitel är att förutom anmälningsplikten ge ytterligare ett exempel på ett område som ingår i revisorns arbetsroll. På detta sätt tror vi att vår utredning kan erhålla en ny dimension kring frågan om hur utvecklingen av revisionspraxis sker. Detta är något som vi tror kan bidra till en mer nyanserad analys. Till en början görs en genomgång av hur ett lager ska värderas enligt lag. Vidare följer en beskrivning av hur revisorns granskning av detta bör göras samt hur detta arbetssätt har påverkats av olika faktorer såsom rekommendationer, internationella standarder etc.

Köpta eller tillverkade varor redovisas i aktiebolag som varulager, vilket är en form av omsättningstillgång. Beroende på vilken inriktning av verksamhet företaget har, räknas även en del andra poster in under varulager. I tillverkande företag tas råvaror och varor under tillverkning upp som produkter i arbete (PIA). Vidare ingår i tjänsteföretag och byggföretag pågående tjänsteuppdrag och pågående arbeten för annans räkning.¹⁰³

5.1 Värdering av lager

Värdering av varulager tas upp i ÅRL och BFNAR 2000:3. Fram till den 1 januari 2005, har detta även reglerats i RR 2:02. Enligt dessa källor har den grundläggande värderingsregeln varit att varulagret ska värderas enligt Lägsta Värdets Princip (LVP), d.v.s. till det lägsta av anskaffningsvärdet och verkligt värde på balansdagen. Enligt ÅRL får principer som First In First Out (FIFO), Vägda genomsnittspriser eller liknande, användas för att bestämma anskaffningspriset.¹⁰⁴ I vissa fall ska upplysning lämnas i not enligt ÅRL 4 kap.

¹⁰³ FAR, FARs revisionsbok 2004 (2003), s. 204.

¹⁰⁴ Ibid., s. 206.

11 § 2 st. Detta om det föreligger skillnader mellan redovisat värde och verkligt värde på företagets varulager. Detta krav har införts i RR 2:02 p 29g.¹⁰⁵

När en vara blivit för gammal, omodern, skadad etc., minskar dess värde. Detta benämns inkurans och kan även uppstå till följd av att varulagret är för stort för att kunna säljas inom normal lagringstid d.v.s. övertaligt.¹⁰⁶ Enligt Inkomstskattelagen 17 kap. (IL), får företag göra ett schablonmässigt avdrag på 3 % på anskaffningsvärdet för inkuranta varor vid bestämmandet av varulagrets anskaffningsvärde. Detta sker innan lagrets värde bestäms enligt LVP och gäller inte lager av fastigheter, värdepapper, elcertifikat samt utsläppsrätter.¹⁰⁷ Om företaget väljer att använda sig av detta schablonavdrag, måste de använda nettoförsäljningsvärdet på samtliga tillgångar.¹⁰⁸

Utvecklingen av redovisningsnormer i Sverige har tidigare skett mer eller mindre oberoende av utvecklingen i andra länder.¹⁰⁹ De olika revisorsorganisationerna har på senare år influerats av internationella standarder. Detta har i sin tur påverkat utvecklingen av svensk praxis. Sedan IFRS infördes har en rad skillnader i värderingen av varulager uppstått. Istället för RR 2:02 ska marknadsnoterade bolag numera tillämpa International Accounting Standards 2 (IAS). I punkt 23, 24 och 36 anges Last In First Out metoden (LIFO) som ett tänkbart alternativ till FIFO metoden. Detta har tidigare inte varit ett tillåtet förfarande i Sverige enligt RR 2:02.¹¹⁰ Vidare saknar det tidigare lagstadgade upplysningskravet motsvarighet i IAS 2.

5.2 Hur går granskningen till?

Liksom i fallet med revisorns anmälningsplikt har olika branschorganisationer utfärdat vägledning och rekommendationer kring revisorns granskningsarbete. Dessa innefattar exempelvis revisorns arbete rörande granskningen av klientens varulagervärdering. En av de mest framstående organisationerna är FAR.¹¹¹

Som tidigare nämnts måste revisorn enligt RL ”ansvara för att god revisorssed

¹⁰⁵ FAR, *FARs samlingsvolym 2005 Del 1* (2005), RR2: 02 p. 36.

¹⁰⁶ www.skatteverket.se, 2005-12-17

¹⁰⁷ Gregow, Torkel, *Sveriges Rikes Lag* (2005), IL 17 kap. 3-4 §§.

¹⁰⁸ www.skatteverket.se, 2005-12-17

¹⁰⁹ Jönsson, Sten, *Eliten och normerna. Drivkrafter i utvecklingen av redovisningspraxis*. (1985), s. 42.

¹¹⁰ FAR, *FARs samlingsvolym 2005 Del 1* (2005), RR2: 02 p. 36.

¹¹¹ www.far.se, 2005-12-18

och god revisionssed utvecklas på ett ändamålsenligt sätt".¹¹² I ett led för att försäkra att detta efterföljs tog FAR år 1998 ett beslut att översätta och komplettera ISA så att dessa skulle kunna göras tillämpliga som standarder för revision i Sverige. Detta ledde slutligen till RS vilken trädde i kraft den 1 januari 2004, och numera benämns RS 2004. Motiven till den nya revisionsstandarden kan sägas bero på en rad olika faktorer. Bland dessa kan nämnas en generell globalisering med tillhörande krav på harmoniserade regler, samt de senaste årens skandaler, Enron, Parmalat och Ahold.

Upplägget i den nya revisionsstandarden förutsätter att företagsledningen, genom överlämnande av årsredovisningen, redogör för årets transaktioner. Det är vidare revisorns uppgift, att genom insamlandet av revisionsmaterial, tillgodose sig med tillräckliga bevis för att kunna dra slutsatser som leder till ett uttalande i revisionsberättelsen.¹¹³

RS 2004 syftar till att ställa mer ingående och detaljrika anspråk på revisorn än vad som tidigare krävts. Nu tvingas denne att granska och uttala sig på fler områden, vilket leder till en tyngre arbetsbörda. Med tanke på den detaljrikedom som inryms, ges det nu mindre svängrum för revisorn att välja granskningsmoment. Detta då RS 2004 på ett mycket tydligt sätt beskriver hur revisorn ska gå till väga vid revideringen.¹¹⁴ Distinktheten i revisionsstandarden gynnar den tidigare efterfrågade harmoniseringen och leder även till en ökad kvalitet av revisionsförfarandet.

I Del A i RS 501, ett avsnitt i RS 2004, tas olika föreskrifter gällande lagerinventering upp. Denna standard föreskriver hur revisorn, då lagret utgör en väsentlig post, ska närvara vid en fysisk inventering för att skaffa sig bevis gällande lagrets befintlighet. Detta är något som för revisorn har skapat vissa problem, då denne har svårt att hinna med, p.g.a. att revisionsplikten i Sverige är så utbredd. I de fall närvaro är omöjligt kan en viss prioritering få ske. RN har därför uttalat sig gällande tre fall för att förtydliga vad som egentligen gäller.¹¹⁵

FAR har vidare gett ut en revisionsbok som ska fungera som en praktisk vägledning för revisorn i dess roll som granskare. Denna anpassas till ovan

¹¹² FAR, *FARs samlingsvolym 2005 Del 2* (2005), s. 281ff.

¹¹³ Danielsson, Åke & Larsson, Lars-Gunnar, "RS utmanar revisorns beteende" *Balans* 2004-11, s. 15ff.

¹¹⁴ Halling, Pernilla, "Nya revisionsstandarden i Sverige kräver mer tid och höjda arvoden" *Balans* 2004-8/9, s.15f.

¹¹⁵ Danielsson, Åke & Larsson, Lars-Gunnar, "RS utmanar revisorns beteende" *Balans* 2004-11, s. 15ff.

nämnda RS 2004.¹¹⁶ I denna beskrivs varulagret som en av balansräkningens viktigaste poster. Detta p.g.a. att små avvikelser i varulagervärdet kan ha stor inverkan på företagets redovisade resultat. Då detta sannolikt är en av de vanligaste orsakerna till felaktigheter i företagets redovisade resultat, rekommenderar FAR att revisorn lägger ner stor vikt vid granskningen av lagrets värde. Vidare menar de att denne bör göra avgränsningar mot olika balans- och resultatposter såsom kundfordringar, förskott till leverantörer och leverantörsskulder.¹¹⁷

FAR har i sin revisionsbok även ställt upp en rad delmål för revisorns granskning (se tabell 5.1).¹¹⁸

1. EXISTENS/TILLHÖRIGHET	Revisorn ska bedöma om det endast är existerande lagertillgångar, pågående arbete/tjänsteuppdrag och förskott tillhörande företaget som tagits upp i redovisningen.
2. FULLSTÄNDIGHET	Revisorn ska bedöma samtliga av företagets lagertillgångar, pågående arbeten/tjänsteuppdrag och förskott har redovisats.
3. VÄRDERING	Revisorn ska bedöma om tillgångarna har värderats rätt i fråga om direkta och indirekta kostnader, nedskrivningsbehov mm .
4. PRESENTATION	Revisorn ska bedöma om de olika varulagerposterna i resultaträkningen har klassificerats korrekt. Vidare ska revisorn se om företaget använder sig av samma redovisningsprincip som föregående år samt att nödvändiga upplysningar har lämnats i årsredovisningen.
5. FÖRVALTNING	Revisorn ska bedöma om de olika volymerna har hållits på den ekonomiska nivå som företagsledningen hade för avsikt. Vidare ska denne se om kalkyleringen, internredovisningen och rapporteringen varit anpassad till företagets behov samt om den fysiska kontrollen varit god.

Tab. 5.1

¹¹⁶ FAR, *FARs revisionsbok 2004* (2003), s. 7.

¹¹⁷ *Ibid.*, s. 204f.

¹¹⁸ *Ibid.*, s. 212.

6 EMPIRI

I kapitlet presenteras de intervjuer som gjorts under utredningens gång. För att klargöra sammanhanget på ett tydligt sätt har vi valt att dela upp respondenternas svar rörande anmälningsplikten respektive granskning av lagervärdering. Slutligen följer en kort genomgång av två disciplinärenden som vi erhållit från RN.

6.1 Ekobrottsmyndigheten (EBM)

EBM är en åklagarmyndighet som sedan starten år 1998 arbetar under regeringen. Den operativa verksamheten drivs i Stockholm, Göteborg och Malmö. Inom EBM arbetar drygt 400 ekoåklagare, poliser, ekonomer och administratörer. I ett samarbete med bland andra skatteverket, branschorganisationer och näringslivet arbetar myndigheten för att förebygga och bekämpa den ekonomiska brottsligheten i Sverige. Vidare utarbetar de förslag till författningsändringar samt informerar media, organisationer, andra myndigheter och allmänheten om den ekonomiska brottsligheten.¹¹⁹ Vi har valt att intervjua Gertrud Holm på EBMs Malmökontor. För drygt 25 år sedan tog Holm sin jur. kand. och därefter har denna kunskapsgrund utvecklats genom en åklagareutbildning samt en ekoutbildning. I dagsläget arbetar Holm som chefsåklagare vilket ger henne en god insyn i EBMs brottsförebyggande arbete.

6.1.1 Revisorns anmälningsplikt och uppkomsten av praxis

Gertrud Holm är väldigt positiv till att revisorn genom anmälningsplikten ska bidra till det förebyggande arbetet mot ekonomisk brottslighet. Hon menar att EBMs arbete underlättas betydligt av att myndigheten på detta sätt kan få in anmälningar i ett tidigt skede. Då lagen fortfarande är förhållandevis ny, anser hon dock att det är svårt att avgöra om detta led i det brottsförebyggande arbetet

¹¹⁹ www.ekobrottsmyndigheten.se, 2005-12-16

motsvarar förväntningarna. Hon understryker att arbetet kring lagen fortfarande är under utveckling men att den på vissa områden har blivit brottsförebyggande. Ett exempel är att HD år 2004 fastställde att en årsredovisning som lämnas in för sent är att betrakta som ett bokföringsbrott, något som på senare tid har lett till fler inkomna anmälningar (se vidare 4.2.5).

När det gäller utvecklandet av revisionspraxis för revisorer framhåller Holm att det är ett samarbete mellan olika revisorsorganisationer och EBM som är den främsta källan till praxis. Tillsammans försöker de, genom olika rekommendationer och uttalanden, klargöra hur revisorn ska gå till väga i sitt praktiska arbete.

Holm menar att EBM till viss mån har bidragit till praxis hos revisorerna genom att myndigheten har bistått med specialutbildade åklagare som svarat på revisorernas frågor kring anmälningsplikten. Inledningsvis var revisorerna väldigt fundersamma och osäkra på lagen, men genom att EBM har fungerat som bollplank för revisorerna har denna osäkerhet kunnat mättas något genom åren. Holm är dock noggrann med att påpeka att EBM inte har någon rådgivande roll där man försöker påverka revisorernas beslut på ett eller annat håll. Ytterligare ett bidragande steg i utvecklingen av praxis kring anmälningsplikten är, enligt Holm, den promemoria som EBM i samarbete med FAR och SRS gav ut år 2004 rörande revisorns åtgärder vid misstanke om brott. Denna skrift har kunnat underlätta revisorns praktiska arbete, något som avspeglas i de samtal som EBMs åklagare får från revisorer runt om i landet. För tillfället får de många frågor rörande specifika situationer istället för, som inledningsvis, frågor av grundläggande karaktär t.ex. i form av lagtolkning.

Trots att statistiken tyder på att andelen anmälningar som kommer in till EBM och deras åklagare har ökat de senaste åren, tror inte Holm att den ekonomiska brottsligheten i sig har ökat. Hon anser att de ökade anmälningarna beror på två saker. För det första nämner hon att det de senaste femton åren har skett en förändring inom den ekonomiska brottsligheten, där en annan typ av brottslingar har blivit allt mer framträdande. I dagsläget är det allt fler "vanliga företagare" som begår brott, något som kan bero på att datorer har bidragit till att förfalskningar av fakturor är allt svårare att upptäcka. Vidare menar Holm att det ökade antalet anmälningar beror på att det i dagsläget har blivit lättare för revisorerna att i vissa situationer veta när de ska anmäla en klient eller ej. Det faktum att revisorerna känner till lagen bättre gör att de är mer uppmärksamma på vilka brott som innefattas av lagen samt hur de ska upptäcka dessa. Holm tror t.ex. att den tidigare nämnda HD-domen, som EBM varit delaktiga i att driva igenom, har bidragit till fler anmälningar från revisorer. Hon menar att detta tyder på en utvecklad praxis inom en särskild typ av ekobrott nämligen bokföringsbrotten.

Just i detta fall är det lätt för revisorerna att bedöma om ett brott kan ha ägt rum eller inte.

Även om EBM som myndighet är positiva till anmälningsplikten tycker Holm att lagen i inledningsskedet, liksom nu, var något hård mot revisorerna. Detta då lagen tvingar revisorn att ange sin uppdragsgivare samtidigt som revisorerna utifrån sin straffrättsliga kunskap har svårt att bedöma vad som kan vara ett brott. Hon framhåller vidare att det, sedan domen om för sent inlämnad årsredovisning, har blivit enkelt att i detta avseende avgöra om ett brott föreligger. I övrigt kan det vara svårt för revisorn att veta var gränsen ska dras. Då detta led i det förebyggande arbetet trots allt kan bidra till att ekonomisk brottslighet upptäcks i ett tidigt skede, är Holm ur sitt perspektiv positiv till lagen. Vidare tror hon att revisorerna i dagsläget har vant sig vid lagen och ser därmed ingen poäng i att den avskaffas. Trots att Holm framhåller att det är svårt att sja om framtiden tror hon att tolkningen av lagen kommer att gå från klarhet till klarhet samtidigt som att vanan för att använda denna kommer att bli bättre.

6.2 Föreningen för Revisionsbyråbranschen (FAR)

FAR är en intresseorganisation för auktoriserade och godkända revisorer samt kvalificerade specialister inom revisionsbyråbranschen. Deras huvudsakliga uppgift är att generera ett intresse och en insikt för revisionsbyråbranschen samt att ge riktlinjer och support till revisorerna i deras arbete. Detta sker bl.a. genom rekommendationer, uttalande och utbildning genom egna organisationer och dotterbolag. Resultatet av FARs arbete ges ut i böcker och informationsmaterial samt genom olika arrangemang. Det är även FAR som står för utgivandet av tidskriften Balans. FAR är vidare engagerad i flera internationella organisationer. Exempel på sådana är IFAC och IASB.¹²⁰

Urban Engerstedt har arbetat som jurist sedan början av 1970-talet. Vidare har han lång erfarenhet från kvalificerade revisors- och revisionsfrågor sen sin tid på RNs föregångare Kommerskollegium. Sedan år 2001 har Engerstedt arbetat som föreningsjurist på FAR, där han även var verksam under åren 1984-1989. I sin tjänst som jurist är han även en vanligt förekommande skribent i tidskriften Balans.

¹²⁰ www.far.se, 2005-12-06

6.2.1 Revisorers anmälningsplikt och uppkomsten av praxis

Urban Engerstedt tror inte att det finns så många företagare som har ett uppsåt att begå brott. Han menar istället att risken i ett aktiebolag som ägs och drivs av småföretagare är att de fokuserar på tillverkning och försäljning, något som kan leda till att de ofrivilligt begår en brottslig gärning. Detta till följd av bristande tid och kunskap rörande ekonomi, administration och redovisning. FARs ståndpunkt i detta är att revisorn och revisionen som sådan är ett brottsförebyggande medel i sig. Det är nämligen revisorers uppgift att informera dessa företag att en riktig redovisning, deklaration och betalning av skatt är av yttersta vikt. Engerstedt menar att revisorers anmälningsplikt därutöver känns mer som en symbolhandling, samt att det faktum att bolaget har en revisor som utför sitt granskningsarbete på ett bra sätt är ett starkt brottsförebyggande element.

Engerstedt anser i princip inte att anmälningsplikten är svårare att tolka än någon annan lag. Detta då det går att läsa sig till vad som avses med lagen. I den praktiska användningen menar Engerstedt att revisorerna inledningsvis måste tolka ordalydelsen, t.ex. rörande rekviritet "kan misstänkas", för att sedan ta del av förarbeten och uttalanden kring lagen. Dock finner Engerstedt att det idag finns en rad gränsdragningsproblem t.ex. rörande situationer då revisorn inte behöver anmäla misstanke om brott. Detta är i första hand då brottet är obetydligt. Hur man i praktiken ska gå till väga för att avgöra om ett brott kan anses som obetydligt eller ej har gett upphov till diskussion, eftersom en bra revision bygger på en förtroenderelation. Då förfarandet är främmande för hur revisorer tidigare har agerat menar Engerstedt att dessa många gånger försöker utnyttja lagens möjligheter att avstå från att göra anmälan.

Huruvida en direkt praxis har utvecklats kring anmälningsplikten ska tillämpas är idag oklart. Engerstedt vidhåller däremot att uttalanden och rekommendationer från diverse revisorsorganisationer kan sägas vara en slags praxis eller vägledning. Samarbetet mellan FAR, SRS och EBM har visat sig mycket betydelsefullt och är enligt Engerstedt den främsta källan till utveckling av denna. Han påpekar att även RN har deltagit i diskussionen men att de är försiktiga i sina uttalanden och helst hänvisar till sina beslut i enskilda disciplinärenden.

Förutom det ovannämnda samarbetet har FAR varit delaktiga i processen att informera revisorerna på en rad olika sätt. Engerstedt nämner boken *Ekonomiska brott i AB – revisorers handlingsplikt enligt ABL* som ett exempel på en skrift som varit en bidragande faktor i utvecklandet av dagens praxis. Vidare har FARs revisionskommitté gjort ett uttalande i FARs samlingsvolym del 2 2005. Detta är ett komplement till det uttalande FAR gjort om anmälningsplikten (RevU 4) med anledning av att penningtvättslagen numera sedan den 1 januari 2005 också

omfattar revisorer. Ytterligare en roll som för Engerstedt i sitt yrkesutverkande har fallit sig naturligt, är att diskutera tillämpningen av lagen med de osäkra revisorer som ringer till FAR. Ett råd som han brukar ge är att de även ska höra av sig till de kontaktpersoner som EBM anvisat. Detta brukar vara till god hjälp för de som ringer.

Engerstedt tror att den största anledningen till de senaste årens ökade anmälningar rörande den ekonomiska brottsligheten är en påföljd av att revisorerna idag är mer vana att hantera lagen. Han anser att den tidigare nämnda promemorian från år 2004, som tilldelats samtliga auktoriserade och godkända revisorer i Sverige, har varit ett bra verktyg för revisorerna vid hanteringen av olika frågor.

FARs initiala inställning till anmälningssplikten var att den kändes som en främmande företeelse. Det stred mot revisorns tidigare arbetssätt att denne nu skulle anmäla sin klient till åklagaren och polisen. Vidare hade Engerstedt inställningen att det kändes märkligt att rollen som angivare lades på revisorn. Detta då revisorn inte har den straffrättsliga kompetens som krävs för att pröva dessa frågor och att det inte ingår i revisorns utbildning. Han ansåg att detta skulle kunna påverka revisorsrollen negativt. Vidare misstänkte FAR att revisorns klient skulle hålla inne med information då denne nu riskerade åtal.

Även om anmälningssplikten sedan tidigare endast funnits i Nederländerna och Frankrike tyckte inte Engerstedt vid lagens införande att det var konstigt att denna skulle tillämpas i Sverige. Detta då det fanns, och finns, andra internationella bestämmelser som föreskriver att revisorn ska beakta risken för oegentligheter och fel som begås inom det reviderade bolaget. Ett exempel är RS som föreskriver att revisorn även ska se till att företagsledningen ska följa de lagar och föreskrifter som gäller för bolagets verksamhet.

På senare år har FAR vant sig vid att revisorerna fått en ny roll genom anmälningssplikten. Engerstedt uppger ännu en gång att han tror att revisorerna har lärt sig hantera frågorna på ett bättre sätt. Han påpekar dock att målet inte riktigt är nått då revisorerna fortfarande anser att lagen till viss mån är svårhanterlig. Trots att FAR inte skulle vara negativt inställda till ett avskaffande av lagen, accepterar de det faktum att den förmodligen kommer att finnas kvar om några år. Engerstedt hoppas dock på en del justeringar av bestämmelserna. Bl.a. kan inte FAR se poängen med att revisorn efter anmälan alltid måste avgå från uppdraget. De menar att det rimligtvis borde räcka med att de personer som misstanken avser som en följd av revisorns anmälan lämnar bolaget och inte den anmälände revisorn. Detta då det verkar konstigt att en person som visat omsorg om bolaget, och varit lojal mot detsamma, måste avgå. Istället för ABLs bestämmelser anser FAR att revisorn bör kunna rätta sig efter RL och de bestämmelser som talar om

revisorernas opartiskhet och självständighet. På detta sätt skulle revisorn själv kunna bestämma om denne vill avgå i de situationer där oberoendet är hotat.

Vidare nämner Engerstedt att FAR har haft synpunkter på den 14-dagarsperiod som styrelsen har på sig att avhjälpa brottet innan revisorn är tvungen att anmäla till åklagare. Fr.o.m. den 1 januari 2006 har det emellertid bestämts att denna tidsfrist ska utökas till fyra veckor. FAR anser att detta är ett steg i rätt riktning, dock inte tillräckligt. Ytterligare en brist med lagen är enligt Engerstedt den HD-dom som kom år 2004. För att råda bot på det prejudikat som HD skapat, har FAR tillsammans med Sveriges advokatsamfund lämnat in en begäran till justitiedepartementet om en lagändring. Då FAR som representant för revisorerna inte tror att de själva har styrkan att ändra lagen, har de bett EBM att gå till justitiedepartementet med en begäran om en översyn av bestämmelserna. Detta då effekten tros bli större om begäran kommer från detta håll än från revisorerna själva.

Även om det skulle dröja innan dessa eller andra modifieringar görs rörande revisorernas anmälningsplikt, tror Engerstedt att ökade erfarenheter kommer att göra det enklare för revisorerna att hantera denna. Han menar att detta kan leda till att en stor del av den slarviga brottsligheten, till följd av oförstånd, bristande kompetens och tid, kan försvinna. Då är mycket vunnet.

6.3 Chefsjurist, Anders Strömqvist

Öhrlings PwC är ett av Sveriges ledande företag inom revision och rådgivning med 3000 medarbetare på 125 kontor runt om i landet. I tjänsteutbudet ingår förutom revision även redovisning, riskhantering, skatterådgivning, corporate finance och annan revisionsnära rådgivning.¹²¹ Anders Strömqvist har arbetat som chefsjurist på firmans huvudkontor i Stockholm sedan år 2001. Dessförinnan på var han anställd på FAR i 14 år och han har på så sätt varit i branschen nästan 20 år. På Öhrlings PwC har han en mer konsultativ roll där han arbetar med olika typer av problem som rör revisorers arbete i förhållande till revisorslagstiftningen och ABL.

6.3.1 Revisorernas anmälningsplikt och uppkomsten av praxis

Strömqvist upplever det inte svårt att tolka nykomna lagar och rekommendationer.

¹²¹ www.pwcglobal.com, 2005-12-14

Han pekar på sin långa erfarenhet samt att han får information om nya lagar internt inom organisationen såväl som från FAR, rättsfall i rättsdatabaser och även genom nyhetsbevakning. När anmälningsplikten kom visste han inledningsvis i stora drag hur denna skulle tolkas och tillämpas. Dock fann han vissa problem avseende tolkning och tillämpning av enskilda ord i lagtexten. Han fick då i viss mån hjälp av FAR och RN men framförallt av EBM rörande misstankar och straffrättsliga aspekter. Han upplever inte att tolkningen av olika rekvisit i lagen har förändrats men att lagen blivit lättare att använda genom en historik av avgjorda ärenden t.ex. HD-domen. Strömqvist bistår personligen med hjälp till revisorer på byrån kring bestämmelsen ungefär en gång i månaden.

Strömqvists möjlighet att påverka praxis är begränsad. Generellt sett säger han sig inte kunna påverka praxis, dock kan han påverka hur den enskilda byrån ska hantera olika frågor. Hans roll i firman är som tidigare nämnt informativ och påverkan kan ske i utveckling av praxis i enskilda frågor och fall. Framförallt gäller detta nya frågor som ännu inte har något vedertaget arbetssätt.

Den främsta källan till praxis överlag är FAR och branschen i sig menar Strömqvist. Skulle dock osäkerheter eller problem uppstå har RN en mycket stark ställning då dessa granskas. Generellt tror han att ett samarbete mellan de olika påverkande organisationerna är vanligt förekommande vid utformande av praxis kring nya bestämmelser. Om man istället ser till praxis kring just anmälningsplikten så är det enligt Strömqvist främst FAR och EBM. RN har inte varit inblandad i så många ärenden kring denna bestämmelse än och EBMs roll är tydlig p.g.a. den straffrättsliga anknytningen. Han menar att det ännu inte finns någon rättspraxis kring bestämmelsen men promemorian från 2004 och en informationsskrift från FAR leder vägen för revisorer. Med tiden tror han även att praxis utvecklats internt inom byråer utifrån tidigare fall och diskussioner inom företaget. Överlag tror han att revisorer har en känsla för hur lagen ska tillämpas och att denna praxis är orsaken till ökningen av anmälningar från revisorer.

För övrigt tycker Strömqvist att det är bra att revisorer genom anmälningsplikten är delaktiga i det brottsförebyggande och brottsbekämpande arbetet och att detta i vissa fall kan vara ett bra led i arbetet med brottsförebyggande åtgärder. Han var tveksam till en början men känner nu att det ger revisorn ytterligare ett verktyg förutom revisionsplikten. Han menar att i de flesta fall försöker styrelsen avhjälpa felet samtidigt som rättsvårdande myndigheter kan bli inkopplade i ett tidigare skede än annars möjligt. Han skulle inte vilja att plikten avskaffades men han förstår att revisorer kan uppleva den som jobbig och att den kan ha en negativ inverkan på relationen mellan revisor och klient. Om fem år tror Strömqvist att lagen kommer att innehålla fler skyldigheter och skärpta regler.

6.3.2 Revisorns granskning av lagervärdering

Strömqvist berättar att det införts strängare regler kring revisorns granskning av lagervärdering på senare år. Som exempel nämner han den bestämmelse som reglerar revisorns skyldighet att närvara om lagret är väsentligt. I det stora hela menar Strömqvist att revisorn vet hur han ska göra när han granskar lager. Vidare menar han att praxis på området är ett resultat av samarbete mellan berörda organisationer och att FAR om möjligt har en mer framträdande roll i och med att denna institution utvecklar god sed. Strömqvist påpekar även att praxis påverkas av internationella förhållanden främst genom IFAC och EU.

6.4 Auktoriserad revisor, Torsten Kullberg

Torsten Kullberg har arbetat som auktoriserad revisor i drygt 20 år och har även en bakgrund som jurist. Under hela sin tid som revisor har han varit verksam i företaget Horwarth Tönnerviks i Malmö. Under åttiotalet var Horwarth en av de större byråerna i Sverige. I slutet av detta decennium förekom dock ett stort antal sammanslagningar. Horwarth köptes upp av Ernst & Young men några av kontoren föredrog att hålla sig utanför fusionen och istället verka mer självständigt. Malmökontoret var ett av dessa. Idag är Horwarth Tönnerviks en mindre byrå som mest reviderar småföretag och Kullberg är sedan drygt tio år sedan ensam ägare till byrån.

6.4.1 Revisorns anmälningsplikt och uppkomsten av praxis

Torsten Kullberg känner att han på det allmänna planet förstår varför revisorn enligt anmälningsplikten ska vara delaktig i det brottsförebyggande arbetet. Däremot har han svårt att se sin roll i det hela då han tycker att det är svårt att veta hur han ska förhålla sig till anmälningsplikten. Detta då han som revisor samtidigt arbetar på uppdrag från aktieägarna.

Eftersom revisionen är ett område som ständigt förändras måste Kullberg hålla sig á jour gällande nya lagar och rekommendationer. Han framhåller att informationen om dessa fås från diverse företag som specialiserat sig på att sälja denna information i nyhetsbrev av olika slag. Som exempel nämner han Skattegruppen, Limhamnsgruppen, Björn Lundén m.fl. En annan källa är FAR komplett som över Internet ger revisorn en god utgångspunkt. När revisorn fått information om en ny lag måste denna tolkas, något som Kullberg inte tycker är helt lätt. Han menar att det alltid är frågetecknen som dyker upp, även i fallet med

anmälningsplikten.

Den organisation som ur Kullbergs synvinkel påverkar praxis mest inom revision idag är BFN. Detta då Horwarth Tönnerviks är en byrå som arbetar med små företag, vilket gör att de inte påverkas av IFRS. Kullberg nämner att IFRS endast berör stora bolag, ca 5 % av företagen i Sverige. När det gäller anmälningsplikten anser dock Kullberg att EBM och FAR har spelat en avgörande roll i vägledningen av revisorer, inte minst då revisorerna kan vända sig till dessa med frågor om lagens tillämpning. Han påpekar även att han, som revisor på en liten byrå, är hänvisad till sig själv och sitt egna kontaktnät vad gäller hjälp om tillämpningen av lagen.

Kullberg tror inte att det har uppkommit någon direkt generell praxis om hur anmälningsplikten ska tillämpas utan att det helt enkelt gäller att kunna tolka lagen genom lagboken. Han menar att denna praxis dock är kopplad till olika brottskategorier och att HD-domen rörande för sent inlämnad årsredovisning har ställt till en del praktiska bekymmer för revisorerna. På detta sätt förehåller han att förändringar i lagtolkningsförfarandet kan tänkas vara kritiska eller betydelsefulla skeden som bidragit till dagens praxis.

Lagar syftar ofta på stora bolag vilket gör att den praxis som utvecklas ofta påverkas av RS, rekommendationer etc. Inom ett litet bolag om Horwarth Tönnerviks känner Kullberg att han som revisor kan påverka praxis genom att han är den som gör gränsdragningar utifrån sunt förnuft. Vidare kan han hjälpa sina kollegor med sina erfarenheter eller ta del av deras upplevelser kring ett visst problem.

Kullbergs anmälningsstatistik är förhållandevis hög då han har anmält 4 klienter. Vidare tror han att de ökade antalet anmälningar av ekobrott beror på en slags utveckling av praxis. Detta då revisorerna sakta men säkert börjar förstå innebörden av lagen, samtidigt som EBM hytter med näven. På det stora hela råder det dock enligt Kullberg fortfarande stor osäkerhet kring hur anmälningsplikten ska tillämpas. Han tror att detta till stor del beror på att få revisorer känner till den brottskatalog som finns och vad ett bokföringsbrott är, då de inte är vana vid den sortens juridik.

Kullbergs personliga inställning till anmälningsplikten har på det stora hela varit oförändrad sedan införandet. Han kan som tidigare nämnts förstå varför lagen finns, även då den inte finns i så många andra länder. Trots detta menar han samtidigt att det som revisor är jobbigt att anmäla sin klient. Utifrån detta vidhåller han att ett avskaffande av lagen skulle förenkla revisorns umgänge med sin klient. Han menar att det de senaste fem åren har blivit allt tydligare att

revisorn har en granskningsroll på så sätt att klienten medvetet väljer att hålla ett visst avstånd till denne. Trots att Kullberg är positiv till ett avskaffande av lagen så tror han att lagens tillämpning kommer att öka de närmaste fem åren och därmed även de utredande fallen från RN.

6.4.2 Revisorns granskning av lagervärdering

När det gäller lagervärdering och förändringen av denna i och med införandet av IFRS menar Kullberg att detta är något som han inte tänker så mycket på. Detta då han som ovannämnt mest sysslar med mindre bolag som inte omfattas av IFRS regler. Dock påpekar han att det sedan länge finns en branschpraxis som alla revisorer bör känna till. I övrigt menar han att det i en liten byrå handlar mycket om sunt förnuft vid granskningen av lagervärdering samt att revisorn måste våga lita till sig själv.

Precis som vid anmälningsplikten anser Kullberg att det är diverse branschorganisationer som är delaktiga i utvecklandet av praxis för revisorerna. Han tror inte att det finns några kritiska skeden som bidragit till denna praxis men att en inventeringskungörelse från år 1955 kan sägas vara ett sådant då denna i princip har följts till och med år 1990. Kullberg menar att det tidigare inte funnits någon direkt utnämnd praxis men att det sedan år 1990 har tillkommit allt fler rekommendationer som utgått från de etablerade arbetsmetoder som funnits. I övrigt nämner Kullberg allmänna principer inom olika branscher och sunt förnuft som en grundmall för lagerinventering, och att detta ska göra det lättare för revisorn att finna fel. Vidare menar han att praxis gällande granskning av lagervärdering influeras av USA och övriga Europa, inte minst genom IFRS. Detta då Europeiska redovisningsregler som bekant ska flätas samman med amerikanska. Kullberg menar att dessa influenser så småningom smittas ner mot mindre organisationer men att detta är en väldigt långsam process. Även om Kullberg tror att han som revisor skulle kunna vara med och bidra till praxis gällande granskningsförfarandet via olika revisorsorganisationer så är det något som får komma i andra hand. Han menar att en revisor har allt för mycket att stå i och att det är lätt att denne redan drunknar i sin praktiska vardag.

Avslutningsvis framhåller Kullberg att olika branscher om redovisning och revision har en egen praxis. Som exempel nämner han att det gällande anmälningsplikten finns mer bestämmelser medan det inom granskningen av lagervärdering snarare är en mer djupt rotad praxis. Samtidigt menar han att det inte tidigare funnits någon direkt skriven praxis inom lagervärderingsgranskning men att det till följd internationella influenser uppkommer allt fler bestämmelser vilket leder till att revisorn blir mer uppbunden.

6.5 Auktoriserad revisor, Staffan Persson

Revisionsbyrån SET Auktoriserade Revisorer (SET), är ett svenskt företag med experter inom revision, finansiering och skatter. I dagsläget har SET ett par hundra anställda på totalt 13 kontor framförallt i Stockholm, Göteborg och Öresundsregionen. Varje kontor verkar självständigt och det finns en kontorschef på varje enhet.¹²² Staffan Persson arbetar som kontorschef för Malmökontoret. Han har varit yrkesaktiv i 25 år och arbetat som auktoriserad revisor i 16 år. Sedan 10 år tillbaka är Persson en av delägarna på SET i Malmö, där det handhas bolag från enmansföretag till noterade bolag, dock ej på A-listan.

6.5.1 Revisorns anmälningsplikt och uppkomsten av praxis

Att som revisor delta i det brottsförebyggande arbetet genom anmälningsplikten, är något som Staffan Persson upplever som ovant. Detta då det finns en del svårigheter med lagen kring juridik rörande bedrägeri, trolöshet mot huvudman etc. Persson menar att det förhållandevis är lättare att tolka bokföringsbrott, samt att det vid anmälningsplikten krävs en viss tillämpning av lagen som revisorerna normalt inte sysslar med. Den juridiska kunskap som revisorn har räcker då vanligtvis inte till, tycker Persson. Trots detta anser han att anmälningsplikten är positiv som en brottsförebyggande åtgärd. Detta eftersom EBM och ekoåklagarna numera borde få nya infallsvinklar som dessutom kommer de berörda myndigheterna till del i ett tidigare stadium än vad som tidigare var möjligt.

Persson anser inte att det överlag är svårt att tolka nykomna lagar och rekommendationer och att veta hur dessa ska användas. Framförallt inte senare rekommendationer då dessa har blivit mycket tydligare med detaljrika översättningar från USA. Trots detta är det mycket tid som går åt till tolkning menar Persson, då det har skett stora förändringar över tiden, samtidigt som det rör sig om mer detaljer på senare tid.

När det gäller frihet och möjlighet att som revisor påverka hur praxis överlag utvecklas, anser Persson att det för hans del inte känns som något osannolikt. Detta sker genom att det förs en dialog mellan kollegorna på revisionsbyrån angående det som inte är reglerat i lag. Denna tolkning påverkar i sin tur klientens redovisningsprinciper. Vidare tycker Persson att RR, FAR och BFN är de främsta källorna till utvecklandet av praxis och att detta sker genom ett visst samarbete dem emellan.

¹²² www.set-revision.se, 2005-12-13

Det krävs ständigt ny information om nya lagar och rekommendationer inom ett föränderligt område som revision. På SET sker detta genom nyhetsbrev, FARs samlingsvolym, diskussioner mellan kollegor samt utbildning vilken är internt gemensam för byrån. Vidare berättar Persson att byrån har två redovisningsspecialister som framförallt sysslar med redovisningsfrågor. Dessa har som uppgift att sprida sina kunskaper internt. På kontornivå finns så kallade alfamöten där yngre medlemmar diskuterar aktuella frågor. Slutligen finns extern utbildning i form av kurser t.ex. Institutet för Revisorsutbildning (IREV) och andra institut.

Inledningsvis då anmälningsplikten infördes visste inte Persson hur han skulle tillämpa lagen. I de stunder någon på byrån kände sig osäker, fanns alltid möjligheten att prata med FAR, RR och ekoåklagaren på EBM. Så är det fortfarande då vanan ännu inte finns inne. Persson anser dock att kunskapen om regelverken har blivit bättre, vilket gör att lagen blivit tydligare, samt att det har uppstått en viss praxis genom att revisorn för en dialog med åklagaren på EBM eller andra branschorganisationer. Några andra skeden över tiden som skulle ha kunnat bidra till dagens praxis kan inte Persson peka på.

Persson har aldrig varit tvungen att anmäla en klient. Däremot är det ett fåtal medarbetare på byrån som har gjort detta. Vad ökningen av antal anmälningar beror på tycker Persson är svårt att säga. Han menar dock att den HD-dom som kom angående för sent inlämnad årsredovisning säkerligen har varit en bidragande faktor, då denna är mycket tydlig i när man ska anmäla eller inte.

Inställningen till lagen har inte förändrats över tiden för Perssons del. Vidare anser han att det hade varit en enklare tillvaro för revisorerna om anmälningsplikten hade försvunnit. Dock anser han att det går att se att lagen hjälper samhället i det brottsförebyggande arbetet. Om lagens tillämpning om fem år tror Persson att revisorerna har fått mer vana och att den inte känns så dramatisk längre.

6.5.2 Revisorns granskning av lagervärdering

Persson framhåller att tolkningen av IFRS läggs över på SETs specialister efter styrning av RS. Vidare menar han att granskningen gällande varulagervärdering tidigare har varit väldigt reglerat och att det finns mycket utarbetade principer gällande inkurans etc. Han anser att dessa regler numer sitter i ryggraden, och att man många gånger får använda sig av sunt förnuft. Efter införandet av IFRS har praxis gällande granskning av varulager, enligt Persson i stort sett inte förändrats. Han menar att tekniken att granska i princip är den samma men att målet är

annorlunda. Ledstjärnan för granskningen idag är risk och väsentlighet. I de flesta bolag är varulagret en mycket väsentlig post vilket medför att det måste granskas noggrant. Vidare anser Persson att revisorer idag vet relativt väl hur de ska arbeta med denna granskning. Dock säger han att det idag många gånger måste till specialistuttalanden i speciella situationer då kunskapen inte räcker till. Vidare är branschkunskap mycket viktigt då varje företag är unikt på ett eller annat sätt.

Till följd av att det upptäckts att de större felen i bokslut och rena bedrägerier ofta förekommer i ett företags värdering av varulager, menar Persson att en viss revisionsteknik har skapats. Detta kan sägas vara betydelsefulla skeden som bidragit till dagens praxis.

Persson anser att praxis kring lagervärdering främst påverkas av revisorer i samarbete med klienterna, samt att rekommendationer bildar grunden för vad som är god redovisningssed. Vidare anser han att det är RR som bestämmer hur denna ska se ut. Då dessa rekommendationer har sin grund i utlandet (IFRS/IAS), menar Persson att det egentligen är motsvarande branschorganisationer i USA som påverkar, d.v.s. IASB.

6.6 Auktoriserad revisor, Irene Canerholm

I början av 1980-talet gick fyra revisionsbyråer samman under namnet Touche Ross. Detta var grunden till Deloitte som numera är ett revisions- och konsultföretag. I Sverige består företaget av 1000 anställda, fördelade på drygt 30 orter runt om i landet.¹²³ Irene Canerholm har arbetat som auktoriserad revisor sedan år 1974 och varit verksam på både mindre och större byråer. Idag är hon anställd på Deloitte där hon har börsnoterade företag bland sina klienter.

6.6.1 Revisorns anmälningsplikt och uppkomsten av praxis

Canerholm har inga svårigheter när det gäller att tolka nya lagar. Information om dessa får hon främst internt inom företaget men också genom nyhetsbladen *FAR info* och *Nytt Från Revisorn*. Hon framhåller att då hon verkar på en av de stora firmorna har hon möjlighet att indirekt via ledningen påverka hur praxis utvecklas. Deloitte är nämligen representerat på olika nivåer i BFN, FAR och övriga normgivande organisationer, undantaget rättsväsendet. På så sätt har firman inflytande på de rekommendationer som utfärdas inom området.

¹²³ www.deloitte.com, 2006-01-09

Att revisorn ska anmäla vid misstanke om brott är något som Canerholm inte är odelat förtjust i. Vidare tycker hon att det är på gränsen till vad som ska innefattas i revisorns arbetsuppgifter, en inställning som hon haft ända sedan lagen kom. Hon menar också att om det finns orenheter i en organisation avgår man självmant och att det inte behövs en lag som reglerar detta. Hon tror heller inte att det är ett särskilt bra verktyg mot förebyggande av brott. Istället är Canerholm rädd för att det kan verka hämmande på informationsflödet mellan klient och revisor. Samtidigt kan hon förstå att staten vill ha all hjälp de kan få i kampen mot ekonomisk brottslighet. Hon ifrågasätter dock om domstolarna och myndigheterna verkligen besitter den kompetens som krävs för att behandla dessa anmälningar på ett riktigt sätt. Vidare menar hon att revisorerna har lärt sig acceptera lagen och att hon inte tycker att den ska avskaffas. Hon tycker inte att det känns konstigt att jobba med en lag som inte finns internationellt. Det är inte den enda bestämmelse som finns bara i Sverige. Samtidigt pekar hon på att man t.ex. i USA, även om man inte har anmälningsplikt, har en mängd andra bestämmelser som vi inte har här i Sverige.

Inledningsvis visste Canerholm ganska väl hur hon skulle tillämpa lagen. Dock uppstod det diskussioner kring begreppen risk och väsentlighet och hur de i dessa fall skulle tolkas. Problemet löstes dock snabbt inom den interna organisationen. Canerholm hävdar att gränsen mellan risk och väsentlighet nu är klarare men att det inte finns något som i svart och vitt reder ut exakt var denna ska dras. Det finns inga fall kring detta som har avgjorts i rätten och därmed finns inga helt klara regler utan man får använda sig av sitt förnuft. Man får bedöma vad som är väsentligt från fall till fall.

Canerholm nämner vidare promemorian från år 2004 men menar att denna inte kan kallas direkt för praxis. Denna är snarare anvisningar till hur EBM vill att revisorn ska arbeta och inte hur denne arbetar. Hon menar dock att det finns en god kompetens inom de stora byråerna om hur lagen ska hanteras. Canerholm har inte själv varit med om att anmäla en klient för misstanke om brott. Dock har hon flertalet gånger diskuterat sådana situationer med kollegor som haft anledning till misstanke. Så sent som bara några veckor innan denna intervju gjordes blev hon tillfrågad om råd från en kollega som befann sig i just en sådan situation. Canerholms råd just i denna belägenhet blev att anmäla klienten.

Ökningen av anmälningar från revisorer tror hon beror på en ökad kännedom om lagen och hur man ska arbeta utifrån denna i kombination med en ökning av ekobrott i samhället nationellt såväl som internationellt. Revisorer börjar också förstå den risk de löper om de inte anmäler tror Canerholm. Internet har gjort det lättare att utföra brott utom länders gränser och hon tror att detta kan leda till samarbete mellan länders lagstiftning i framtiden.

6.6.2 Revisorns granskning av lagervärdering

Canerholm är övertygad om att det finns en väl utarbetad praxis kring granskning av lagervärdering idag och att revisorer mycket väl vet hur de ska arbeta med detta. Dock framhåller hon att problem kan uppstå när lagret är en väsentlig post och då revisorn måste närvara vid inventering. Vidare berättar Canerholm att RN har granskat revisorer och meddelat varningar till de som inte har dokumenterat eller närvarat vid revideringen. Hon menar att detta har lett till att revisionsbyråerna bättre har förstått allvaret kring bestämmelsen och varför det är så viktigt.

Canerholm anser att den praxis som har utvecklats på området är ett resultat av ett samarbete mellan revisionsorganisationerna. FAR och BFN har gett ut rekommendationer om denna granskning samtidigt som det regleras i skattelagstiftningen och att det internt inom byråerna finns manualer som noggrant ställer krav på revisorns dokumentation. Hon menar även att dessa bestämmelser påverkas starkt av internationella föreskrifter, framförallt inom Deloitte som är en internationell byrå och som influeras mycket av det amerikanska arbetssättet.

6.7 Revisorsnämnden (RN)

År 1995 inrättades RN med syfte att fungera som tillsynsmyndighet för godkända och auktoriserade revisorer i Sverige. Organisationen har betydelse för revisionens framträdande roll i kampen mot ekonomisk brottslighet. Detta bl.a. genom att säkerställa att god revisionssed och god revisorssed utvecklas på bästa sätt (se även 3.1.1 och 3.1.2). I RNs arbetsuppgifter ingår godkännande, auktorisation, registrering samt examination av revisorer. Vidare ska RN granska anmälningar av revisorer som bl.a. gjorts av missnöjda klienter. Uttalanden rörande dessa revisorer görs till stor del utifrån de rekommendationer som utfärdas av SRS och FAR. Om RN finner att en revisor har brutit mot föreskrivna regler kan åtgärder såsom erinran, varning eller upphävande användas. En revisor som varnas kan även åläggas att betala straffavgift till staten.¹²⁴

Vid kontakt med RN visade det sig att de inte kände att de kunde tillföra något av betydande art till vår utredning. Detta gjorde att en intervju inte kändes nödvändig. Dock valde de att skicka två disciplinärenden där revisorer varit föremål för granskning rörande anmälningssplikten. I det första fallet gällande revisor

¹²⁴ www.revisorsnamnden.se, 2006-01-04

Hamberg framkom det att denne negligerat att göra en anmälan inom aktiebolaget i enlighet med anmälningsplikten. P.g.a. att han på detta samt en rad andra sätt hade underlåtit att fullgöra sina förpliktelser som revisor valde RN att tilldela honom en varning.¹²⁵ I det andra fallet hade revisor Andersson som plikten kräver underrättat styrelsen om den bristfälliga bokföringen vid upprepade tillfällen. När rättelse inte gjorts då bristerna påtalats lät han dock bli att göra en anmälan. RN fann att Andersson allvarligt hade brustit i sina skyldigheter som revisor varpå även denne fick en varning.¹²⁶

¹²⁵ RN, Disciplinärende Dnr 2000-1278/2001-888

¹²⁶ RN, Disciplinärende Dnr 2002-1417

7 ANALYS

I detta kapitel analyseras de svar vi erhållit från våra respondenter rörande anmälningssplikten samt revisorns lagervärderingsgranskning. Vi inleder med att diskutera vilka faktorer som påverkar praxis i praktiken därefter på vilket sätt denna har påverkats. Vi avslutar med en beskrivning av hur praxis rörande de båda lagarna ser ut idag.

7.1 Inverkan på revisionspraxis

Utifrån den information vi funnit i skriven litteratur samt den empiri vi insamlat genom intervjuer med diverse respondenter kan ett visst mönster urskiljas rörande utvecklingen av praxis inom revision. Åtminstone rörande de ämnesområden vi har valt att belysa, d.v.s. anmälningssplikt och granskning av lagervärdering. Vidare bör nämnas att det är svårt att generalisera utifrån resultaten av undersökningen på grund av anmälningsspliktens unika karaktär.

Generellt sett har våra respondenter likartade uppfattningar om vem och vad som påverkar praxis inom anmälningssplikten respektive lagervärderingsgranskningen. Dock kan vissa skillnader urskiljas rörande åsikterna kring betydelsen av de olika påverkande faktorerna.

7.2 Vilka faktorer påverkar i praktiken praxis rörande anmälningssplikten och granskning av lagervärdering?

Ur de intervjuer vi genomfört, kan vi utläsa att det inom revision generellt sett, råder vissa skillnader i respondenternas uppfattning rörande olika faktorer inverkan på praxis. I den jämförelse vi gjort mellan anmälningssplikten och granskning av lagervärdering, har det dock visat sig att de båda bestämmelserna i stort sett påverkas av likartade faktorer.

Det råder inga direkta tvivel bland de tillfrågade gällande vem eller vilka organisationer som är framstående källor till utveckling av praxis rörande revisorns anmälningsplikt. Samtliga tillfrågade nämner FAR och andra branschorganisationer som exempel på organisationer som i ett samarbete påverkat anmälningsplikten via rekommendationer och uttalanden. EBM:s roll är given till följd av den straffrättsliga anknytningen. När det gäller lagervärderingsgranskning menar respondenterna att det istället är BFN och FAR som är framträdande organisationer samtidigt som RR har en viktig roll som delaktiga i utvecklandet av god sed. Vidare anser Persson att praxis kring lagervärdering främst påverkas av revisorer i samarbete med klienterna.

FAR via Urban Engerstedt (FAR) och Strömqvist menar att RN generellt sett har en viktig roll i granskningen av revisorer, men att de i fallet med anmälningsplikten inte har varit med och påverkat så mycket. Vidare är det ingen av de tillfrågade revisorerna som nämner RN som en viktig källa till utvecklingen av praxis kring denna bestämmelse. Canerholm framhåller att det även finns fall där RN, gällande lagervärderingsgranskningen, har meddelat varningar till de revisorer som inte har dokumenterat eller närvarat vid revideringen.

RN:s betydelse för utvecklingen av praxis ses idag som liten för de båda bestämmelserna. Vad gäller anmälningsplikten förmodar vi att den största anledningen till att RN:s roll ännu inte är så framträdande, är delvis p.g.a. bestämmelsen inte är mer än sju år gammal. Vidare menar vi att revisorernas knappa kontakt med myndigheten, till följd av att det är en förhållandevis ovanlig företeelse att anmäla en klient, gör att de inte ser RN som en viktig källa. Vi tror dock att RN:s roll kan tänkas bli större i framtiden med tanke på de nya regler som tillkommit på båda områden. Ett exempel är HD-domen från år 2004 som tillsammans med andra regler kan bidra till att fler revisorer anmäls och att RN i större utsträckning måste ta ställning till huruvida revisorerna bör dömas. I och med detta tror vi att RN, direkt eller indirekt, kommer att vara delaktiga i att ge revisionsbyråerna en bättre förståelse för allvaret i reglerna.

Genom utgivningen av rekommendationer och uttalanden, har en rad av de ovannämnda organisationerna arbetat vägledande för revisorerna i tolkningen av nya lagar, något som enligt de tillfrågade revisorerna är uppskattat. Dock är inställningen till den promemoria rörande revisorns anmälningsplikt som utfärdades år 2004 något splittrad. Strömqvist, samt de som varit delaktiga i utgivandet av denna, menar att den har stor del i utvecklingen av praxis. Revisorerna anser att den snarare bör ses som en anvisning för hur FAR och EBM vill att de ska arbeta. Vi menar att revisorernas uppfattning om denna beror på att den fortfarande är ganska ny. Dock tror vi att promemorian kommer att omarbetas successivt i framtiden så att även nya avgöranden behandlas. Detta är något som

kan komma att stärka yrkesutövarnas syn på skriften och följaktligen användandet av denna.

På senare tid har vissa områden inom svensk revision påverkats av internationella standarder. Denna påverkan är otydlig rörande anmälningssplikten, men kan dock urskiljas på större byråer med kontor i utlandet. Detta då det nationella arbetet här påverkas av de utländska kontorens organisationskultur t.ex. genom manualer och föreskrifter. Den internationella inverkan på lagervärderingsgranskning är motsatsvis väldigt tydlig då RS 2004 härstammar från USA. Detta visar sig i en detaljrikedom vilken lämnar mindre utrymme för revisorns tolkning, något som är typiskt för amerikanskt reglemente. Till följd av dessa internationella influenser blir revisorn alltmer uppbunden efter regler.

Då revision är ett område som strävar mot internationell samstämmighet tycker vi att det är något märkligt och bakåtsträvande att införa en lag som är mer eller mindre unik för Sverige. Undersökningen visar emellertid att respondenterna inte delar denna uppfattning då de menar att alla länder har sina särskilda bestämmelser, även Sverige. Den generella inställningen är att yrkesutövaren får finna sig i och anpassa sig till de regler som gäller i det land denne verkar.

Ytterligare en faktor som påverkar utvecklingen av revisionspraxis är den enskildes inställning. Vid införandet av revisorns anmälningssplikt var EBM väldigt positiva till lagens införande, vilket i och för sig inte är egendomligt då den tillkom på initiativ av denna myndighet. FAR, Strömqvist samt de tillfrågade revisorerna uppfattade lagen som en främmande företeelse. I synnerhet revisorerna upplevde denna nya arbetsuppgift som obekvämt då de numera kan tvingas att anmäla sin inkomstkälla. Vidare ansåg FAR, Canerholm samt EBM att det för revisorn skulle komma att bli svårt att hantera dessa arbetsuppgifter på ett riktigt sätt. Det syftades på avsaknad av kunskap samt att deras utbildning inte försåg dem med tillräcklig straffrättslig kompetens. Trots att revisorerna Kullberg och Persson inte var positiva till den nya lagen, kunde de dock förstå införandet. Detta då de i ett tidigt skede kunde urskilja en brottsförebyggande effekt.

Idag är de flesta av de tillfrågade positiva till anmälningssplikten och tycker att det är bra att revisorn kan bidra till det brottsförebyggande och brottsbekämpande arbetet. Denna inställning delas inte av Canerholm som inte finner att det är ett bra brottsförebyggande verktyg. Revisorerna Kullberg, Canerholm och Persson har trots skilda ståndpunkter om lagen fortfarande svårt att se sin roll i det hela och de vet fortfarande inte riktigt hur de ska förhålla sig till denna. Av respondenternas svar att döma har det utvecklats en slags praxis som gör att revisorerna idag på ett bättre sätt vet hur de ska hantera lagen. Dock finns fortfarande en hel del frågetecken till följd av lagens unga ålder som vi har anledning att tro kommer att

rätas ut med tiden. Samtliga respondenterna är eniga rörande anmälningsplikten fortlevnad. Alla tror, liksom vi, att denna kommer att finnas kvar om fem år, dock med vissa modifieringar.

7.3 På vilket sätt har revisorns praxis utvecklats rörande anmälningsplikten och granskning av lagervärdering?

Utifrån den teori vi funnit kring de två, i utredningen behandlade, områdena av revisorns arbete samt den insamlade empirin, kan ett visst mönster urskiljas gällande utvecklingen av revisionspraxis. Som tidigare konstaterats, menar vi att det generellt sett kan finnas skillnader i vilken ordning olika påverkande faktorer har utvecklat revisorns sätt att arbeta. Vi ämnar i nedanstående resonemang analysera om skillnader i sättet av praxisutveckling kan hänföras till anmälningsplikten i jämförelse med granskning av lagervärdering.

Lagervärderingsgranskning är ett förfarande som funnits under en väldigt lång tid. Första gången kravet på revision infördes i Sverige var år 1910. Vidare infördes år 1955 en inventeringskungörelse. Förordningen har sedan dess påverkat revisorernas sätt att arbeta med granskningen av lagervärdering, då det fram till 1990-talet var outtalad praxis att följa denna. Vid tidpunkten började rekommendationer från diverse branschorganisationer öka och striktare regler infördes. Detta har påverkat det granskningssätt som används av revisorerna idag. Som exempel kan nämnas att revisorn numera måste närvara vid lagerinventeringen. Då lång tid har förflutit sedan bestämmelsens införande har praxis kunnat mogna fram.

Situationen med revisorns skyldighet att anmäla vid misstanke om ekonomisk brottslighet är något annorlunda. Avstampet utgjordes av *Rubicon – rutiner, brottsutredningar vid konkurs*, promemorian från år 1993 som skulle fungera som ett bidragande led i förebyggandet av den ekonomiska brottsligheten. År 1999 infördes så ändringar i ABL som reglerade revisorns anmälningsplikt. Sedan dess har en mängd organisationer uttalat sig om bestämmelsen och en lagändring har gjorts. Via dessa rekommendationer har praxis vuxit fram på väldigt kort tid, dock endast gällande vissa kategorier i brottskatalogen.

Ovanstående framställning tyder på att det ännu inte finns någon utmärkande skillnad i vilken ordning olika påverkande faktorer har utvecklat revisorns sätt att arbeta. Dock spelar tidsaspekten en viktig roll. Vi tror att anmälningsplikten

praxisutveckling följer en liknande väg som vid lagervärderingsgranskning, om än något komprimerad och inte lika långt kommen. En anledning till att denna utveckling till viss mån har stressats fram är enligt oss att den ekonomiska brottsligheten på senare tid har intensifierats. Detta kan ha föranlett att olika revisorsorganisationer har utfärdat rekommendationer i högre takt, i syfte att underlätta revisorns arbete kring anmälningsförfarandet. På detta sätt skulle brottsligheten kunna förebyggas i ett tidigare skede genom att revisorn nu fick vägledning vid tolkningen av lagen.

Vi menar att denna snabba utveckling i kombination med att revisorn får en ny påtvingad arbetsroll, att upptäcka ekobrott, har påverkat revisorernas och vissa branschorganisationers inställning till bestämmelsen. I jämförelse med anmälningsplikten, har inställningen till lagervärderingsgranskning en positivare framtoning. Detta då granskning av lagervärdering har funnits under en längre tid med syftet att hjälpa klienten att undvika att värdera lagret fel. Vi menar att inställningen är mer jakande då det är ett sedan länge tillbaka ett accepterat förfarande inom kåren, samtidigt som det inte hotar förtroenderelationen mellan revisor och klient.

Vidare bör nämnas att så lång tid har förflutit sedan bestämmelsen om lagervärderingsgranskning infördes, att de revisorer som var verksamma vid införandet av denna bestämmelse inte längre är aktiva inom yrket. Med detta menar vi att bestämmelsen redan fanns då dagens revisorer inledde sin yrkesbana, något som kan ha bidragit till en positivare inställning och därmed en smidigare utveckling av praxis. Detta då det krävs en vilja till förändring för att praxis ska ändras.

7.4 Hur ser praxis ut idag rörande anmälningsplikten och granskning av lagervärdering?

Vår undersökning visar att revisorernas praxis, utifrån de faktorer som nämnts i kapitlets ovanstående avsnitt, har utvecklats på något olika sätt gällande anmälningsplikten gentemot lagervärderingsgranskning. Vidare har vi märkt tendenser till att praxis gällande samma bestämmelse kan se olika ut inom branschen. Vi menar att revisorerna på små och stora byråer av olika anledningar arbetar på skilda sätt med bestämmelserna, något som vi presenterar nedan.

Inställningen till svårighetsgraden i att tolka nya lagar är något skiftande bland

våra tillfrågade revisorer. Intervjuerna visar att de som arbetar på relativt små byråer, inte anser att de besitter den juridiska kompetens som de tror att det krävs för att revisorn enkelt ska kunna utläsa vad som menas med revisorns anmälningssplikt och dess tillämpning. Motsatsvis menar Canerholm, revisor på en stor byrå, att hon inte finner några större svårigheter i att tolka nya lagar och inte heller då anmälningssplikten. Vi tror att denna skillnad beror på att hon har tillgång till feedback från Deloitte's chefsjurist, samt att byrån är representerade i olika branschorganisationer. Därmed menar vi att Canerholm kan finna en annan trygghet i byråns interna organisation.

En viktig del i tolkningen av nya lagar är den information som revisorerna erhåller från olika källor. Samtliga tillfrågade revisorer nämner diverse nyhetsbrev samt information från FAR. Vidare menar vi att byråns storlek har en viss betydelse vid det praktiska arbetet gällande anmälningssplikten. Stora revisionsbyråer använder sig exempelvis av noggrant utformade manualer som visar hur revisorerna ska gå tillväga då problem uppstår. Vidare kan vi urskilja att ju större byrån är desto mer framträdande är den interna kommunikationen då gränsdragningsproblem uppstår rörande lagtexten. Detta i form av mer omfattande intern utbildning och diskussioner mellan revisor och jurist, samt andra berörda parter.

Även på en liten byrå finns ett visst informationsutbyte, dock i större grad via revisorns personliga kontaktnät, d.v.s. även externt. En distinkt likhet mellan byråer av varierande storlek är att revisorerna framhäver sunt förnuft som ett viktigt hjälpmedel i oklara situationer. Vidare menar samtliga respondenter att de får mycket hjälp av EBM och FAR i tolkningen och tillämpningen av anmälningssplikten. Något vi finner anmärkningsvärt är att EBM inte ser sig själva som ett rådgivande organ. Detta trots att de har anställda ekoåklagare, vars uppgift är att just hjälpa revisorerna med frågor rörande anmälningssplikten.

Även vid vår studie kring lagervärderingsgranskning har vi upptäckt vissa skillnader mellan stora och små byråers sätt att arbeta. Då IFRS berör marknadsnoterade företag, vilket endast innefattar ca 5 % av samtliga företag i Sverige, är detta något som de små byråerna sällan stöter på. De allra minsta byråerna behöver därmed inte kunna tolka IFRS vid utvecklingen av arbetet med granskningen. Detta är dock något som mellanstora och stora byråer tvingas göra då det påverkar lagervärderingen och därmed också granskningen av denna. Canerholm framhåller att det internt inom de stora byråerna finns manualer som noggrant ställer krav på revisorns dokumentation. Kullberg som arbetar på en väldigt liten byrå menar att det här handlar mycket om sunt förnuft vid granskningen av lagervärdering samt att revisorn måste våga lita till sig själv.

Det framgår tydligt av intervjuerna att branschkunskap är väldigt viktigt inom

lagervärderingsgranskning, då varje klient är unik på ett eller annat sätt. Detta är något som gör att revisorer på byråer av olika storlekar många gånger måste vända sig till specialister i situationer då kunskapen om lagervarorna inte är tillräcklig. Dock måste revisorn, som RS 2004 kräver, alltid närvara vid inventeringen, något som har påverkat både små och stora företags sätt att arbeta vid granskningen.

Samtliga respondenter menar slutligen att det finns en väl utarbetad praxis kring granskning av lagervärdering idag och att revisorer mycket väl vet hur de ska arbeta med detta. Genom att allmänna principer rörande lagervärdering följs inom olika branscher, samt att sunt förnuft används som en grundmall, underlättas revisorns granskningsarbete. På detta sätt understryker respondenterna att det inom granskningen av lagervärdering handlar om en djupt rotad praxis.

I en slutlig jämförelse mellan anmälningsplikt och lagervärderingsgranskning finner vi att skillnaderna små och stora byråer emellan, är större gällande anmälningsplikten. Något som vi inte tycker är konstigt då lagens unga ålder innebär att en djupt rotad praxis ännu inte vuxit fram.

8 SLUTSATSER

I detta avslutande kapitel presenteras de slutsatser som vi utifrån det valda syftet har kommit fram till under skrivprocessens gång. Avslutningsvis presenteras förslag till vidare forskning.

Med denna utredning har vi ämnat undersöka hur revisorns praxis har utvecklats utifrån anmälningsplikten. En rad slutsatser kan dras utifrån den analys vi gjort i föregående kapitel. Dock är vi medvetna om att vissa snedvridningar kan finnas i det empiriska materialet, exempelvis då respondenterna omöjligt kan tala för hela sin yrkeskår. Vidare kan svarens utförlighet ha påverkats av att vi, p.g.a. tidsbrist och avstånd, tvingats göra vissa intervjuer per telefon.

Då vi inte har haft tillfälle och möjlighet att undersöka praxis utveckling på samtliga områden inom revision, är det svårt att dra några slutsatser om generaliserbarheten i vår utredning. Detta då revision är ett väldigt brett område. Vi har därmed inte kunnat säkerhetsställa huruvida utvecklingen av lagervärderingspraxis motsvarar den generella praxisutvecklingen. Vi kan dock se att praxisutvecklingen för anmälningsplikten inte skiljer sig märkbart från den gällande lagervärderingsgranskningen.

Den promemoria som utkom år 1993, *Rubicon – rutiner, brottsutredningar vid konkurs*, kan sägas ha lagt grunden för den lagändring som infördes i ABL år 1999 rörande revisorns skyldighet att anmäla ekonomisk brottslighet. Då bestämmelserna var förhållandevis vaga, valde SRS, EBM och FAR i ett samarbete att ge ut en ny promemoria år 2004. Syftet var att underlätta revisorns praktiska arbete vid tillämpningen av lagen och därmed minska den ekonomiska brottsligheten. Via denna utredning, HD-domen från år 2004 samt en rad andra uttalanden och rekommendationer, har praxis gällande vissa brottskategorier vuxit fram under väldigt kort tid. Vi menar att de skeden som lett fram till dagens praxis gällande anmälningsplikten kan illustreras som i figuren på nästföljande sida.

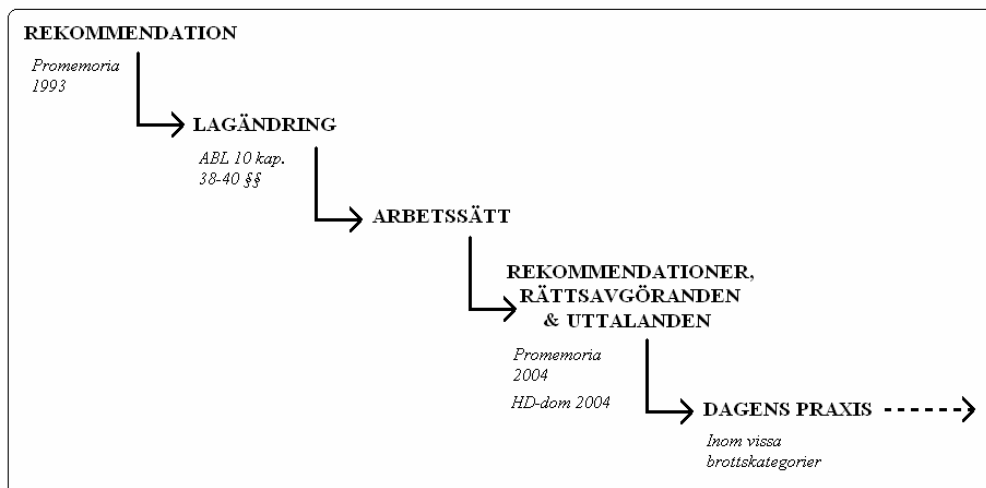


Fig. 8.1

Vår utredning visar att olika faktorer i liknade ordning, har bidragit till utvecklingen av revisorernas praxis gällande lagervärderingsgranskning. Dock skiljer sig tidsaspekterna åt. Lagervärderingsgranskning är ett förfarande med ett långt förflutet och idag djupt rotad praxis. Vi menar att anmälningsplikten som fortfarande är en förhållandevis ny bestämmelse, befinner sig i ett annat utvecklingskede. Vidare tror vi att en generellt accepterad branschpraxis, likt den som idag finns gällande lagervärderingsgranskning, kommer att uppstå rörande anmälningsplikten i framtiden. Nya bearbetningar och utgivningar av den promemoria som finns idag, kommer säkerligen att få liknade betydelse som kungörelsen från år 1955 fick för granskning av lagervärdering. På detta sätt, samt till följd av nya HD avgöranden, tror vi att anmälningsplikten kommer att få ökat fotfäste. Något som kommer att utveckla praxis inom fler brottskategorier än de som finns idag.

8.1 Förslag till vidare forskning

Sedan revisorns anmälningsplikt infördes har den blivit väldigt omdebatterad i tidskrifter och dylikt. Följden av detta har blivit att väldigt många studenter vid olika universitet har valt att belysa detta ämne på ett eller annat sätt. Detta gör att det kan vara svårt att finna ett kunskapsgap värt att fylla. Dock har det under vår utrednings gång uppkommit många intresseväckande aspekter som det för oss inte funnits tid och utrymme att behandla. Nedan följer en rad exempel på områden som vi anser skulle vara intressanta att titta närmre på:

- Revisorernas roll växer alltmer. Kommer framtidens yrkesutövare att få mer omfattande arbetsuppgifter än vad de har i dagsläget? Kan istället dagens godkända respektive auktoriserade revisorer komma att ersättas av

specialiserade revisorer inriktade på olika områden inom revision och redovisning?

- Vad händer med anmälningsplikten som brottsförebyggande åtgärd om avskaffandet av revisionsplikten för små företag blir verklighet? Kommer brottsstatistiken att minska till följd av att de små företagen, som idag p.g.a. okunskap och tidsbrist är de som slarvar mest med redovisningen, inte längre kommer att granskas?
- Till följd av olika avgöranden i domstol, t.ex. HD-domen från år 2004, blir det allt mer klart för revisorerna hur de ska arbeta med anmälningsplikten. Vi ställer oss frågan om mängden disciplinärenden kommer att öka från RN gällande revisorers underlåtenhet att anmäla sina klienter. Vidare finner vi det intressant att undersöka vilka påföljder som utfärdas då de granskade revisorerna fram tills idag endast blivit varnade.

KÄLLFÖRTECKNING

Elektroniska källor

- www.deloitte.com
- www.ekobrottsmyndigheten.se
- www.far.se
- www.far.se/balans/tystnad
- www.pwcglobal.com
- www.revisorsnamnden.se
- www.set-revision.se
- www.skatteverket.se
- www.susning.nu

Muntliga källor

- Canerholm, Irene, auktoriserad revisor, Deloitte, Malmö, 2005-12-15 (telefonintervju)
- Engerstedt, Urban, föreningsjurist, FAR, Stockholm, 2005-12-06 (telefonintervju)
- Holm, Gertrud, chefsåklagare, EBM, Malmö, 2005-12-12 (personlig intervju)
- Kullberg, Torsten, auktoriserad revisor, Horwarth Tönnerviks, Malmö, 2005-12-13 (personlig intervju)
- Persson, Staffan, auktoriserad revisor, SET, Malmö, 2005-12-13 (personlig intervju)
- Strömqvist, Anders, chefsjurist, Öhrlings PwC, Stockholm, 2005-12-14 (telefonintervju)

Publicerade källor

Artiklar

- Andersson, Hans & Johansson, Kjell (2000) "En (o)möjlig revisorsroll". *Balans* nr 1 2000.
- Danielsson, Åke & Larsson, Lars-Gunnar (2004) "RS utmanar revisorns

- beteende”. *Balans* nr 112004.
- Engerstedt, Urban (2004) “Högsta domstolen slår nu fast: sen årsredovisning är bokföringsbrott!”. *Balans* nr 12 2004.
 - Engerstedt, Urban (2004) ”Mera om revisorns skyldighet att anmäla misstanke om brott”. *Balans* nr 2 2004.
 - Halling, Pernilla (2004) ”Nya revisionsstandarden i Sverige kräver mer tid och höjda arvoden”. *Balans* nr 8-9 2004.
 - Holmquist, Bengt (2000) ”17 anmälningar från revisorer”. *Balans* nr 8-9 2000.
 - Hussein, M.E.A. (1981) “The innovative process is financial accounting standards setting”. *Accounting, Organization and Society* nr 1 1981.
 - Skog, Rolf (1998) ”Revisors skyldigheter vid misstanke om brott”. *Balans* nr 12 1998.
 - Trehörning, Pär (1994) ”Front mot ekobrotten: vilken roll får revisorn?”. *Balans* nr 6-7 1994.
 - Notering (2005) ”Skärpt straff för bokföringsbrott”. *Balans* nr 1 2005.

Böcker

- Anderson, Ib (1998) *Den uppenbara verkligheten*. Studentlitteratur
- Artsberg, Kristina (2003) *Redovisningsteori – policy och –praxis*. Liber Ekonomi.
- Bell, Emma & Bryman, Alan (2005) *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. Liber Ekonomi.
- Bernitz, Ulf , Heuman, Lars, Leijonhufvud, Madeleine, Seipel, Peter, Warnling-Nerep, Wiweka, Victorin, Anders, Vogel, Hans-Heinrich (2004) *Finna rätt. Juristens källmaterial och arbetsmetoder*. Norstedts Juridik AB.
- Göthberg, Anna-Karin, Habbe, Peter, Karlsson, Rickard (2002) *Projektarbete från idé till slutprodukt*. Bonniers.
- Hydén, Håkan (2001) *Rättsregler. En introduktion till juridiken*. Studentlitteratur, upplaga 5.
- Jacobsen, Dag Ingvar (2002) *Vad, hur och varför?* Studentlitteratur.
- Jönsson, Sten (1985) *Eliten och normerna. Drivkrafter i utvecklingen av redovisningspraxis*. Doxa AB.
- Kellgren, Jan (2004) *Redovisning och beskattning – om redovisningens betydelse för inkomstbeskattningen*. Studentlitteratur.
- Magnusson, Dan, Sigbladh, Roland (2001) *Ekonomisk brottslighet så skyddar du dig och din verksamhet*. Björn Lundén Information AB.
- Melander, Jan, Samuelsson, Joel (2002) *Tolkning och tillämpning*. Iustus förlag.
- Moberg, Krister (2003) *Bolagsrevisorn*. Nordstedts Juridik AB, upplaga 2:1.

- Moberg, Krister, Greve, Vagn, Langsted, Lars Bo, Harpf Tuomas, Eriksen, Morten (1992) *Revisorn och ekonomisk brottslighet*. Allmänna förlaget.

Övriga källor

- BRÅ Rapport 2004:4 ”Revisorernas anmälningsskyldighet”
- EBM, FAR, SRS, Promemoria 2003 ”Revisorns skyldigheter vid misstanke om brott”
- EBM Rapport 2004:1 ”Rapport om den ekonomiska brottsligheten”
- EBM Årsredovisning 2004
- FAR info nr 10, 2005
- FAR meddelande nr 21, 13 december 2004
- FAR, (2003) *FARs revisionsbok 2004*. FAR Förlag, upplaga 6.
- FAR, (2005) *FARs samlingsvolym 2005 Del 1*. FAR Förlag.
- FAR, (2005) *FARs samlingsvolym 2005 Del 2*. FAR Förlag
- Gregow, Torkel (2005) *Sveriges Rikes Lag*
- RN Disciplinärende, Dnr 2000-1278/2001-888
- RN Disciplinärende, Dnr 2002-1417
- Sjöström, Camilla (1994) *Revision och lagreglering – ett historiskt perspektiv*. Lic-avh no 417, IDA-EIS, Universitetet och tekniska högskolan i Linköping.

BILAGA 1

FRÅGOR TILL REVISORN

Anmälningsplikten:

- 1 Är det överlag svårt att tolka nykomna lagar och rekommendationer och veta hur dessa ska användas?
- 2 Känner du som revisor att du har frihet och möjlighet att påverka hur praxis överlag utvecklas? Direkt eller indirekt via företagsledningen?
- 3 Vem/vilken organisation anser du vara den främsta källan till utveckling av praxis?
- 4 Sker det något samarbete mellan olika aktörer eller är det en aktör som bestämmer?
- 5 Revisionen förändras ständigt. Hur får du information om nya lagar och rekommendationer?
- 6 Är du positiv till att du som revisor genom anmälningsplikten ska vara delaktig i det brottsförebyggande arbetet?
- 7 Är detta ett bra led i arbetet med brottsförebyggande åtgärder?
- 8 Visste du inledningsvis hur du skulle tillämpa anmälningsplikten och om inte, fanns det då någonstans du kunde vända dig för att få hjälp?
- 9 Fanns det några speciella rekvisit när lagen kom som skulle göra att du anmälde en klient och har dessa rekvisit förändrats med tiden?
- 10 Har det på senare tid utvecklats någon direkt praxis om hur anmälningsplikten ska tillämpas?
- 11 Påverkas denna av t.ex. internationella förhållanden? Om inte, kändes det inte konstigt att plötsligt tillämpa en lag som inte är internationellt erkänd?
- 12 Är lagen fortfarande oklar eller vet revisorer idag hur lagen ska tillämpas och vad som krävs för att anmäla en klient?
- 13 Fanns det några kritiska skeden över åren som bidragit till dagens praxis?
- 14 Har du någon gång valt att anmäla en klient utifrån lagen eller vet du någon som har gjort det?
- 15 Vad tror du ökningen av antalet anmälningar beror på, en utveckling av praxis för revisorer eller en ökning av brott överlag?
- 16 Vad hade du för inställning till anmälningsplikten när den kom respektive i dagsläget? Vad kan det bero på att din inställning har ändrats?
- 17 Skulle det vara positivt om anmälningsplikten avskaffades?
- 18 Vad tror du om lagens tillämpning om fem år?

Lagervärdering

- 19 Fanns det någon utarbetad praxis gällande lagervärdering innan införelsen av IFRS?

- 20 Fanns det, bland revisorer, någon motsättning till detta arbetssätt och har denna eventuella motsättning förändrats med tiden?
- 21 Har denna praxis på något sätt ändrats efter detta?
- 22 Är principen oklar på något sätt eller vet revisorer idag hur de ska arbeta med lagervärdering?
- 23 Fanns det några kritiska skeden, förutom IFRS, över åren som bidragit till dagens praxis?
- 24 Hur kan denna praxis påverkas? Har du som revisor något att säga till om här eller är det olika branschorganisationer som utfärdar rekommendationer eller påverkar på annat sätt?
- 25 Sker det något samarbete mellan olika aktörer eller är det en aktör som bestämmer?
- 26 Påverkas praxis i detta fall av internationella förhållanden och vem är det i så fall som modifierar principen efter detta?

FRÅGOR TILL CHEFSJURISTEN

Anmälningssplikten:

- 1 Är det överlag svårt att tolka nykomna lagar och rekommendationer och veta hur dessa ska användas?
- 2 Känner du som chefsjurist att du har frihet och möjlighet att påverka hur praxis överlag utvecklas eller har du mer en informativ roll?
- 3 Vem/vilken organisation anser du vara den främsta källan till utveckling av praxis?
- 4 Sker det något samarbete mellan olika aktörer eller är det en aktör som bestämmer?
- 5 Revisionen förändras ständigt. Hur får du information om nya lagar och rekommendationer?
- 6 Är du positiv till att revisorn genom anmälningssplikten ska vara delaktig i det brottsförebyggande arbetet?
- 7 Är detta ett bra led i arbetet med brottsförebyggande åtgärder?
- 8 Visste du inledningsvis hur anmälningssplikten skulle tillämpas och om inte, fanns det då någonstans du kunde vända dig för att få hjälp?
- 9 Fanns det några speciella rekvisit när lagen kom som skulle leda till en anmälan och har dessa rekvisit förändrats med tiden?
- 10 Har det på senare tid utvecklats någon direkt praxis om hur anmälningssplikten ska tillämpas?
- 11 Påverkas denna av t.ex. internationella förhållanden? Om inte, kändes det inte konstigt att det infördes en lag som inte är internationellt erkänd?
- 12 Är lagen fortfarande oklar eller vet revisorer idag hur lagen ska tillämpas och vad som krävs för att anmäla en klient?
- 13 Fanns det några kritiska skeden över åren som bidragit till dagens praxis?

- 14 Har du varit med om att en revisor anmält en klient och bistod du i så fall med hjälp till beslutet?
- 15 Vad tror du ökningen av antalet anmälningar beror på, en utveckling av praxis för revisorer eller en ökning av brott överlag?
- 16 Vad hade du för inställning till anmälningsplikten när den kom respektive i dagsläget? Vad kan det bero på att din inställning har ändrats?
- 17 Skulle det vara positivt om anmälningsplikten avskaffades?
- 18 Vad tror du om lagens tillämpning om fem år?

Lagervärdering

- 19 Fanns det någon utarbetad praxis gällande granskningen av lagervärdering innan införelsen av IFRS?
- 20 Fanns det, bland revisorer, någon motsättning till detta arbetssätt och har denna eventuella motsättning förändrats med tiden?
- 21 Har denna praxis på något sätt ändrats efter detta?
- 22 Är principen oklar på något sätt eller vet revisorer idag hur de ska arbeta med granskning av lagervärdering?
- 23 Fanns det några kritiska skeden, förutom IFRS, över åren som bidragit till dagens praxis?
- 24 Hur kan denna praxis påverkas? Har du som chefsjurist något att säga till om här eller är det olika branschorganisationer som utfärdar rekommendationer eller påverkar på annat sätt?
- 25 Sker det något samarbete mellan olika aktörer eller är det en aktör som bestämmer?
- 26 Påverkas praxis i detta fall av internationella förhållanden och vem är det i så fall som modifierar principen efter detta?

FRÅGOR TILL FAR

- 1 Är det svårt att tolka en ny lag och veta hur denna ska användas?
- 2 Är lagen fortfarande oklar eller vet revisorer idag hur lagen ska tillämpas och vad som krävs för att anmäla en klient?
- 3 Har FAR varit delaktiga i processen att informera revisorerna?
- 4 Har FAR någon annan roll i utvecklandet av praxis för revisorer?
- 5 Vad hade FAR för inställning till anmälningsplikten när den kom respektive i dagsläget? Vad kan det bero på att din inställning har ändrats?
- 6 Är ni positiva till att revisorn genom lagen ska vara delaktig i det brottsförebyggande arbetet?
- 7 Fanns det några speciella rekvisit när lagen kom och har dessa rekvisit förändrats med tiden?
- 8 Kan du utifrån detta se att det på senare tid har utvecklats någon direkt praxis om hur anmälningsplikten ska tillämpas?

- 9 Fanns det några kritiska skeden över åren som bidragit till dagens praxis?
- 10 Är det många revisorer som vänder sig till er för att diskutera tillämpningen av lagen och är osäkra ifall de ska anmäla en klient eller ej?
- 11 Finns det några andra lagar eller rekommendationer som ger upphov till frågor till er? Vilka skulle dessa kunna vara?
- 12 Vem/vilken organisation anser du vara den främsta källan till utveckling av praxis?
- 13 Var FAR med och utformade anmälningsplikten för revisorer?
- 14 Skulle det vara positivt om anmälningsplikten avskaffades?
- 15 Vad tror du om lagens tillämpning om fem år?
- 16 Är det inte konstigt att man inför en lag som går emot harmoniseringen av redovisningsregler världen över?

FRÅGOR TILL EBM

- 1 Har du märkt någon förändring av den ekonomiska brottsligheten under de senare åren? På vilket sätt?
- 2 Finns det någon statistik att tillgå?
- 3 Var EBM med och utformade anmälningsplikten för revisorer?
- 4 Är ni positiva till att revisorn genom lagen ska vara delaktig i det brottsförebyggande arbetet och har effekten uppfyllt förväntningarna?
- 5 Om ja, valde ni medvetet att ge ett visst tolkningsutrymme för att det senare skulle kunna ges en möjlighet för revisorerna att utarbeta praxis?
- 6 Har denna praxis utarbetats så som ni önskade?
- 7 Har EBM någon roll i utvecklandet av praxis för revisorer?
- 8 Har det på senare tid utvecklats någon direkt praxis om hur anmälningsplikten ska tillämpas?
- 9 Vem/vilken organisation anser du vara den främsta källan till utveckling av praxis?
- 10 Är det många revisorer som vänder sig till er för att diskutera tillämpningen av lagen och är osäkra ifall de ska anmäla en klient eller ej?
- 11 Tror du att de ökade antalet anmälningar beror på att revisorerna idag har lättare att anmäla sin klient till följd av att det har utarbetats praxis över åren? Eller tror du att beror på en brottsökning överlag?
- 12 Vad hade du för inställning till anmälningsplikten när den kom respektive i dagsläget? Vad kan det bero på att din inställning har ändrats?
- 13 Skulle det vara positivt om anmälningsplikten avskaffades?
- 14 Vad tror du om lagens tillämpning om fem år?