



EKONOMIHÖGSKOLAN
Lunds universitet

Företagsekonomiska Institutionen

Kandidatuppsats
Januari 2005

Lagen om revisorns anmälningsskyldighet -fungerar lagen i praktiken?

Handledare

Erling Green

Carl Michael Unger

Författare

Karin Fernström, 810522

Jenny Lindahl, 810308

Cathrine Persson, 820728

Emma Persson, 820428

FÖRKORTNINGAR

ABL	Aktiebolagslagen (1975:1385)
BrB	Brottsbalken
BRÅ	Brottsförebyggande Rådet
EBM	Ekobrottsmyndigheten
FAR	Föreningen för revisionsbyråbranschen
HD	Högsta Domstolen
RevL	Revisionslag (1999:1079)
SOU	Statens Offentliga Utredningar
SRS	Svenska Revisorssamfundet

SAMMANFATTNING

- Uppsatsens titel:** Revisorns anmälningsskyldighet
- Seminariedatum:** 11 januari, 2005
- Ämne/kurs:** FEK 582 Kandidatuppsats, 10 poäng
- Författare:** Karin Fernström, Jenny Lindahl, Cathrine Persson och Emma Persson
- Handledare:** Erling Green och Carl Michael Unger
- Fem nyckelord:** anmälningsskyldighet, revision, ekobrott, tystnadsplikt, oberoende
- Syfte:** Vårt syfte med denna uppsats är att utifrån ett empiriskt material undersöka om en tillämpning av lagen medför att lagstiftarens avsikter uppnås.
- Metod:** Vi har valt att göra en kvalitativ undersökning genom öppna och individuella intervjuer med representanter från revisionsbyråer, EBM, Skatteverket och näringslivet. Vi har i huvudsak utgått från ett induktivt angreppssätt.
- Teoretiska perspektiv:** Vi behandlar revisorns yrkesutövande och går igenom relevanta lagar. Vidare belyser vi innebörd och betydelse av begreppet ekonomisk brottslighet.
- Empiri:** Vårt empiriska underlag är en sammanställning av 21 intervjuer med respondenter från revisorer, EBM, Skatteverket och näringslivet.
- Slutsatser:** Sammantaget tyder det som framkommit i vår undersökning på att lagen om revisorns anmälningsskyldighet inte fungerar i praktiken. Vi ser flera skäl till varför det är så. Ett skäl är att brottsbenägna personer tenderar att vända sig till oseriösa revisorer eller väljer en annan bolagsform för att undkomma lagen. Ytterligare ett skäl är att revisorn känner att han saknar den juridiska kompetens som krävs för att kunna tillämpa lagen korrekt.

ABSTRACT

- Titel:** The Auditor's duty to report suspicion of crime
- Seminar date:** January the 11th 2005
- Course:** Bachelor thesis in business administration, 10 Swedish Credits (15 ECTS)
- Authors:** Karin Fernström, Jenny Lindahl, Cathrine Persson and Emma Persson
- Advisors:** Erling Green and Carl Michael Unger
- Key words:** Duty to report, audit, economic crime, professional secrecy, independence.
- Purpose:** Our purpose with this essay is to investigate whether the current legislation is operating as intended by the legislators, based on an empirical study.
- Methodology:** Our choice is to do a qualitative investigation through open and individual interviews with representatives from audit firms, the trade and industry, the economic crime authority and the tax authority. Our approach throughout the investigation is mainly an inductive course of action.
- Theoretical perspectives:** Our essay describes the auditor's profession and relevant regulation and legislation. Furthermore we describe the meaning of the term economic crime.
- Empirical foundation:** Our empirical study is based on 21 interviews with professionals from audit firms, the economic crime authority, the tax authority and executives within the business sector.
- Conclusions:** Our investigation has shown that the law considering the auditor's duty to report suspicion of crime has no desirable effect and doesn't work properly. In our opinion, there are several reasons why the regulation has no concrete effect. Persons with criminal inclination might choose auditors that are less scrupulous or might choose another legal form of corporation, so that the regulation doesn't apply to them. The investigation has also shown that the auditor lacks education in law, particularly in penalty law, which he needs in order to be able to put the duty into practice.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

FÖRKORTNINGAR	2
SAMMANFATTNING	3
ABSTRACT	4
1. INLEDNING	8
1.1 INTRODUKTION TILL ÄMNET	8
1.2 PROBLEMDISKUSSION	9
1.3 SYFTE	12
1.4 MÅLGRUPP	12
1.5 AVGRÄNSNINGAR	12
1.6 DISPOSITION	12
2. METOD	14
2.1 VAL AV ÄMNE.....	14
2.2 PERSONLIG REFERENSRAM	14
2.3 NÅGRA METODMÄSSIGA STÄLLNINGSTAGANDEN	15
2.3.1 Induktion och deduktion.....	15
2.3.2 Kvalitativ metod	16
2.4 DATAINSAMLING	16
2.4.1 Publicerade källor.....	17
2.4.2 Insamling av empiri	17
2.4.3 Källkritik	20
3. REVISORNS YRKESUTÖVANDE	21
3.1 REVISORNS UPPGIFTER	21
3.1.1 Revision i aktiebolag.....	23
3.2 GOD REVISIONSSED	23
3.2.1 Revisorns tystnadsplikt och upplysningsplikt.....	25
3.2.2 Revisorns oberoende	25
3.3 REVISORNS ANMÄLNINGSSKYLDIGHET.....	27
3.3.1 Bestämmelserna i ABL.....	27
3.3.2 Vilka brott skall misstanken avse	29
3.3.3 Svårigheter med lagens tillämpning.....	31
3.3.4 Situationer som revisorn bör uppmärksamma	33
3.3.5 Påföljder för revisorn.....	34
4. EKONOMISK BROTTSLIGHET	35
4.1 VAD ÄR EKOBROTT?	35
4.2 EKOBROTTENS KONSEKVENSER.....	36
4.3 AKTÖRER VID BEKÄMPNING AV EKOBROTT	37
4.4 ATT FÖREBYGGA EKOBROTT	37
4.5 TEORINS VIDARE ANVÄNDNING	38
5. EMPIRI	39

5.1	REVISORER	39
5.1.1	Revisor A.....	39
5.1.2	Revisor B.....	40
5.1.3	Revisor C.....	41
5.1.4	Revisor D.....	42
5.1.5	Revisor E.....	43
5.1.6	Revisor F.....	44
5.1.7	Revisor G.....	45
5.1.8	Revisor H och revisor I.....	46
5.1.9	Revisor J.....	48
5.1.10	Revisor K.....	49
5.2	EBM.....	51
5.2.1	Respondenterna X och Y.....	51
5.2.2	Respondent Z.....	52
5.2.3	Respondent Å.....	53
5.2.4	Respondent Ä.....	54
5.3	SKATTEVERKET	56
5.3.1	Respondent L.....	56
5.3.2	Respondent M.....	57
5.3.3	Respondent N.....	58
5.4	NÄRINGSLIV	59
5.4.1	Företag Alfa.....	59
5.4.2	Företag Beta.....	60
5.4.3	Företag Gamma.....	61
5.4.4	Företag Delta.....	62
5.5	HÖGSTA DOMSTOLENS DOM.....	62
5.6	STATISTIK ÖVER INKOMNA ANMÄLNINGAR	63
6.	ANALYS	64
6.1	INLEDNING	64
6.2	RESPONDENTERNAS INSTÄLLNING TILL LAGEN	65
6.2.1	Typfall 1: Övervägande positivt inställda till lagen.....	66
6.2.2	Typfall 2: Delade meningar om lagen.....	67
6.2.3	Typfall 3: Övervägande negativt inställda till lagen.....	67
6.2.4	Respondenternas gemensamma åsikter.....	68
6.3	LAGSTIFTARENS INTENTION MED LAGEN	69
6.4	REVISORNS INBLANDNING I DET BROTTSFÖREBYGGANDE ARBETET	71
6.5	LAGENS EFFEKT I PRAKTIKEN	72
7.	AVSLUTANDE DISKUSSION.....	74
7.1	SAMMANFATTANDE SLUTSATSER	74
7.2	FÖRSLAG PÅ VIDARE STUDIER	76
8.	KÄLLFÖRTECKNING	77
	BILAGA 1-FRÅGOR TILL RESPONDENTER	80
	Frågor till revisorn.....	80
	Frågor till EBM.....	81

<i>Frågor till Skatteverket</i>	81
<i>Frågor till näringslivet</i>	81
BILAGA 2	83

1. Inledning

I detta inledande kapitel kommer vi först att ge en allmän introduktion till vårt valda ämne. Här ges en bakgrund för att skapa en grundförståelse för problemet och därefter följer vår problemdiskussion. Problemdiskussionen ligger till grund för de primära frågeställningar vi kommer att analysera i uppsatsen. I problemdiskussionen kommer vi även att presentera vår ursprungliga ambition med denna uppsats vilken visade sig vara förenad med påtaglig svårighet. Problemdiskussionen och den problematik vi stötte på vid uppsatsens början ligger båda till grund för vårt valda syfte. Vidare följer en presentation av den målgrupp vi vänder oss till samt vilka avgränsningar vi gjort. Avslutningsvis följer en kapiteldisposition.

1.1 Introduktion till ämnet

Den 1 januari 1999 trädde en ny lag i kraft¹ som ålägger *revisorn* i ett aktiebolag en anmälningsskyldighet vid misstanke om brott.² Enligt ABL 10 kap 38 § skall en revisor vidta åtgärder om han misstänker att VD eller styrelseledamot gjort sig skyldig till brott inom ramen för bolagets verksamhet. Den nya lagen är mycket omdebatterad och möttes av stor skepsis, främst bland revisorer, vid dess införande.

Revisorns motstånd grundar sig i att han saknar den straffrättsliga kompetens som krävs för att kunna göra en korrekt bedömning i varje enskilt fall.³ Vidare anser revisorn att lagen innebär en uppluckring av *tystnadsplikten* vilken är utgångspunkt för att *revision* ska kunna utföras på ett effektivt sätt. Tystnadsplikten är avgörande för att klienten ska kunna få förtroende för sin revisor och för att informationsutbytet ska bli så ärligt och öppet som möjligt.⁴ Att revisorn måste göra avkall på sin tystnadsplikt kan skada klientens förtroende för revisorn och risken är att revisorn kan uppfattas som en myndighetsperson eller som statens förlängda arm.⁵ Efter införandet av lagen har revisorn fått ompröva sin roll från att tidigare ha varit klientfokuserad till att nu även behöva beakta samhällets intresse.⁶

¹ ABL 10 kap 38-40 §§

² Skog, Rolf, (1998), "Revisorns skyldigheter vid misstanke om brott". *Balans* nr 12. 1998, s. 25

³ Engerstedt, Urban, (2003), "Mera om revisorns skyldighet att anmäla misstanke om brott", *Balans* nr 2, 2003, s. 31

⁴ SOU 1995:44, Aktiebolagets organisation, s. 295

⁵ SOU 1995:44, Aktiebolagets organisation, s. 308

⁶ Korsell, Lars, Engerstedt, Urban, (2004), "Revisorerernas anmälningsskyldighet – från >client focus< mot >public interest<", *Balans* nr 10 2004, s. 15

Från lagstiftarens sida var förhoppningen att man genom lagens införande skulle kunna utnyttja revisorns ekonomiska sakkunskap⁷ och på så vis kunna främja det brottsförebyggande arbetet.⁸ Fram till lagens införande kunde revisorn vid misstanke om brott endast agera genom revisionsberättelsen, revisors-pm, erinringar, påpekanden och avgång. Den här informationen kommer intressenterna tillhanda långt i efterhand och därmed kan relevansen i informationen minska. Vidare fanns ingen konsekvent myndighetsövervakning av revisionsberättelserna. Mot denna bakgrund ville regering och riksdag därför genom lagstiftning ålägga revisorn en skyldighet att vid misstanke om brott vända sig direkt till åklagare eller polis.⁹ På så vis påskyndas hela utredningsprocessen eftersom revisorn kan agera i ett tidigare stadium än myndigheterna då han har god kunskap om vad som händer i klientföretaget.

Den ekonomiska brottligheten anses vara utbredd och svåråtkomlig och metoderna för att dölja brotten antas ofta vara mycket sofistikerade. Det är därför av allmänt intresse att ledande aktörer i samhället enas i kampen mot ekobrott. Lagens införande var ett steg i kampen och genom att blanda in revisorn skapade man ännu en aktör för att komma åt brottsligheten. Då revisorn redan är insatt i företagets verksamhet och har insyn i räkenskaperna ligger det nära till hands att engagera honom i detta arbete. Vanligtvis har revisorn inte heller något egenintresse i att medverka till att dölja brott. Staten nyttomaximerar i sin tur eftersom inga statsfinansiella medel behöver användas då det är klienten som betalar revisorns arvode.

1.2 Problemdiskussion

Snart sex år efter införandet av lagen om revisorns anmälningsskyldighet råder det fortfarande oenighet i vilka situationer lagen ska tillämpas. Revisorn står inför många komplicerade juridiska bedömningar¹⁰ och förarbetena ger ingen tydlig förklaring till hur de olika rekvisiten i lagen skall tolkas i praktiken. Rekvisiten är att revisorn *utan oskäligt uppehåll* ska anmäla om brott *kan misstänkas* och att klienten därefter har *två veckor* på sig att vidta åtgärder. Det finns ett uttalat behov av att förtydliga dessa rekvisit¹¹ annars är risken stor att revisorskåren utvecklar en praxis som inte stämmer överens med lagstiftarens ambitioner.¹²

⁷ Wennberg, Inge, (2003), "En mer nyanserad debatt om anmälningsskyldigheten, tack!", *Balans* nr 12 2003, s. 25

⁸ Riksskatteverket, Riksåklagaren, (1994) "Rubicon: Rutiner, brottsutredningar i konkurs", 1994, s. 100.

⁹ Riksdagens propositioner 1997/98 nr 99-101: *Regeringens proposition* nr 99, s. 154.

¹⁰ Engerstedt, Urban (2003) "Mera om revisorns skyldighet att anmäla misstanke om brott", *Balans* nr 2, 2003, s. 31

¹¹ EBM, FAR, SRS (2003) Promemoria: "Revisorns skyldigheter vid misstanke om brott", s. 7

¹² Engerstedt, Urban (2002) "Praxis finns – men fortfarande är många negativa till lagen", *Balans* nr 10 2002 s. 29.

Svårigheterna med att tolka lagen bekräftas av undersökningar som gjorts på området. Det har även framkommit att klienterna har liten kännedom om lagen, att den brottsförebyggande effekten är marginell samt att revisorn tycker att tystnadsplikten är viktigare än anmälningsskyldigheten. Man har även undersökt hur revisorn tolkar rekvisiten i lagen: *kan misstänkas, utan oskäligt uppehåll* samt *två veckor*. Det har visat sig att det råder delade meningar om innebörden av dessa begrepp och revisorn måste ofta göra en subjektiv bedömning. Vi är av uppfattningen att revisorerna inte känner sig bekväma med lagen och att de anser att anmälningsskyldigheten ligger utanför deras arbetsuppgifter. Revisorn anser att hans huvudsakliga uppgift är att granska räkenskaperna och inte att agera myndighetsperson. En annan faktor som gör att lagen inte fått önskvärd genomslagskraft är den psykologiska aspekten. Revisorn vill inte gärna ange sin klient¹³ och han vill inte heller uppfattas som en polis eller riskera att anklaga klienten på felaktiga grunder.

Missnöjet bland revisorerna var stort innan lagen infördes och det antas fortfarande finnas många som är skeptiska. Dock har undersökningar visat att missnöjet har mildrats något. Detta beror antagligen till stor del på att många av de farhågor man hade innan lagen infördes, inte har besannats och därför har det praktiska revisionsarbetet inte förändrats i någon större utsträckning. Det man befarade var bl a att revisorn i princip skulle bli statsanställd och arbeta som en granskande myndighet vilket kunde leda till att relationen mellan klient och revisor försämras.¹⁴

Då ingen tidigare undersökning gjorts av de rättsfall som finns till följd av anmälningar från revisorer är det av allmänt intresse att vidare utforska detta område. Vår ambition var inledningsvis att ta del av de rättsfall som finns, använda dem som empiri i vår uppsats och utforma vår problemformulering utifrån dessa. För att undersöka möjligheterna att använda dessa rättsfall som empiri kontaktade vi först EBM i Malmö där man hänvisade oss vidare både inom och utom organisationen. Vi kontaktade även övriga nedanstående utan någon större framgång.

- EBM i Stockholm (östra regionen) och Göteborg (västra regionen)
- Tingsrätterna i Lund, Malmö, Trelleborg och Göteborg
- FAR
- Revisorsnämnden
- Sydsvenskans arkiv
- Revisionsbyråerna: Deloitte & Touche, Öhrlings PWC, Ernst & Young, KPMG och SET

Om de tillfrågade inte kunde eller inte ville hjälpa oss kan vi i dagsläget inte uttala oss om. Vi blev informerade om att det inte finns något synkroniserat system för att koppla anmälningar till domar och respektive lagar. Man menade att leta efter dessa domar var som att leta efter en nål i en höstack. Efter två veckors arbete med att få tag på rätt

¹³ Korsell, Lars, Engerstedt, Urban, (2004), "Revisorernas anmälningsskyldighet – från >client focus< mot >public interest<", Balans nr 10 2004, s. 14-15.

¹⁴ BRÅ rapport 2004:4 "Revisorernas anmälningsskyldighet", s. 24 samt 26 f.f.

information förstod vi att uppgiften var förenad med påtaglig svårighet. Både den efterforskning vi har gjort och den statistik vi har tagit del av visar att det finns väldigt få domar i relation till antalet bokslut som görs i aktiebolag varje år. Statistiken visar också att anmälningarna från revisorer är mycket få (6 %) i jämförelse med anmälda ekobrott som görs av konkursförvaltare och Skatteverket^{15, 16}. Konkursförvaltare och Skatteverket har sedan tidigare skyldighet att anmäla till åklagare vid misstanke om brott. Efter att vi endast fått fram två domar från EBM:s södra region för 2003 och 2004 och inget resultat från övriga tillfrågade, insåg vi att vi inte skulle kunna bygga vår uppsats enbart utifrån denna empiri.

För att hjälpa revisorn i hans arbete och ge vägledning om lagens tillämpning tillhandahåller EBM ett antal kontaktpersoner till vilka revisorn kan vända sig för att anonymt diskutera sina misstankar. Anonymiteten gör att revisorn inte behöver riskera att ge avkall på sin tystnadsplikt.¹⁷ För att ytterligare förtydliga lagen utarbetade EBM tillsammans med FAR och SRS i juni 2003 promemorian ”Revisorns skyldigheter vid misstanke om brott”. Syftet med promemorian är att anvisa ett angreppssätt som kan vara revisorn till hjälp vid bedömningen av hur lagen ska tillämpas i praktiken.¹⁸ Dessa åtgärder antyder att också myndigheterna inser att lagen är svårhanterlig för revisorn.

Representanter från EBM hävdar att promemorian har bidragit till ökad kännedom om lagen.¹⁹ Då det inte finns något konkret som styrker detta påstående är det av allmänt intresse att undersöka om så är fallet, men då endast ett och ett halvt år förflutit sedan promemorian lades fram är det i dagsläget för tidigt att utvärdera effekten av promemorian.

De problem vi stött på i informationssökningsfasen gör att vi ställer oss frågande till om det här är en bra lag och därmed uppfyller lagstiftarens intention om brottsförebyggande effekt.

Centrala frågeställningar är:

- Vad är respondenternas inställning till lagen?
- Vad är lagstiftarens intention med lagen?
- Är det en ”bra idé” att blanda in revisorn i det brottsförebyggande arbetet?
- Vad har lagen för effekt i praktiken?

¹⁵ Fd Riksskatteverket.

¹⁶ BRÅ rapport 2004:4 ”Revisorernas anmälningsskyldighet”, s. 11

¹⁷ Holmquist, Bengt (2000) ”17 anmälningar från revisorer” *Balans* nr 8-9, 2000, s. 17.

¹⁸ Engerstedt, Urban (2003) ”Mera om revisorns skyldighet att anmäla misstanke om brott”, *Balans* nr 2, 2003, s. 31

¹⁹ Engerstedt, Urban (2003) *a.a.* s. 31

1.3 Syfte

Vårt syfte²⁰ med denna uppsats är att utifrån ett empiriskt material undersöka om en tillämpning av lagen medför att lagstiftarens avsikter uppnås.

1.4 Målgrupp

Uppsatsen vänder sig främst till revisorer, den lagstiftade makten, ekonomistuderande, EBM och övriga med intresse för ämnet. Det är en fördel för läsaren om denne besitter kvalificerad ekonomisk förkunskap för att lättare kunna tillgodogöra sig uppsatsens innehåll.

1.5 Avgränsningar

Vi kommer att begränsa oss till att endast undersöka svenska förhållanden. Vidare omfattar vår undersökning endast aktiebolag eftersom lagändringen beträffande revisorns anmälningsskyldighet enbart berör revisorer i aktiebolag. Vi har begränsat oss till att endast intervjua representanter från stora revisionsbyråer.

1.6 Disposition

Kapitel 1 Kapitlet ger en allmän introduktion till vårt ämne samt tar upp de centrala problemområden som vi kommer att behandla i uppsatsen. Vidare presenteras vårt syfte och vilka avgränsningar vi gjort.

Kapitel 2 I detta kapitel redogör vi för vilka metodmässiga ställningstaganden vi gjort för att behandla vårt syfte. Vidare ges en beskrivning av hur vi samlat in vår data.

Kapitel 3 Kapitlet ger en teoretisk grund som läsaren bör ha för att kunna tillgodogöra sig vår uppsats. Vi behandlar revisorns uppgifter, god redovisning samt revisorns anmälningsskyldighet.

²⁰ I vår uppsats jämför vi syfte med problemformulering

- Kapitel 4** Kapitlet ägnas åt att beskriva vad ekobrott är, dess konsekvenser, vilka aktörerna är som bekämpar brotten samt det brottsförebyggande arbetet.
- Kapitel 5** I detta kapitel presenterar vi den empiri som vi anser är viktig för vår analys. Här ges en sammanställning av våra intervjuer, en beskrivning av den HD dom som rör för sent inkommen årsredovisning samt statistik över anmälningar från revisorer.
- Kapitel 6** Här analyserar vi vår insamlade empiri. Analysen presenteras med utgångspunkt i de fyra centrala frågor som vi i inledningsskedet ställde oss.
- Kapitel 7** I detta avslutande kapitel presenterar vi de slutsatser vi kommit fram till. För att skapa en bra överblick presenteras slutsatserna en efter en under våra fyra centrala frågor.

2. Metod

Avsikten med detta kapitel är att förmedla hur vi gått tillväga vid insamlingen av data. Inledningsvis presenteras en beskrivning av själva ämnesvalet och därefter behandlas våra personliga referensramar som finns med i bilden vid våra empiriska undersökningar. Vidare behandlas våra metodmässiga ställningstaganden där vi diskuterar vårt val av deduktion/induktion och kvalitativ metod. Därefter följer ett avsnitt som beskriver vårt tillvägagångssätt vid insamlingen av data, vilka publicerade källor vi tagit del av samt hur vår insamling av empiri gått till. Avslutningsvis diskuteras källkritik.

2.1 Val av ämne

Vid introduktionen av kandidatkursen var vi i gruppen helt överens om att vi skulle skriva inom området revision. Revision intresserar oss alla och efter att ha läst fördjupningskursen i redovisning kändes detta val naturligt för oss. Då vi alla känner att revisor är ett tänkbart yrkesval ville vi välja ett ämnesområde som berörde revisorns arbete. Viktigt för oss var också att ämnet var relevant och aktuellt i dagsläget.

För att få idéer och förslag på aktuella ämnen tog vi kontakt med en auktoriserad revisor som ledde in oss på en del intressanta områden. Alla i gruppen fastnade för revisorns anmälningsskyldighet. Vi fördjupade oss inom området genom att bl a ta del av artiklar i FAR: s tidskrift Balans. Av artiklarna framgick det tydligt att ämnet var väldigt laddat och debatterat och än idag, sex år efter lagens införande, pågår debatten för fullt. Intressekonflikten som finns mellan revisorn och lagstiftaren och diskussionen om hur lagen ska tolkas gjorde att vi blev fängslade och kände att detta var ett område vi ville skriva om.

2.2 Personlig referensram

Alla människor har en egen personlig referensram som innehåller personens samlade erfarenheter, föreställningar och värderingar. Referensramen finns alltid med i bilden när en företeelse ska tolkas och bedömas.²¹

²¹ Definitionen är hämtad från Norstedts svenska ordbok (2003), s. 893

Det ideala hade varit om vi som författare till denna uppsats hade varit helt neutralt och objektivt inställda till vårt problemområde. Att denna situation inte går att uppnå beror på att vi ständigt färgas av den *förförståelse* och de *fördomar* vi har. Förförståelse får man genom utbildning och egna erfarenheter.²² Det gemensamma för oss författare är att vi alla läser på Ekonomihögskolan vid Lunds Universitet och att vi alla läst redovisning på kandidatnivå. Risker finns här att vår gemensamma utbildningsinriktning gör att vi ser problemen på ett likartat sett, vilket vi är medvetna om. För att få andra synvinklar på problemen har vi därför diskuterat med andra personer med annan inriktning än redovisning. Fördomar är socialt grundade uppfattningar och de varierar ofta från person till person.²³ Våra fördomar i gruppen kan vi inte uttala oss om då man generellt sett inte är medveten om vilka fördomar man har.

Vi är medvetna om att våra referensramar bildar utgångspunkt för vårt uppsatsarbete och att dessa kommer att ligga till grund för hur vi väljer att genomföra vår insamling av empiri och hur vi senare kommer att tolka denna. Att frigöra sig från sina referensramar och bli helt objektiv är en omöjlighet.²⁴

2.3 Några metodmässiga ställningstaganden

2.3.1 Induktion och deduktion

För att kunna behandla vår problemformulering behövde vi ett empiriskt underlag och nästa steg var därför att besluta hur vi skulle gå tillväga för att få reda på hur verkligheten ser ut. Det finns två tillvägagångssätt nämligen det deduktiva och det induktiva. Det deduktiva tillvägagångssättet innebär att man först tar del av teorin och sedan går ut i empirin för att se om teorin stämmer. Det induktiva sättet innebär däremot att man går ut i verkligheten helt utan förväntningar och skapar teori utifrån detta.²⁵ Det finns en del information att tillgå inom vårt valda område men det finns ingen uttrycklig teori som behandlar vår valda problemformulering och därför blir vårt tillvägagångssätt övervägande induktivt.

Innan våra empiriska undersökningar ägde rum försökte vi förbereda oss på bästa möjliga sätt. Vi tog del av böcker, artiklar, undersökningar, uppsatser m.m. som gjorts inom området för att skapa förståelse för ämnet. Här är vi medvetna om att vi inte fullt ut är induktiva då vi tagit del av viss teori innan undersökningarna ägt rum. I detta fall är det svårt att vara helt induktiv eftersom vi måste ha viss förkunskap för att på bästa

²² Holme, Idar Magne och Solvang, Bernt Krohn (2001), *Forskningsmetodik*, s. 151

²³ Holme, Idar Magne och Solvang, Bernt Krohn (2001), *a.a.* s. 151

²⁴ Holme, Idar Magne och Solvang, Bernt Krohn (2001), *a.a.* s. 91 f.f.

²⁵ Jacobsen, Dag Ingvar (2002) *Vad, hur och varför?* s. 34-35

möjliga sätt kunna tillgodogöra oss det som framkommer vid de empiriska undersökningarna. I slutändan kommer det att vara de empiriska undersökningarna som ligger till grund för vår analys och för våra slutsatser och därför blir vårt tillvägagångssätt induktivt. Empirin vi fått in under intervjuerna kommer vi att presentera i form av fallstudier.

2.3.2 Kvalitativ metod

För att belysa vårt problem har vi genomfört en kvalitativ undersökning. Den kvalitativa metoden passar oss bäst då vi vill gå på djupet med att undersöka respondenternas inställning. Genom den kvalitativa metoden skapar vi en nära relation till de vi ska intervjua för att se hur deras verklighetsbild ser ut. För att besvara vår problemställning måste vi få information om olika gruppers uppfattningar. Vi hoppas att den personliga kontakten med våra respondenter hjälper oss att fånga deras uppfattningar för att se om dessa skiljer sig åt, detta för att kunna belysa vår problemställning utifrån olika synvinklar.²⁶

Vi är medvetna om att en stor nackdel med den kvalitativa metoden är att den är resurskrävande. För oss innebar detta att vi var tvungna att begränsa antalet intervjuer till 21 stycken. Då vi endast intervjuar ett fåtal är frågan om dessa är representativa så att vi kan dra generella slutsatser utifrån deras uttalanden. Denna typ av problem stöter man dock alltid på då man arbetar med den kvalitativa metoden. En annan nackdel är att den information vi får in är full av nyanser vilket gör den svår att tolka.²⁷

2.4 Datainsamling

När vi valt tema koncentrerade vi oss på att samla in så mycket fakta som möjligt för att få en övergripande bild av området. Löpande under insamlingen tog vi del av informationen och efter två veckors instudering började vår problemformulering att växa fram. När problemformuleringen stod klar började arbetet med att samla in empiri. Under hela vår empiriska insamlingsprocess har vi gjort en avvägning mellan kostnad, kvalitet och tillgänglighet.²⁸

²⁶ Holme, Idar Magne och Solvang, Bernt Krohn (2001), *Forskningsmetodik* s. 91 f.f.

²⁷ Jacobsen, Dag Ingvar (2002) *Vad, hur och varför?* s. 143-144

²⁸ Eriksson, Lars Torsten, Wiedersheim-Paul, Finn (2001) *Att utreda, forska och rapportera*, s. 63

2.4.1 Publicerade källor

Vi började vår datainsamling med att gå igenom alla artiklar som skrivits i *Balans* sedan 1998 och fram till oktober 2004. Att vi valde just *Balans* berodde på att ny information som berör revisionsbranschen ofta presenteras här. Anledningen till att vi valde att gå tillbaka till 1998 var att vi ville se hur debatten var ett år innan anmälningsskyldigheten infördes. Artiklarna hänvisade många gånger till andra publicerade källor så ett naturligt steg för oss blev att söka upp dessa. Hänvisningarna ledde oss till regeringens proposition 1997/98: 99, SOU 1995:44, promemorian om revisorns anmälningsskyldighet som EBM utarbetat i samarbete med FAR och SRS, rapporten från BRÅ 2004:4, skrifter från FAR: ”Vad gör revisorn vid misstanke om brott?” och ”Ekonomiska brott i AB-revisorns handlingsplikt enligt ABL” samt tidigare uppsatser.

Vårt nästa steg var att ta del av tidigare gjorda uppsatser inom området för att se vilka källor de använt. Det visade sig många gånger vara samma källor som vi fått fram genom artiklarna i *Balans*. För att hitta ytterliggare information sökte vi på universitetets databaser ELIN och Lovisa. Vi har också använt Internet för att besöka olika myndigheters och företags hemsidor. Myndigheter vars hemsidor vi besökt är Skatteverket, EBM, Bolagsverket²⁹ och Revisorsnämnden.

För att kunna göra en analys av vår empiri behövde vi kompletterande litteratur som berör revisorns roll samt vad revision innebär. Vidare behövde vi också fakta om vad ekobrott är. Denna litteratur har vi bl a hämtat från Universitetsbiblioteket i Lund samt Stadsbiblioteket i Malmö.

2.4.2 Insamling av empiri

Enkätundersökning

Då vi vill undersöka om en tillämpning av lagen om revisorns anmälningsskyldighet medför att lagstiftarens avsikter uppnås krävs ett empiriskt underlag. Vår första tanke var att samla in empiri genom både enkäter och intervjuer. Syftet med enkäterna var att nå en större grupp, utskick till ca 400 godkända och auktoriserade revisorer, för att få deras övergripande syn på anmälningsskyldigheten. Då bortfallet oftast är relativt stort vid enkätundersökningar³⁰ förväntade vi oss att ca 40-50 % skulle svara.

Vi hade tänkt att skicka ut enkäten till revisorerna via e-mail. Vi tog kontakt med FAR för att få tillgång till deras e-mailregister men det visade sig att de inte lämnade ut denna information. Vi vände oss då till Revisorsnämnden som är en statlig myndighet som

²⁹ Före detta PRV (Patent- och Registreringsverket).

³⁰ Jacobsen, Dag Ingvar (2002) *Vad, hur och varför?* s. 312

borde gå med på att lämna ut uppgifterna. Det visade sig att de inte hade ett e-mailregister utan endast ett adressregister som skulle kosta oss 900 kronor att få tillgång till. Förutom dessa 900 kronor skulle porto tillkomma på både ordinarie och eventuella påminnelseutskick. Vi tog därför beslutet att inte genomföra enkätundersökningen då kostnaden i alltför hög grad skulle överstiga nyttan.

Intervju

Vi valde att genomföra individuella och öppna intervjuer vilket också är den vanligaste insamlingsmetoden när man arbetar med kvalitativ metod. Denna intervjuform lämpade sig bäst då vi ville studera olika individers uppfattningar och åsikter mer ingående. Intervjuerna genomfördes ansikte mot ansikte och via telefon. Två av de personliga intervjuerna har genomförts som gruppintervjuer³¹ och anledningen till detta var att det passade intervjupersonerna bäst. Totalt intervjuade vi 23 respondenter. Vi genomförde 9 besöksintervjuer och 12 telefonintervjuer. Vårt mål var att få så många besöksintervjuer som möjligt då tillförlitligheten är större vid besöksintervju än vid telefonintervju. Telefonintervjuer genomfördes endast då avståndet och tiden begränsade oss.³² Det hade varit intressant att intervju en klient som har blivit anmäld av sin revisor. Dock har detta inte kunnat genomföras då vi inte har fått tillgång till den information som är nödvändig för att komma i kontakt med en sådan person.

För att kunna belysa vår problemformulering från olika synvinklar valde vi att intervju fyra grupper som påverkas av anmälningsskyldigheten. Ur dessa grupper valde vi ut personer som vi genomförde de individuella och öppna intervjuerna med. Grupperna vi valde att intervju var:

- revisorer
- EBM
- Skattverket
- näringslivet

Då varje grupp har olika arbetsuppgifter i samhället och berörs på olika sätt av lagen, var vi tvungna att anpassa intervjufrågorna till respektive grupp. Se bilaga 1.

Vi är medvetna om att det finns ytterligare grupper som berörs av lagen om revisorns anmälningsskyldighet såsom t ex FAR, SRS och Revisorsnämnden. Då tiden begränsade oss valde vi att enbart behandla de fyra grupper vars synpunkter vi ansåg mest intressanta för vår problemformulering.

³¹ Grupperna har bestått av två respondenter.

³² Jacobsen, Dag Ingvar (2002) *Vad, hur och varför?* s. 159 ff.

Urval av intervjupersoner

Vi valde att intervjua elva revisorer från fem av Sveriges största revisionsbyråer. Med stora byråer menar vi de med fler än 200 anställda. Vi valde dessa revisionsbyråer eftersom de är stora och välkända och vår förhoppning var att vi skulle få störst utbyte av dem. För att få ett bra urval av revisorer har vi intervjuat respondenter från såväl storstäder som småstäder.

Då syftet med lagen om revisorns anmälningsskyldighet är att bekämpa den ekonomiska brottsligheten var det av stort intresse att intervjua EBM för att få deras syn på lagen. Respondenterna har alla en koppling till anmälningsskyldigheten och deras olika arbetsområden gjorde att vi fick en mer heltäckande bild av EBM:s inställning till lagen.

Revisorn har pga. anmälningsskyldigheten blivit en ytterligare aktör i ledet att bekämpa den ekonomiska brottsligheten. Vår tanke med att intervjua Skatteverket var att se om revisorns anmälningsskyldighet gjort att deras arbete förändrats på något sätt, nu när det finns en ytterligare aktör som skall anmäla brottsmisstanke.

Vi valde att intervjua VD:n på fyra olika aktiebolag. I princip hade vi kunnat välja vilket aktiebolag som helst men anledningen till att vi valde just dessa var dels att vi hade vissa kontakter och dels att vi blev rekommenderade dem.

Genomförande

Efter att ha läst in oss på ämnet och kommit fram till vilka frågor som var relevanta att ställa genomförde vi intervjuerna. Detta för att slippa återkomma till respondenterna med kompletterade frågor. Vi valde att genomföra semistandardiserade intervjuer. Semistandardiserade intervjuer innebär att man i förväg bestämmer vilka frågor man ska ställa till respondenterna. För att få så uttömmande svar som möjligt kompletteras frågorna under intervjuens gång med följdfrågor.³³ Denna typ av intervju lämpade sig bra för oss då vi ville föra en öppen dialog med våra intervjupersoner. Intervjuformen gjorde att vi fick svar på våra förutbestämda frågor samt ytterligare information genom att vi ställde följdfrågor. Struktureringen med fasta förutbestämda frågor ville vi ha då en helt ostrukturerad intervju blir väldigt svår att sammanställa.³⁴

Innan intervjuerna ägt rum berättade vi enbart att vi skulle skriva om revisorns anmälningsskyldighet. Vi ville inte avslöja syftet med uppsatsen innan intervjun då detta kan vara ett känsligt område. Om vi avslöjat syftet innan hade risken funnits att uppgiftslämnaren blivit mer försiktig i sina svar vilket vi ville undvika.³⁵

³³ Lundahl, Ulf, Skärvard, Per-Hugo (1992) *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*, s. 92

³⁴ Jacobsen, Dag Ingvar (2002) *Vad, hur och varför?* s. 163

³⁵ Jacobsen, Dag Ingvar (2002) *a.a.* s. 165

Alla fyra i uppsatsgruppen har deltagit i genomförandet av besöksintervjuerna och främsta anledningen till detta har varit att vi alla varit intresserade av de direkta svaren. Vi har dessutom alla fyra kunnat föra anteckningar vilket minimerat risken att vi missat något väsentligt. Vi har valt att inte använda bandspelare under intervjun då vi tror att respondenten blir mer försiktig och anpassar svaren till vad han tror vi vill höra. Vid telefonintervjuerna har vi använt oss av en högtalartelefon vilket gjort att vi alla har kunnat föra anteckningar. Detta för att minimera fel och för att få med så mycket som möjligt av vad som sagts. Direkt efter både besöks- och telefonintervjuerna har samtliga anteckningar renskrivits och sammanställts. Detta för att öka reliabiliteten och tillförlitligheten då vi fortfarande hade informationen färsk.

Nackdel med intervju

Vi är medvetna om att kvalitativa intervjuer också har sina nackdelar. En nackdel som nämns i litteraturen är den så kallade intervjuareffekten. Intervjuareffekten innebär att respondenten blir påverkad av oss intervjuare t ex genom vårt kroppsspråk, tal och klädsel. För att minimera denna effekt har vi försökt att agera så neutralt som möjligt genom att t ex inte visa våra reaktioner då respondenten kommit med ett oväntat svar.

Ett annat problem vi upplevt har varit svårigheten med att sammanställa intervjuerna då de varit väldigt innehållsrika. Risken finns att vi vid sammanställandet omedvetet sållat bort information.

2.4.3 Källkritik

Revisorers anmälningsskyldighet är i dagsläget livligt debatterad vilket gör att ämnet är ytterst relevant att behandla. Vi tror inte att vi skulle ha fått en annorlunda bild av de olika gruppernas övergripande åsikter om vi utökade antalet intervjuer. Vi kan anta detta då samstämmigheten i svaren i de genomförda intervjuerna är stor. Möjligen hade något svar stuckit ut men i det stora hela tror vi att svaren hade blivit detsamma. Detta gör att vi får bra reliabilitet i vår uppsats och mängden intervjuer gör också att vår uppsats är valid.

3. Revisorns yrkesutövande

Kapitlet inleds med en genomgång av revisorns uppgifter. Därefter redogör vi med hjälp av FAR:s nio yrkesetiska regler för vad god redovisningssed innebär. Av dessa regler behandlar vi mer ingående revisorns tystnadsplikt och oberoende. Vidare redogör vi för bakgrunden till införandet av revisorns anmälningsskyldighet samt hur lagen är utformad och vilka brott som innefattas av lagen. Därefter behandlar vi upplevda svårigheter med lagen samt vilka situationer revisorn bör uppmärksamma. Slutligen går vi igenom de påföljder revisorn kan drabbas av om han tillämpar lagen felaktigt.

3.1 Revisorns uppgifter

I ABL 10 kap 3§ står att läsa:

”Revisorn skall granska bolagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning. Granskningen skall vara så ingående och omfattande som god revisionssed kräver.”

Det är således god revisionssed som styr omfattningen av revisionen. Förenklat skulle man kunna säga att revisorns arbete består av tre delar nämligen³⁶:

- Granskning under löpande år
- Granskning av bokslut och årsredovisning
- Granskning av styrelsens och VD:ns förvaltning

Genom revisorns yrkesutövande vill man säkerställa förtroendet för den ekonomiska information som offentliggörs av företag, organisationer och myndigheter. Tryggheten av informationen är det övergripande syftet med revisionen och är en avgörande faktor för att näringslivet ska fungera effektivt. Exempelvis måste investerare kunna ha tilltro till informationen för att kunna bedöma huruvida en investering i ett företag kan bli lönsam eller ej. De parter som ämnar göra transaktioner med företaget måste också kunna bedöma dess likviditetsmässiga situation. Det är således många intressenter som berörs och som tar ställning till den information företaget offentliggör. Då revisorn granskar denna information blir företagets intressenter indirekt också revisorns intressenter. De som är de huvudsakliga användarna av informationen och har det

³⁶ SOU 1983:36 ”Effektivare företagsrevision”, s. 55

största intresset i att den är korrekt är bl a investerare (aktieägare), kreditgivare, kunder, leverantörer, anställda samt stat och kommun.³⁷

Även om revisorns granskning enligt lag ska vara ingående och omfattande kan inte granskningen vara heltäckande. Revisorn måste göra en bedömning av vilka uppgifter som ska prioriteras, varför denna bedömning kommer att influeras av intressenternas behov. Avvägningen av vilka uppgifter som ska fokuseras görs utifrån principerna om väsentlighet och risk, i likhet med allt revisionsarbete. Detta innebär att de viktigaste och mest fundamentala delarna av redovisningshandlingarna skall granskas primärt, samt även de delar där risken för felaktigheter av väsentlig betydelse är störst.³⁸

Revisorn ska göra en ingående granskning som syftar till att avge trovärdiga rapporter. Det är dock inte revisorn som bär ansvaret för organisationen och redovisningen i företaget. Detta ansvar vilar på företagsledningen och kan inte tillskrivas någon annan.³⁹ Lagtexten i ABL 8 kap 3 § lyder:

”Styrelsen ansvarar för bolagets organisation och förvaltning av bolagets angelägenheter. Styrelsen skall se till att bolagets organisation är utformad så att bokföringen, medelsförvaltningen och bolagets ekonomiska förhållanden i övrigt kontrolleras på ett betryggande sätt... Styrelsens ansvar och tillsynsskyldighet kan inte överlåtas på någon annan.”

Från revisorsprofessionens håll vill man klargöra vad som egentligen ingår i revisorns uppgifter. Dan Brännström, Generalsekreterare FAR menar: ”Det är tyvärr alltför många som blandar ihop ansvaret för redovisning med ansvaret för revision.” Förtroendekommissionen, Erik Åsbrink m.fl, har lagt fram ett förslag att styrelse och VD bekräftar sitt ansvar för redovisningen genom en särskild försäkran i årsredovisningen, vilket välkomnas av revisorsprofessionen. På så vis kan man tydliggöra roll- och ansvarsfördelning mellan parterna och betona att revisorns uppgift är att genom revisionen kvalitetssäkra informationen, men att ansvaret för redovisningen åvilar företagsledningen. Förhoppningen med detta förslag är att minska ”förväntningsgapet”, dvs skillnaden mellan vad revisorn faktiskt gör och vad allmänheten förväntar sig att han ska göra.⁴⁰

Revisionen skall inte enbart ses utifrån ett granskande/kontrollerande perspektiv. Det finns även en rådgivande del av revisionen som går ut på att löpande under uppdraget förebygga fel och förbättra rutiner hos klienten.⁴¹ En nödvändighet för att revision ska kunna utföras effektivt är att revisor och klient har en nära relation.⁴² Effekten av detta

³⁷ FARs Samlingsvolym 2004 del II, FARs yrkesetiska regler, s. 113

³⁸ Moberg, Krister (1986) *Bolagsrevisorn – oberoende, ansvar, sekretess*, s. 22

³⁹ Moberg, Krister (1986) *a.a.* s. 25

⁴⁰ FAR (2004) ”Revisorn i fokus”, *Svenska Dagbladet* 24 nov 2004, s. 4

⁴¹ FARs Samlingsvolym 2004 del II, FARs yrkesetiska regler, s. 113

⁴² Ljung, Cecilia, Stetler, Carljohan, ”Så tycker revisorerna om den lagstadgade anmälningsplikten”, *Balans* nr 8-9, 2000, s. 21

nära samarbete gör att revisorn sannolikt i långt större utsträckning än någon annan kontrollmekanism hittar, rättar till och förebygger redovisningsfel och andra brister hos företagen.⁴³

Beträffande tillhandahållande av upplysningar och information är det styrelsens och VD:ns skyldighet att tillmötesgå revisorns begäran. De är också skyldiga att bereda revisorn möjlighet att genomföra granskning i den utsträckning han behöver. Revisorn skall få ta del av räkenskaper och andra handlingar som kan knytas till revisionen samt har rätt till biträde från företagsledningens sida. Dock ska betonas att det endast är upplysningar som är objektivt sett nödvändiga för granskningsarbetet som skall tillhandahållas av företagsledningen.⁴⁴

3.1.1 Revision i aktiebolag

Enligt ABL föreligger revisionsplikt för alla aktiebolag vilket gör att de måste ha minst en godkänd eller auktoriserad revisor. Vidare skall revisorn även ha erforderlig erfarenhet och förståelse för redovisning och annan ekonomisk sakkunskap som krävs för att på ett effektivt sätt kunna utföra revision i det enskilda fallet.⁴⁵

I förarbetena till den lagstiftning som ålägger aktiebolagen revisionsplikt menar lagstiftaren att revision är en viktig del i bekämpning av ekonomisk brottslighet samt att den är viktig för att upptäcka andra brister hos företagen. Lagstiftaren menar också att revisionen inte bara är viktig ur intressenternas perspektiv utan företagsledningen kan också dra nytta av revisorns närvaro då revisorn kan inta en mer rådgivande roll. Anledningen till detta är att revision kan uppdaga ekonomiska problem hos företaget vilket är till stor nytta för ägarna.⁴⁶ Detta har gällt sedan revisionens införande och gäller kanske ännu mer idag.

3.2 God revisionssed

Inom lagstiftningen för revisorns verksamhet finns också normer av etisk karaktär som knyter an till god revisionsmed. Dessa normer preciseras inte i lagstiftningen varför det är upp till revisorn att själv tolka och utveckla normerna genom praxis.⁴⁷

Sedan början av 70-talet publicerar FAR rekommendationer i redovisningsfrågor i syfte att precisera dessa normer samt medverka till en önskvärd progress.⁴⁸ FAR har listat nio

⁴³ SOU 1983:36 "Effektivare företagsrevision", s. 39

⁴⁴ Moberg, Krister (2003) *Bolagsrevisorn – oberoende, ansvar, sekretess*, s. 131

⁴⁵ FARs Samlingsvolym del I (2003), ABL, s. 50-51

⁴⁶ SOU 1995:44 "Aktiebolagets organisation", s. 213

⁴⁷ SOU 1983:36 "Effektivare företagsrevision", s. 28

yrkesetiska regler⁴⁹ med förhoppningen att dessa ska uppfattas som ett uttryck för god yrkessed i allmänhet, som ger vägledning för alla verksamma parter i branschen, och inte endast ledamöter i FAR:

1. *God yrkessed*: utövandet skall bedrivas i ordnade former, samt präglas av gott omdöme och integritet. Ledamoten får inte främja orätt.
2. *Professionellt uppträdande*: Samtliga uppdrag skall utföras med integritet och objektivitet⁵⁰. Därutöver skall utlåtandeuppdrag⁵¹ utföras opartiskt och självständigt, för att utomstående intressenters förtroende för ledamoten ska fortleva.
3. *Organisation av verksamheten*: Ledamoten skall organisera verksamheten så att kraven i regel 2 uppfylls.
4. *Arvodesdebitering*: ”Arvodet för ett uppdrag skall vara skäligt med hänsyn till de kunskaper och den erfarenhet som ledamoten kan utnyttja i uppdraget och med hänsyn till uppdragets natur och omfattning”⁵².
5. *Tystnadsplikt*: Sakförhållanden eller uppgifter som ledamoten fått kännedom om i sin yrkesutövning får inte förtäjljas för utomstående utom i de fall då det föreligger lagstadgad eller professionell upplysningsplikt eller rätt att lämna information.
6. *Vidareutbildning*: Det är nödvändigt att ledamoten upprätthåller och utvecklar sina yrkeskunskaper genom fördjupande, uppdaterande eller specialiserande vidareutbildning.
7. *Yrkesutövning*: Uppdragen skall utföras med omsorg och med tillhandahållande av den kompetens som är nödvändig för uppdraget.
8. *Förhållande till kollegor*: Ledamoten skall medverka till goda relationer inom yrkeskåren och vara saklig i sina uttalanden om kollegors yrkesutövande.
9. *Publicitet och marknadsföring*: Så länge det inte misskrediterar yrket och håller sig sakligt får ledamoten göra sitt namn och sina kvalifikationer allmänt kända.

Det ligger i professionens intresse att varje enskild ledamot efterlever dessa regler och FAR framhåller vikten av att alla ansvarar för ett yrkesmässigt uppträdande för att bevara marknads förtroende för revisorskåren. Förtroendet för branschen har dock på senare tid satts i gungning på grund av stora internationella företagsskandaler som exempelvis skandalerna kring Enron, Worldcom och Parmalat.

⁴⁸ SOU 1983:36 ”Effektivare företagsrevision”, s. 53

⁴⁹ FARs Samlingsvolym 2004 del II, FARs yrkesetiska regler, s. 112 - 123

⁵⁰ *Objektivitet* är ”en kombination av opartiskhet, intellektuell hederlighet och avsaknad av intressekonflikter”, FARs Samlingsvolym del II (2004) s. 129

⁵¹ *Utlåtandeuppdrag* resulterar i en revisionsberättelse eller något annat utlåtande avsett för utomstående intressenter. (FARs Samlingsvolym 2004 del II, s. 113)

⁵² FARs Samlingsvolym 2004 del II, FARs yrkesetiska regler, s. 118

3.2.1 Revisorns tystnadsplikt och upplysningsplikt

Enligt den femte etikregeln som nämns ovan har revisorn lagstadgad tystnadsplikt vilket förbjuder honom att lämna sådana upplysningar om bolagets angelägenheter, som han fått insikt i vid fullgörande av sitt uppdrag, till enskild aktieägare eller utomstående om det kan vara till skada för bolaget.⁵³ Tystnadsplikten är en central fråga för revisorn och är viktig för att relationen mellan revisor och klient ska präglas av en ömsesidig tillit.⁵⁴

Tystnadsplikten har stor betydelse för vad revisorn väljer att uttala sig om i revisionsberättelsen. Visserligen ska han uttala sig om styrelseledamöters och VD:s ansvarsfrihet samt om försummelse från deras sida kan föranleda ersättningsanspråk. Tystnadsplikten begränsar dock omfattningen av upplysningarna och revisorn bör lämna upplysningar så att de får avsedd effekt, men inte i den utsträckning att han i onödan skadar bolaget.

Det finns inte någon lagstadgad sanktion i ABL mot revisorn vid överträdelse av tystnadsplikten. Emellertid finner man i 15 kap ABL att revisorn kan bli ersättningskyldig för den ekonomiska skada som han i sitt yrkesutövande åsamkar sin klient. I grövre fall kan revisorn anklagas för trolöshet mot huvudman enligt bestämmelserna i BrB. Revisorn kan även drabbas av disciplinära åtgärder enligt revisorslagen. Oavsett omfattningen av överträdelsen är en annan sanktion att man från bolagets sida skiljer revisorn från sitt uppdrag.

Revisorns sekretess är inte fullständig utan dess yttre gräns utgörs av den lagstadgade upplysningsplikten, vilket innebär att revisorn under vissa förutsättningar har upplysningsplikt gentemot utomstående parter. Enligt ABL 10 kap 42 § 2 st. skall revisorn på begäran lämna upplysningar om bolagets angelägenheter till undersökningsledaren vid förundersökning i brottmål. Syftet med denna lag är att underlätta förundersökningar i olika brottmål. Dock skall denna upplysningsplikt i princip kunna brukas av polismyndighet, åklagarmyndighet och domstol först då förundersökning har inletts och inte i andra sammanhang. Den föredragande departementschefen menade att ”samhällets intresse av att ingripa mot brott får anses vara överordnat de intressen som bestämmelserna om revisorernas tystnadsplikt avser att skydda”.⁵⁵

3.2.2 Revisorns oberoende

Regler om revisorns oberoende kommer bl a till uttryck i FARs yrkesetiska regel nr 2. Denna lyder:

⁵³ FARs Samlingsvolym 2003 del I, ABL 10 kap 37 §

⁵⁴ SOU 1995:44, ”Aktiebolagets organisation”, s. 295

⁵⁵ Moberg, Krister (2003), *Bolagsrevisorn – oberoende, ansvar, sekretess*, s. 192 -197

”En ledamot skall utföra samtliga uppdrag med integritet och vara objektiv i sina ställningstaganden. Utlåtandeuppdrag skall därtill utföras med opartiskhet och självständighet.”⁵⁶

Även regel nr 3 i FARs yrkesetiska regler behandlar revisorns oberoende:

”En ledamot skall organisera sin verksamhet så att den uppfyller kraven i regel 2 på integritet och objektivitet i samtliga uppdrag och på opartiskhet och självständighet i utlåtandeuppdrag.”⁵⁷

Med revisorns oberoende menas att han är oberoende gentemot företagsledning och andra intressenter. Revisorns oberoende ställning gentemot det reviderade företaget är en förutsättning för att han ska kunna utföra en objektiv granskning på ett kritiskt och trovärdigt sätt. Vidare är revisorns oberoende även en förutsättning för att han ska kunna presentera otrevliga resultat av sin granskning.⁵⁸

Bestämmelsen i revisorslagen, att revisorn vid varje revisionsuppdrag skall göra en bedömning av om det i uppdraget förekommer sådana omständigheter som kan rubba revisorns oberoende och förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet, kallas för analysmodellen. Revisorn skall i första hand pröva om sådana omständigheter föreligger och i så fall vidta åtgärder så att hans opartiskhet och självständighet inte kan ifrågasättas. Om revisorn i sin prövning finner att det finns omständigheter kring uppdraget som kan rubba förtroendet måste han avböja eller avsäga sig uppdraget.⁵⁹

Enligt analysmodellen skall revisorn beakta följande omständigheter i bedömningen av sitt oberoende:

- *Egenintresse*: ”Ledamoten har ett direkt eller indirekt ekonomiskt intresse i revisionsklientens verksamhet.”
- *Självgranskning*: ”Ledamoten har lämnat råd i en fråga som till någon del omfattas av granskningsuppdraget.”
- *Partsställning*: ”Ledamoten uppträder eller har uppträtt till stöd för eller mot revisionsklientens ståndpunkt i någon rättslig eller ekonomisk angelägenhet.”
- *Vänskap*: ”Ledamoten har nära personliga relationer till revisionsklienten eller till någon person i klientens ledning.”
- *Skrämsel*: ”Ledamoten utsätts för hot eller någon annan påtryckning som är ägnad att inge obehag.”
- *Övrigt*: ”Det föreligger något annat förhållande, än de nyss uppräknade, som kan rubba förtroendet för ledamotens opartiskhet eller självständighet.”⁶⁰

⁵⁶ Moberg, Krister (2003) *Bolagsrevisorn – oberoende, ansvar, sekretess*, s. 104

⁵⁷ FARs Samlingsvolym del II (2004), ”FARs yrkesetiska regler”, s. 117

⁵⁸ Sjöström, Camilla (1994) *Revision och lagreglering – ett historiskt perspektiv*, s. 198 ff.

⁵⁹ Moberg, Krister (2003) *a.a.* s. 93 ff.

⁶⁰ FAR samlingsvolym del II (2004), ”FARs yrkesetiska regler”, s. 116-117

FAR och SRS har sedan länge framhållit att revisorns kompetens ska utnyttjas så mycket som möjligt för att bl a medverka till att höja kvaliteten på redovisningen och att den rådgivande rollen är en given del av revisorns arbete. Debatten kring rådgivningen har till stor del handlat om hur tillmötesgående man ska vara gentemot intressenternas behov och var gränsdragningen skall göras med tanke på revisorns kompetens och oberoende. Revisorn kan exempelvis hamna i en situation där han ska granska det som han själv gett råd till klienten att göra. Revisorerna betonar dock att rådgivningen är utvecklande för deras yrkesutövande och att rådgivningen är en viktig del av revisionen främst då det gäller de mindre klientföretagen, där revisorn ofta fungerar som ekonomisk rådgivare.⁶¹

3.3 Revisorns anmälningsskyldighet

Regering och riksdag såg i början av 90-talet ett behov av att utreda vilka åtgärder som behövde vidtas för att effektivisera bekämpningen av ekobrott. Den allmänna problematiken kring motverkandet av den ekonomiska brottligheten är att mörkertalet gällande främst bokföringsbrott är stort. Dessa brott brukar upptäckas först vid konkursutredningar varför många näringsidkare kan åsidosätta sin bokföringsskyldighet utan att riskera att bli upptäckta. Skatteverkets revision upptäcker normalt sett dessa brister och brott, men sannolikheten för att hamna under Skatteverkets granskning är mycket liten. Det tar också lång tid mellan det att brottet begås fram till att brottet upptäcks, varför den skada som brottet gett upphov till är svår eller rent av omöjlig att reparera.

För att minska mörkertalet kring bokföringsbrott och även de brott som begås i andra sammanhang ville man från riskdagens sida skapa en ytterligare aktör som kunde medverka i det brottsförebyggande arbetet, här såg man stor potential hos revisorskåren.⁶²

3.3.1 Bestämmelserna i ABL

I ABL 38-40 §§ går att läsa följande:

38§: 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 gjort sig skyldig till brott enligt något av följande lagrum:

1. 9 kap.1, 3, 6 a och 9 §§, 10 kap. 1, 3, 4 och 5 §§, 11 kap. 1, 2, 4 och 5 §§, 17 kap. 7 § samt 20 kap. 2§ brottsbalken, och

⁶¹ Sjöström, Camilla (1994) *Revision och lagreglering – ett historiskt perspektiv*, s. 198-200

⁶² Riksskatteverket, Riksåklagaren (1994) "Rubicon – Rutiner, brottsutredningar i konkurs" s. 94 ff.

2. 2, 4, 5 och 10 §§ skattebrottslagen (1971:69).

39§: En revisor som finner att det föreligger sådan brottsmisstanke som avses i 38§ skall utan oskäligt dröjsmål underrätta styrelsen om sina iakttagelser. Någon underrättelse behöver dock inte lämnas, om det kan antas att styrelsen inte skulle vidta några skadeförebyggande åtgärder med anledning av underrättelsen eller en underrättelse av annat skäl framstår som meningslös eller stridande mot syftet med underrättelseskyldigheten.

40§: Senast två veckor efter det att styrelsen har underrättats enligt 39§ första stycket skall revisorn avgå från sitt uppdrag. När han anmäler detta enligt 22§, skall han i en särskild handling till åklagare redogöra för misstanken samt ange de omständigheter som misstanken grundar sig på.

Vad som sägs i första stycket om avgång och anmälan gäller inte om

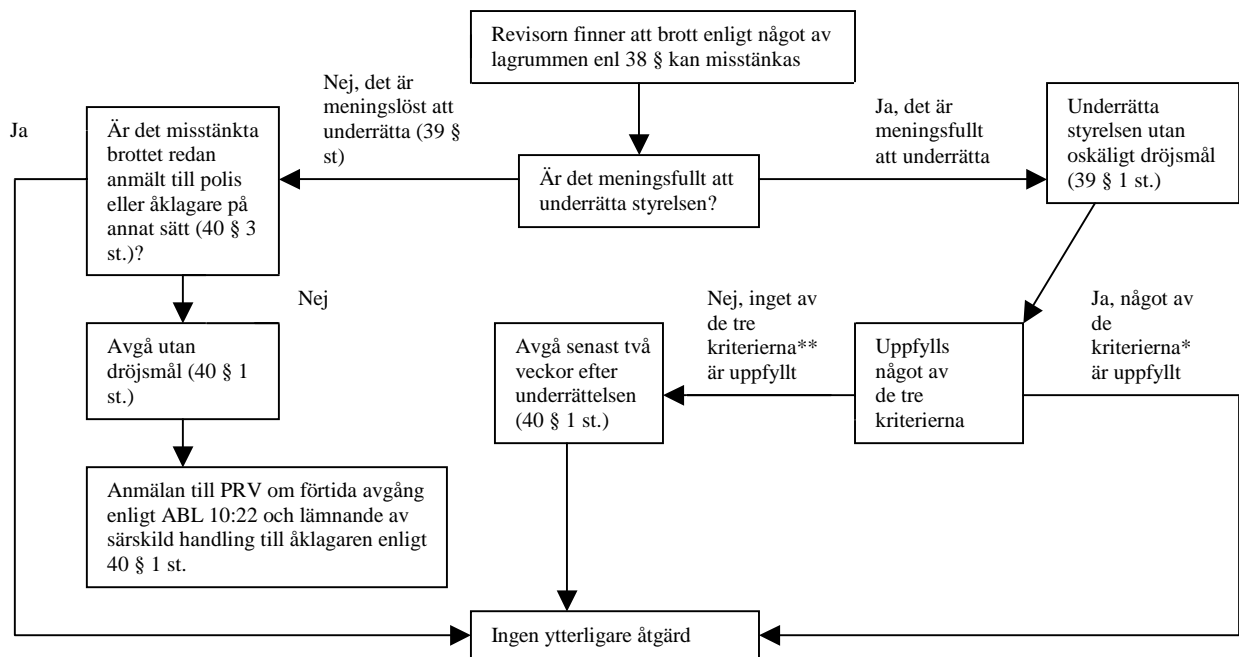
1. den ekonomiska skadan av det misstänkta brottet har ersatts och övriga menliga verkningar av gärningen har avhjälpit,
2. det misstänkta brottet redan har anmälts till polismyndighet eller åklagare, eller
3. det misstänkta brottet är obetydligt.

I fall som avses 39 § andra stycket skall revisorn, om anmälan om det misstänkta brottet inte redan har lämnats till polismyndighet eller åklagare, utan oskäligt dröjsmål avgå från sitt uppdrag och lämna en sådan handling som anges i första stycket.⁶³

I korthet innebär de nya reglerna att en revisor som under sin granskning stöter på något som gör att det finns anledning att misstänka att styrelseledamot eller VD i ett aktiebolag inom ramen för bolagets verksamhet har gjort sig skyldig till brott, måste meddela styrelsen. Klienten har därefter två veckor på sig att åtgärda bristerna annars måste revisorn avgå från sitt uppdrag och anmäla sina misstankar till åklagare. Revisorn behöver dock inte avgå och göra brottsanmälan om det misstänkta brottet är obetydligt eller om brottet redan är anmält av någon annan till polismyndighet eller åklagare.

⁶³ Höglund, Olle (2002), *Sveriges Rikes Lag*, ABL 38-40 §§

Schema för revisorns åtgärder vid misstanke om brott (10 kap.38-40 §§ ABL):



* 1. Om det antas att skadeförebyggande åtgärd ej skulle vidtas av styrelsen
 2. Om det av annat skäl framstår som meningslöst att underrätta
 3. Om det skulle strida mot syftet med underättelseskyldigheten

** 1. Den ekonomiska skadan av det misstänkta brottet har ersatts och övriga menliga verkningar av gärningen har avhjälpas eller
 2. Det misstänkta brottet har redan anmälts till polis eller åklagare eller
 3. Det misstänkta brottet är obetydligt

Figur 3.1 Schema för revisorns åtgärder vid misstanke om brott (ABL 10 kap 38-40 §§)

3.3.2 Vilka brott skall misstanken avse

De brott som omfattas av lagen om revisorns anmälningsskyldighet ingår i den så kallade brottskatalogen och är enligt ABL 38§ följande:

- *bedrägeri (9kap.1och 3§§ BrB):* Den som medelst förmår någon till handling eller underlåtenhet , som innebär vinning för gärningsmannen och skada för den vilseledde eller någon i vars ställe denne är, dömes för bedrägeri till fängelse i högst två år.
- *penninghäleri (9kap. 6a§ BrB):* Den som

1. otillbörligen främjar möjligheterna för annan att tillgodogöra sig egendom som härrör från brottsligt förvärv eller värdet av sådan egendom, eller
 2. med uppsåt att dölja egendomens ursprung medverka till att bortföra, överlåta, omsätta eller vidta annan sådan åtgärd med egendom som härrör från brottsligt förvärv.
- *svindleri (9kap. 9§ BrB)*: Den som offentliggör eller eljest bland allmänheten sprider vilseledande uppgift för att påverka priset på vara, värdepapper eller annan egendom döms för svindleri.
 - *förskingring (10kap.1 och 3§§ BrB)*: Om någon, som pga avtal, allmän eller enskild tjänst eller dylik ställning fått egendom i besittning för annan med skyldighet att utgiva egendomen eller redovisas för denna, genom att tillägna sig egendomen eller annorledes åsidosätter vad han har att iakttaga för att kunna fullgöra sin skuldighet.
 - *olovligt förfogande (10kap. 4§ BrB)*: Den som med egendom, som han har i besittning med vartill ägande – eller säkerhetsrätt är förbehållen eller tillförsäkrad eller eljest tillkommer annan, vidtager åtgärd varigenom egendomen frånhändes den andre eller denne annorledes berövas sin rätt.
 - *trolöshet mot huvudman (10kap. 5§ BrB)*: Om någon, pga förtroendeställning fått till uppgift att för någon annan sköta ekonomisk angelägenhet eller självständigt handha kvalificerad teknisk uppgift eller övervaka skötseln av sådan angelägenhet eller uppgift, missbrukar sin förtroendeställning och därigenom skadar huvudmannen.
 - *oredlighet mot borgenärer (11kap. 1 och 2§§ BrB)*: Den som, när han är på obestånd eller när påtaglig fara föreligger för att han skall komma på obestånd, förstör eller genom gåva eller någon annan liknande åtgärd avhänder sig egendom av betydande värde.
 - *mannamån mot borgenärer (11kap. 4§ BrB)*: Den som, då han på obestånd, gynnar viss borgenär genom att betala skuld som ej är förfallen, betala med annat än sedvanliga betalningsmedel eller överlämna säkerhet som ej var betingad vid skuldens tillkomst.
 - *bokföringsbrott (11kap. 5§ BrB)*: Den som uppsåtligen eller av oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldigheten enligt bokföringslagen genom att underlåta att bokföra affärshändelser eller bevara räkenskapsinformation eller genom att lämna oriktiga uppgifter i bokföringen.
 - *bestickning och mutbrott (17kap. 7§ och 20kap. 2§ BrB)*: Den som lämnar, utlovar eller erbjuder muta eller annan otillbörlig belöning för tjänsteutövning till arbetstagare i offentlig eller enskild tjänst gör sig skyldig till bestickning. Spegelbilden till bestickning är att ta emot muta.

- *Skattebrott (2 och 4 §§ skattebrottslagen):* Den som med uppsåt lämnar oriktig uppgift till myndighet eller låter bli att lämna deklaration, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift och därigenom orsakar fara för att skatt undandras eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas.
- *vårdslös skatteuppgift (5 § skattebrottslagen):* Den som på annat sätt än muntligen av grov oaktsamhet lämnar oriktig uppgift till myndighet och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv.
- *försvårande av skattekontroll (10 § skattebrottslagen):* Den som uppsåtligt eller av oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldigheten eller sådan skyldighet att föra och bevara räkenskaper, som föreskrivs för vissa uppgiftsskyldiga och därigenom ger upphov till fara för att myndighets kontrollverksamhet vid beräkning eller uppbörd av skatt eller avgift allvarligt försvåras.

De flesta brotten kan ge fängelsestraff upp till två år, anses brotten grova kan fängelsestraffen sträcka sig uppemot fyra till sex år.⁶⁴

Brottskatalogen är, vilket framgår ovan, ganska omfattande och det krävs stor juridisk kompetens av den enskilde revisorn för att kunna göra korrekta bedömningar. Denna juridiska kunskap är någonting som saknas i normal revisorskompetens och förhoppningen från lagstiftarens sida var att detta skulle lösas genom utbildningsinsatser.⁶⁵ Trots detta visar undersökningar att flertalet revisorer inte anser sig ha haft någon formell kompetensutveckling om anmälningsskyldigheten utan den kunskap man införskaffat kommer många gånger från nyhetsbrev och annat informationsmaterial.⁶⁶

3.3.3 Svårigheter med lagens tillämpning

Som vi nämnde inledningsvis innehåller lagen tre rekvisit som anses otydliga av många revisorer. Dessa rekvisit är: *kan misstänkas, utan oskäligt dröjsmål och två veckor.*

Rekvisitet *kan misstänkas* innebär en relativt låg misstankegrad och det blir en subjektiv bedömning av rekvisitet i det enskilda fallet. Enligt Kent Madstedt på EBM innebär *kan misstänkas* att revisorn ska anmäla vid en bevisgrad av 5-20 %.⁶⁷ Undersökningar har

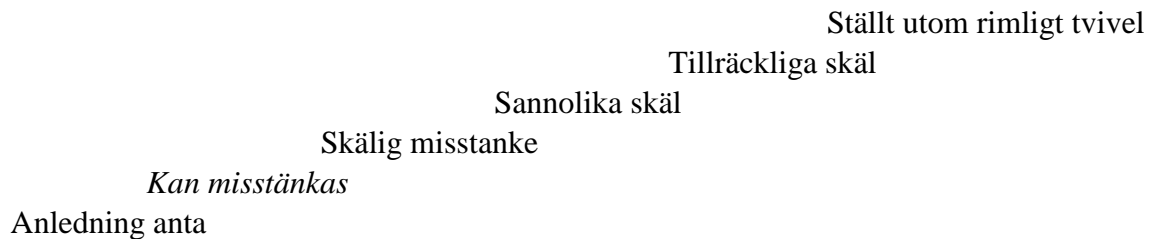
⁶⁴ FAR (2004) "Ekonomiska Brott i Aktiebolag – revisorns handlingsplikt enligt ABL", s. 9

⁶⁵ Engerstedt, Urban (2002) "Praxis finns – men fortfarande är många negativa till lagen", *Balans* nr 10 2002 s. 29

⁶⁶ BRÅ rapport 2004:4 "Revisorernas anmälningsskyldighet", s. 38.

⁶⁷ Engerstedt, Urban (2002) "Praxis finns – men fortfarande är många negativa till lagen", *Balans* nr 10 2002, s. 29

visat att revisorn många gånger inte är villig att anmäla vid en så låg misstankenivå. En undersökning visar att 80 % av revisorerna vill känna sig säkra till minst 75 % innan de anmäler brottsmisstanke.⁶⁸ Då det ofta är svårt att i ord beskriva vad som krävs för att en fem-procentig misstankenivå skall anses vara uppnådd kan man använda sig av "misstanketrappan" för att jämföra med andra vedertagna begrepp.



Figur 3.2 "Misstanketrappan" (Promemoria EBM 2003 s. 9-10)

De olika begreppen kan förklaras med följande exempel:

Vid den lägsta misstankenivån, anledning anta, ska förundersökning inledas. Har förundersökningen kommit så långt att någon skäligen kan misstänkas skall han underrättas om misstanken när han förhörs. Vid sannolika skäl skall den misstänkte under vissa förutsättningar anhållas och häktas och finns det tillräckliga skäl skall åklagaren väcka åtal. När det är ställt utom rimligt tvivel skall domstolen meddela fällande dom. Revisorns anmälningsskyldighet infinner sig i ett väldigt tidigt stadium i misstanketrappan varför revisorn i teorin inte behöver fundera på huruvida en brottsutredning kommer leda till fällande dom eller ej.⁶⁹

Även rekvisitet *utan oskäligt dröjsmål* ger upphov till vissa oklarheter. Rekvisitet utgör ingen bestämd tid utan måste bedömas utifrån de omständigheter som föreligger i det enskilda fallet. Dock är det angeläget att det inte förflyter någon längre tid från det att misstanken uppkommer till dess att revisorn vidtar åtgärd. Samtidigt måste revisorn få tid på sig att kunna samla på sig tillräckligt mycket information om fallet för att kunna göra en fullgod bedömning.⁷⁰

En revisor måste senast *två veckor* efter det att han underrättat styrelsen om sina brottsmisstankar enligt huvudregeln avgå från sitt uppdrag, anmäla det till Bolagsverket och samtidigt lämna in en anmälan om sina brottsmisstankar till åklagare. En revisor är dock inte skyldig att avgå från sitt uppdrag om den ekonomiska skadan och övriga menliga effekter av brottet *avhjälps* eller om *anmälan till polis eller åklagare redan har skett*. Emellertid måste revisorn känna till att dessa åtgärder inträffat innan tvåveckorsfristen gått ut. Avhjälpan eller polisanmälan innebär också att revisorn inte behöver skicka in en egen anmälan. För att en skada ska anses avhjälpt måste förhållandena återställas som om brotten aldrig ägt rum. Det bör poängteras att det endast är revisorns anmälningsplikt som upphör, gärningsmannen löper fortfarande

⁶⁸ BRÅ rapport 2004:4 a.a. s. 58

⁶⁹ EBM, FAR, SRS (2003) Promemoria: "Revisorns skyldigheter vid misstanke om brott", s. 9-10

⁷⁰ FAR (2004) "Ekonomiska brott i Aktiebolag" s. 42

samma risk att bli åtalad för brottet. Slutligen behöver inte revisorn avgå eller göra anmälan efter att ha underrättat styrelsen om det misstänkta brottet anses *obetydligt*. Att brottet anses obetydligt i förhållande till omfattningen av bolagets verksamhet är dock inte ett skäl att underlåta att anmäla.⁷¹

3.3.4 Situationer som revisorn bör uppmärksamma

I promemorian om revisorns anmälningsskyldighet, som har utarbetats av EBM i samråd med FAR och SRS år 2003, presenterar man olika situationer som revisorn speciellt bör vara uppmärksam på. I revisorns arbetsuppgifter ingår inte att aktivt söka efter brott utan han skall endast ha i åtanke vid granskningen huruvida det föreligger förhållanden hos klienten som kan ge upphov till misstanke om brott. Nedan följer några exempel på situationer som revisorn bör uppmärksamma lite extra.

En omotiverat stor kontantkassa

Detta kan indikera att bokföringen inte är helt korrekt. Vid ett negativt kassasaldo bör revisorn alltid göra en närmare granskning.

Användning av bokföringsorder

Att en klient använder sig av bokföringsorder trots att man borde använda sig av andra verifikat som har närmare anknytning med affärshändelsen kan peka på att verkliga intäkter och kostnader döljs.

Knapphändiga och ofullständiga verifikationer

Om det inte tydligt framgår vilka varor och tjänster som har tillhandahållits eller använts, kan det i vissa fall indikera att det inte handlar om riktiga intäkter eller kostnader.

Oriktiga rubriceringar på affärshändelser

Ibland kan en klient dölja bedrägeri- och förskingringsbrott bakom oriktiga rubriceringar i företagets räkenskaper.

Svårighet att etablera och bibehålla kontakt med klienten

Om klienten inte är tillmötesgående på ett sådant sätt att en effektiv granskning kan göras, samt visar sig ovillig att vidta åtgärder med anledning av revisorns påpekanden kan det finnas anledning att fundera över om det kan finnas brott med i bilden.⁷²

⁷¹ FAR (2004) a.a. s. 43-45

⁷² EBM, FAR, SRS, Promemoria: "Revisorns skyldigheter vid misstanke om brott", s. 6-7

3.3.5 Påföljder för revisorn

Vid anmälan av brottsmisstanke finns det framförallt två misstag som revisorn kan begå. Dels kan revisorn göra misstaget att anmäla sin klient på felaktiga grunder, dels kan han avstå ifrån att anmäla ett förhållande som senare visar sig vara ett brott. Om revisorn har lämnat felaktiga sakuppgifter till åklagaren i ond tro som orsakar skada för bolaget kan revisorn bli skyldig att ersätta denna skada.⁷³ Det bör betonas att revisorn har en skyldighet att anmäla brottsmisstanke och att underlåtenhet att anmäla kan få stora konsekvenser för den enskilde revisorn. En revisor som inte respekterar lagen riskerar att få stå till svars för sin underlåtenhet enligt bestämmelserna i revisorslagen. Påföljderna kan bestå i alltifrån en varning eller erinran till upphävande av revisorns godkännande eller auktorisation. Det verkställande organet är Revisorsnämnden.⁷⁴

⁷³ FAR (2004) "Ekonomiska brott i Aktiebolag" s. 57

⁷⁴ FAR (1998) "Vad gör revisorn vid misstanke om brott?" s. 27

4. Ekonomisk brottslighet

I detta kapitel kommer vi först att redogöra för vad ekobrott är. Därefter presenterar vi vilka konsekvenser den ekonomiska brottsligheten får för samhället samt vilka aktörer som idag finns för att bekämpa ekobrott. Slutligen diskuteras det brottsförebyggande arbetet.

4.1 Vad är ekobrott?

Begreppet ekonomisk brottslighet är inte klart definierat i juridiska handböcker men det råder ändå allmän enighet om vad begreppet innebär.

I Justitiekommitténs betänkande beskrivs ekonomisk brottslighet på följande sätt:

Till ekonomisk brottslighet räknas först och främst sådan kriminalitet som har ekonomisk vinning som direkt motiv. Härutöver skall brottsligheten för att betraktas som ekonomisk kriminalitet ha en kontinuerlig karaktär, bedrivs på ett systematiskt sätt och förövas inom ramen för näringsverksamhet som i sig inte är kriminaliserad men som i det enskilda fallet utgör själva grunden för de kriminella handlingarna.

De ekonomiska brotten anses ofta vara av kvalificerad art i den meningen att de enskilda brotten har stor omfattning, rör stora samhälliga värden eller drabbar grupper av enskilda. Brotten är ofta svåra att uppdaga och beivra. Som exempel på vad som brukar hänföras till ekonomisk brottslighet i här avsedd mening kan nämnas brott som skattebedrägerier, valutabrott, bedrägerier och gäldenärsbrott.⁷⁵

Ett annat sätt att definiera ekonomisk brottslighet är att utgå från de brott som handläggs på EBM. EBM startade sin verksamhet den 1 jan 1998 och myndigheten har inrättats för att skapa en effektivare handläggning av den här typen av brott.⁷⁶

De brott som normalt sett räknas till ekobrott är följande:

- Brottslighet i samband med gränsöverskridande handel:
momsbedrägeri, smuggling i den kommersiella handeln

⁷⁵ SOU 1983:36 "Effektivare företagsrevision", s. 97

⁷⁶ SOU 1999:53 "Ekonomisk brottslighet och sekretess", s. 48

- Finansiella brott: *skatte- och avgiftsfusk, penningtvätt*
- Missbruk av associationsbrott: *bolagsplundring, insiderbrott, oseriösa skalbolagsaffärer*
- Obeståndsrelaterade brott: *konkursrelaterade brott, likvidationrelaterade brott*
- Bedrägeribrott: *försäkringsbedrägerier, investeringsbedrägerier*

Den ekonomiska brottsligheten i Sverige beräknas omsätta omkring 15 miljarder kronor varje år.⁷⁷

4.2 Ekobrottens konsekvenser

Många tror att den ekonomiska brottsligheten saknar brottsoffer och det finns en bristande kunskap om den ekonomiska brottslighetens skadeverkningar. Men skadorna är i själva verket förödande och staten är långtifrån den enda förloraren. Den enskilda individen kan påverkas både direkt och indirekt. Nedan följer några exempel på negativa konsekvenser till följd av den ekonomiska brottsligheten.

Arbetslöshet

En effekt är den arbetslöshet som uppstår till följd av att företag tvingas lägga ner sin verksamhet efter att ha sysslat med ekonomisk brottslighet. De anställda har sällan insyn i räkenskaperna och de har därför ingen möjlighet att påverka sin situation.

Högre skatter och avgifter

Ekonomisk brottslighet leder ofta till att det blir mindre pengar till statskassan då inte sällan de olagligt förvärvade pengarna, som borde beskattas och konsumeras i Sverige, förs ut ur landet. Det leder i sin tur till att staten måste höja skattesatser och avgifter vilket drabbar alla medborgare.

Hotad marknadsmekanism

En annan effekt är att konkurrensen mellan företagen snedvrids vilket kan leda till att vissa företag tvingas lägga ner sin verksamhet.

⁷⁷ Magnusson, Dan, Sigbladh, Roland (2001) *Ekonomisk Brottslighet - så skyddar du din verksamhet*, s. 10 och 16-17

Skadat förtroende

Ju mer den ekonomiska brottsligheten ökar i samhället desto mer skadas förtroendet för rättssystemet och det politiska systemet i stort. Hot och våld är inte heller helt ovanligt vid ekonomisk brottslighet.⁷⁸

4.3 Aktörer vid bekämpning av ekobrott

För att utredningar av ekonomisk brottslighet skall vara effektiva förutsätts ett nära samarbete mellan många olika yrkeskategorier. Brotten upptäcks och anmäls främst vid Skatteverkets revision och vid konkursförvaltares granskning av företagskonkurser. Även Finansinspektionen, Tullverket och revisorer anmäler brott.⁷⁹

Anmälningar om ekonomisk brottslighet kommer oftast in till EBM där man beslutar huruvida förundersökning skall inledas eller inte. Förundersökning skall inledas om det finns anledning att anta att ett brott har begåtts. Syftet med förundersökningen är att utreda vem som skäligen kan misstänkas för brottet och till att få fram tillräckliga bevis för åklagarens bedömning av om åtal ska väckas. Beslutar åklagaren om åtal lämnar han in en stämningsansökan till tingsrätten och efter huvudförhandling meddelas tingsrättens dom. Alla anmälningar leder emellertid inte till åtal. Exempelvis kan det i vissa fall vara svårt att avgöra om lagens krav på uppsåt eller oaktsamhet är uppfyllt. En annan orsak till att många anmälningar inte leder till åtal är att det inte finns tillräckliga resurser för att väcka åtal i samtliga fall.⁸⁰

4.4 Att förebygga ekobrott

Det brottsförebyggande arbetet är en avgörande faktor vid bekämpning av ekonomisk brottslighet. Brottsförebyggande arbete består i åtgärder som minskar benägenheten att begå brott eller försvårar genomförandet av brottsliga handlingar, mycket handlar det om att se till att hederliga medborgare inte frestas av att glida in på brottets bana.⁸¹ Fördelen med att förebygga brott kan inte nog betonas. Frågan är hur man kan gå tillväga. Hur bygger man då en ekobrottsförebyggande strategi och vilka aktörer har brottsförebyggande uppgifter?

⁷⁸ Magnusson, Dan, Sigbladh, Roland (2001) *Ekonomisk Brottslighet - så skyddar du din verksamhet*, s.23-24

⁷⁹ SOU 1999:53 "Ekonomisk brottslighet och sekretess", s 49

⁸⁰ Ekobrottsmyndigheten Årsredovisning 2003, s 7

⁸¹ Ekobrottsmyndigheten Årsredovisning 2003, s 9

Det preventiva arbetet måste ske på alla nivåer i samhället för att det ska bli effektivt. Såväl regering och riksdag som myndigheter och enskilda personer måste engagera sig i arbetet. Kunskap om de omständigheter som möjliggör brott är viktig att sprida på alla dessa nivåer. Denna kunskap är framförallt viktig på regerings- och riksdagsnivå för att de effektivt ska kunna styra olika myndigheters kontrollverksamhet. Enligt BRÅ är också kunskapen om ekobrottens skadeverkningar viktig och den bidrar till att allmänheten ser allvarigare på denna typ av brottslighet. Media spelar i detta sammanhang en avgörande roll och är ett viktigt instrument i det preventiva arbetet och kan verka för att ekobrott inte riskerar att flyttas ned på dagordningen.⁸² Vidare skall det vara svårt att begå brott, risken att bli upptäckt skall vara påtaglig och de straffrättsliga påföljderna skall vara kännbara. Ekonomisk brottslighet finns som sagt på alla nivåer i samhället och det är därför av allmänt intresse att bekämpningen av den är så effektiv som möjligt.

4.5 Teorins vidare användning

Efter att ha läst kapitel tre och fyra hoppas vi att läsaren har fått en ökad förståelse för vårt valda ämne och på så sätt lättare kan följa resonemangen i följande kapitel. Anledningen till att vi tagit upp revisorns yrkesutövande är att ge läsaren en uppfattning om revisorns arbetsuppgifter. Att vi har ett kapitel om ekonomisk brottslighet beror på att vi önskar ge läsaren en inblick i begreppets innebörd och betydelse.

⁸² BRÅ rapport 2003:10, "Förebyggande metoder mot ekobrott", s. 241 ff.

5. Empiri

Kapitlet innehåller en sammanställning av våra 21 intervjuer med revisorer, EBM, Skatteverket och näringslivet. Vi har intervjuat 23 respondenter varav 19 har varit individuella och 2 har varit gruppintervjuer. I detta kapitel har vi även sammanställt HD:s dom rörande för sent inkommen årsredovisning samt statistik över inkomna anmälningar från revisorer. Intervjuerna redovisas i form av löpande text och vi rekommenderar läsaren att först ta del av bilaga 1 för att veta vilka frågor vi utgått från i intervjuerna. Efter varje intervjupresentation har vi belyst det viktigast under rubriken analyserande sammanfattning.

5.1 Revisorer

5.1.1 Revisor A

Revisor A arbetar på en större revisionsbyrå belägen i en av Sveriges storstäder och kontoret har 30-40 medarbetare. Respondenten har lång erfarenhet av yrket och har varit auktoriserad i cirka 15 år.

A:s inställning till lagen om revisorns anmälningsskyldighet är att den överlag inte är helt lätt att hantera med tanke på revisorns relation till klienten. Han⁸³ tycker att lagen är bra ur det allmännas perspektiv eftersom revisorn har stor insyn i företaget och känner aktörerna. Dock anser han att lagen är dålig ur revisorns perspektiv och att den har bidragit till att den traditionella revisorsrollen har förändrats. A anser att revisorn alltmer måste klara av den omöjliga uppgiften att tillfredsställa alla intressenter. Sedan lagen infördes har han emellertid i allt större utsträckning börjat acceptera den. Han menar att det ligger logik i att man påfört revisorn anmälningsskyldighet som ett led i det brottsförebyggande arbetet men han tycker att det känns märkligt att tala om brottsförebyggande effekt eftersom brottet redan är begånget när revisorn ska agera. Ett brott kan aldrig läkas men om man rättar till felet så behöver revisorn inte anmäla, vilket han ställer sig frågande till.

A betonar att det är sällan lagen blir aktuell att tillämpa och den är relativt svår att hantera eftersom revisorn inte har någon juristutbildning. Han understryker ändå att

⁸³ Vi kommer genomgående kalla alla respondenter för *han*

man som revisor ofta känner på sig när något är fel. Vidare påpekar han att byrån aktar sig för vissa branscher. Man gör alltid en granskning av nya tänkbara klienter innan man tar sig an ett nytt uppdrag. A känner till att det finns kontaktpersoner på EBM dit man anonymt kan vända sig för att diskutera lagens tillämpning, men han har aldrig kontaktat dessa då han i första hand rådgör med sina kollegor på byrån för att få en ”second opinion”. Om osäkerhet fortfarande råder efter att han diskuterat med kollegorna tar han kontakt med en advokat. Han skulle aldrig skicka in en anmälan utan att ha ”mycket på fötterna”. A har aldrig i ett skarpt läge påtalat lagen för en klient och har heller aldrig gjort någon anmälan. Han menar att svaga fall oftast leder till rättning hos klienten och att mycket läkning sker inom tvåveckorsfristen. Vidare menar han att de klienter som inte rättar till felet ofta är halvkriminella. A:s uppfattning är att det i allmänhet finns ett stort mörkertal gällande den ekonomiska brottsligheten.

A berättar att man inom byrån har hållit utbildning om anmälningsskyldigheten för sina klienter. Målet med utbildningen är att skapa en förståelse hos klienten för revisorns ”nya” roll. A kände inte till promemorian som EBM utarbetat som ett komplement till lagen.

Analyserande sammanfattning:

- A anser att lagen överlag inte är helt lätt att hantera i relation till klienten och han tycker att den bidragit till att den traditionella revisorsrollen har förändrats. Han anser även att lagen är svår att tillämpa då han saknar juristutbildning.
- A tycker att det är märkligt att tala om brottsförebyggande effekt eftersom brottet redan är begånget när revisorn ska agera.

5.1.2 Revisor B

På samma byrå som A arbetar också B. B har varit auktoriserad i närmare 20 år. Han har en stor erfarenhet av ekobrott då han arbetat mycket med stora konkursutredningar.

B menar på att vissa parametrar gällande lagen om revisorns anmälningsskyldighet har hamnat lite i skymundan. Ett misstag revisorn kan göra är att underlåta att agera och risken finns då att han förlorar sin auktorisation. Många revisorer har inte insett detta och B menar att detta gör lagen till ”en riktig slamkrypare”.

I grund och botten anser B att lagen är bra eftersom det är revisorn som har bäst insyn i bolaget men att det är problematiskt att lägga ett sådant stort ansvar på revisorn. Att göra en rättslig bedömning är inte en kunskap som revisorn normalt besitter. Ser B något misstänkt konsulterar han först och främst intern expertis. Han har aldrig vänt sig anonymt till kontaktpersonerna på EBM eftersom han har en ”egen” kontakt där som han kan rådgöra med vid behov. Han menar att det är ett bra initiativ från EBM:s sida att tillhandahålla kontaktpersoner eftersom de små revisionsbyråerna inte har samma möjlighet som de stora att tillhandahålla intern expertis. Han ser en nackdel med att

anonymt vända sig till kontaktpersonerna då risken finns att de tar den enkla vägen och uppmanar revisorn att anmäla utan att känna till alla omständigheter. Man måste i bedömningen ta med den mänskliga aspekten. B betonar att man inte kan underlåta att anmäla för att man tycker synd om klienten, men det vägs självklart in i bedömningen. B upplever att anmälningar till EBM måste vara klockrena, annars är risken stor att förundersökning inte inleds.

B anser sig själv väldigt insatt i lagen och har relativt god kännedom om innehållet i brottskatalogen, han poängterar dock att han har specialkompetens på området då han arbetat mycket med stora konkursutredningar. Lagen finns hela tiden med vid granskningsarbetet men det är inget han går och tänker på dagligen. B upplyser inte regelmässigt sina klienter om anmälningsskyldigheten och ser inte heller någon anledning att göra det. B upplyser endast sina klienter om lagen när han misstänker något brottsligt och han har aldrig anmält en klient. Han tror att de ”riktiga skurkarna” vänder sig till mindre byråer.

B känner till EBM:s promemoria men har inte läst den. B tror att det är en partsinlaga, dvs att den är vinklad utifrån hur EBM ser det och han tycker att EBM ofta går lite för långt i sina resonemang.

Under intervjun tog även B upp den aktuella domen från HD gällande för sent inkommen årsredovisning.⁸⁴ Han anser att domen är hård och menar att det är tillräckligt att man kan följa den löpande bokföringen och att årsbokslut upprättas. B påstår att alla regler som tillkommit till följd av företagsskandalerna runt om i världen⁸⁵ har stärkt revisorns oberoende och luckrat upp relationen mellan klient och revisor. B tycker att rollen som revisor har förändrats något då revisorn nu i större utsträckning arbetar i alla intressenters intressen.

Analyserande sammanfattning:

- B anser att lagen är bra pga revisorns stora insyn i bolaget men menar även att revisorn saknar kunskap för att göra rättsliga bedömningar.
- B upplever att anmälningar till EBM ska vara klockrena, annars är risken stor att förundersökning inte inleds
- B tror att de ”riktiga skurkarna” vänder sig till mindre byråer.

5.1.3 Revisor C

Revisor C arbetar på samma byrå som A och B men till skillnad från dessa har C endast varit auktoriserad i tre år.

⁸⁴ Domen meddelades i Stockholm den 29 oktober 2004 och slår fast att det är ett brott att inte ha årsredovisningen klar i tid.

⁸⁵ Tex Enron och Parmalat

C är mycket tveksam till lagen om revisorns anmälningsskyldighet och tycker att regering och riksdag gör det enkelt för sig genom att lägga fler och fler uppgifter på revisorn. Han är kritisk till att statsmakten belastar revisorn med ytterligare ett ansvarsområde som revisorn inte är utbildad för, han är ju inte jurist. Om man ramlar över uppenbara fall anser han att lagen är bra men han känner sig tvingad att aktivt söka efter brott vilket inte är lagstiftarens intention. Allmänheten tror att revisorn har mycket mer ansvar än vad han egentligen har och att han är en slags ”allmänhetens riddare”. Man borde ha lagt denna uppgift på någon annan aktör som t ex Skatteverket eller EBM.

C känner sig införstådd med lagen och dess syfte men ser brister i sin egen juridiska kompetens. Han vet ungefär vilka brott som ingår i brottskatalogen men stämmer vid behov av med en jurist. Han känner till att det finns kontaktpersoner på EBM men har inte varit i kontakt med dessa.

C menar att anmälningsskyldigheten indirekt blir ytterligare ett moment vid granskningsarbetet och att ”ytterligare en sten läggs i ryggsäcken på revisorn”. Oron finns hela tiden i bakhuvudet att man missat något, men C poängterar att man inte kan vara revisor om man hela tiden går runt och oroar sig. Han har varken upplyst eller anmält en klient. C tror att revisorer i allmänhet drar sig i det längsta att anmäla eftersom man inte vill ta risken att skada klienten i onödan. Respondenten tror inte att de inkomna anmälningarna återspeglar brottsligheten och på frågan om C känner till promemorian är svaret blankt nej.

C anser att lagen är en bidragande faktor till att revisorsrollen har förändrats till att bli mer av en myndighetsperson. Många klienter tycker redan att revisorn arbetar mer och mer som Skatteverkets förlängda arm vilket han upplever trist.

Analyserande sammanfattning:

- C är mycket tveksam till lagen och tycker att Statsmakten gör det enkelt för sig genom att lägga fler och fler uppgifter på revisorn.
- C tycker att man borde ha lagt anmälningsskyldigheten på någon annan aktör som t ex Skatteverket eller EBM.
- C menar att många klienter redan tycker att revisorn arbetar mer och mer som Skatteverkets förlängda arm vilket han tycker är tråkigt.

5.1.4 Revisor D

Revisor D arbetar på en av de största revisionsbyråerna i Sverige och kontoret där han arbetar är beläget i en storstad och har cirka 150 medarbetare. D är godkänd revisor och har varit verksam inom yrket sedan sextiotalet.

D är positiv till lagen om revisorns anmälningsskyldighet om han själv slipper anmäla. Han menar att det händer mycket konstigheter i företagen som inte uppdagas om inte en skatterevision äger rum. Han tycker att lagen är bra då många brott fångas upp i ett tidigt stadium men tycker inte om att uppfattas som en polis. Han anser att lagen behövs då det inte finns någon annan som kommer in i ett så här tidigt stadium, men är orolig för de sanktioner som kan utdömas vid felaktig tillämpning av lagen. Han känner att han förstår lagen och har deltagit i utbildningar som hållits av FAR och SRS. Respondenten är aldrig ensam i sina överväganden gällande lagens tillämpning utan han tar hjälp av kollegor och jurister inom byrån. Han känner till att det finns kontaktpersoner på EBM men har aldrig vänt sig till dessa. Lagen stör honom inte i hans arbete och han har endast upplyst sin klient om anmälningsskyldigheten i skarpa lägen, dock har det aldrig varit aktuellt att anmäla en klient.

Respondent D tycker att anmälningarna förefaller få i relation till de brott han tror begås. Han tror detta beror på rädslan av att själv åka dit om anmälan är faktamässigt felaktig samt att man kan skada klienten. Vidare menar han att en revisor med ett stort arvode inte kan vara helt oberoende. Han anser vidare att revisorns roll har förändrats med åren. På sextiotalet fanns revisorn till för klienten men anmälningsskyldigheten är en bidragande faktor till att revisorn nu i större utsträckning även behöver beakta långivare och myndigheters intressen. Han känner inte till promemorian om revisorns anmälningsskyldighet.

Under diskussionen om den brottsförebyggande effekten menar D att fler och fler brottslingar kommer att trilla dit ju längre tiden går eftersom revisorskåren blir mer på alerten. Han betonar också att ett noga urval görs beträffande val av klienter och att man aldrig tar sig an en tvivelaktig klient.

Analyserande sammanfattning:

- D tycker att lagen är bra då brotten kan fångas upp i ett tidigt stadium pga revisorns tidiga insyn i bolaget, men D vill dock inte uppfattas som en polis.
- D understryker att en revisor med ett stort arvode inte kan vara helt oberoende och att risken finns att han därför inte anmäler vid brottsmisstanke.

5.1.5 Revisor E

E arbetar på en av landets största revisionsbyråer. Kontoret där han arbetar har 5-10 anställda och är beläget i en mindre stad. Han har arbetat som revisor sedan slutet av 90-talet och har varit godkänd revisor i ett par år.

E tycker att lagen om revisorns anmälningsskyldighet är ”okej” men om han ska anmäla en klient vill han ”ha bra på fötterna” eftersom en anmälan kan få stora konsekvenser för klienten. Han poängterar att det inte ingår i revisorns arbetsuppgifter att aktivt söka efter brott men om man stöter på någonting som verkar oklart är det bra att man har

möjlighet att vidta åtgärd. Vidare menar han att lagen inte är helt lätt att förstå och tillämpa. Då det är ett svårt område skulle han stämna av med någon annan innan han anmäler en klient. E vet inte exakt vad som ingår i brottskatalogen vilket gör att han inte känner sig riktigt hemma på området.

E känner inte att lagen påverkar honom i hans arbete och han känner ingen ökad press till följd av lagen. Han menar att det alltid finns en risk att man kan missa någonting under revisionen och att det är något man får leva med i det här yrket. Han har aldrig upplyst en klient om att han har anmälningsskyldighet och han har heller aldrig anmält en klient. E kände inte till att det finns kontaktpersoner på EBM och skulle han behöva vägledning i ett enskilt fall skulle han vända sig till en advokat. E har inte tagit del av EBM:s promemoria utan kunskapen om ämnet har han inhämtat från FAR:s skrifter. Han känner inte att hans roll som revisor har förändrats på grund av lagen och menar att det kanske skulle se annorlunda ut om han hamnar i en situation där han måste anmäla en klient.

Analyserande sammanfattning:

- E tycker inte att lagen är helt lätt att förstå och tillämpa och han vill ha mycket på fötterna om han ska göra en anmälan

5.1.6 Revisor F

F har arbetat som revisor i hela sitt yrkesverksamma liv och han har varit auktoriserad sedan slutet av 70-talet. Han tjänstgör på en av de största revisionsbyråerna. Han är verksam i en mindre stad, på ett litet kontor med 5-10 medarbetare.

F anser sig vara vagt informerad om lagen om revisorns anmälningsskyldighets innebörd och han anser sig inte ha tillräcklig juridisk kompetens för att bära det ansvar som anmälningsskyldigheten innebär. Det känns konstigt att klienten skall betala om revisorn upptäcker något misstänkt. Han menar att det känns fel att klienten ska betala för det merarbete som revisorn får lägga ner om han misstänker någonting brottsligt. F menar att lagen kan leda till att klienten väljer en mindre noggrann revisor och att de oseriösa revisionsbyråerna slår ut de seriösa. Han är tveksam till vilken roll en revisor skall ha i det här sammanhanget och han menar att de ”ljusskygga” klienterna anlitar ”ljusskygga” revisorer.

F har arbetat mycket med konkurser och han har då redogjort för sina iakttagelser för en konkursutredare. Han menar att i en konkurssituation kan man tycka och tänka vad man vill men i en klientrelation hamnar man in ett känsligare läge. Skall han agera ”polis” vill han ha manschettknappar och uniform för att tydliggöra sin roll för klienten. F tycker inte att revisorn borde ha någon anmälningsskyldighet utan detta är något som borde ligga hos Skatteverket. Han känner sig hemma med brott mot borgenärer men den resterande delen av brottskatalogen förstår han inte fullt ut. Han skulle aldrig anmäla en

klient vid en misstankenivå på 5 %. I ett sådant läge skulle han först utreda situationen själv och därefter skulle han diskutera saken med en mer erfaren kollega.

Anmälningsskyldigheten påverkar inte F nämnvärt i hans arbete och skulle en klient syssla med tvivelaktig verksamhet skulle han avsäga sig sitt uppdrag. Han har aldrig upplyst en klient om anmälningsskyldigheten och han har heller aldrig anmält en klient. Han kände inte till att det finns kontaktpersoner på EBM och han tycker att det känns tryggare att rådgöra sakfrågor internt. F har inte tagit del av EBM:s promemoria men han känner till att den finns.

F menar att anmälningsskyldigheten i teorin stärker revisorns oberoende i teorin men i praktiken hämmar det informationsflödet från klienten och förtroendet från klientens sida kan rubbas. Han tror inte att lagen på något sätt har någon brottsförebyggande effekt och han tycker inte att lagen har påverkat hans roll som revisor. Han menar vidare att det inte går att skapa oberoende med hjälp av denna typ av lagar utan vill man uppnå absolut oberoende får man förstatliga hela revisorskåren.

Analyserande sammanfattning:

- F tycker att det känns fel att klienten ska betala för det merarbete som revisorn får lägga ner om han misstänker någonting brottsligt.
- F tror att lagen kan leda till att en klient väljer en mindre noggrann revisor vilket medför att de oseriösa revisionsbyråerna slår ut de seriösa.
- F tycker inte att revisorn borde ha någon anmälningsskyldighet utan detta är något som borde ligga hos Skatteverket.
- F tror inte att det går att skapa oberoende med denna typ av lagar utan vill man skapa ett absolut oberoende får man förstatliga hela revisorskåren.

5.1.7 Revisor G

G har arbetat som revisor i hela sitt yrkesverksamma liv och han har varit auktoriserad revisor sedan mitten på 70-talet. Han arbetar på en av de största revisionsbyråerna i Sverige. På kontoret arbetar 5-10 personer och är beläget i en mindre stad.

G är skeptisk till lagen om revisorns anmälningsskyldighet eftersom han anser sig sakna den juridiska kompetens som krävs för att göra korrekta bedömningar. Vidare menar han att han föredrar att försöka lösa problemet direkt med klienten. Han tror att man ser annorlunda på anmälningsskyldigheten om man är revisor i stora börsnoterade företag eftersom det då finns så många andra aktieägare som kan förlora och lida skada om VD och styrelse bedriver brottslig verksamhet. I mindre företag är inte sällan VD:n också huvudägare och då får han själv stå till svars för sitt handlande. G har många mindre klienter vilket i många fall leder till att han blir lite av en rådgivare och får en personlig relation till klienten.

G har aldrig haft med lagen att göra och om han skulle hamna i en sådan situation skulle han börja med att rådgöra med en erfaren kollega. Han har en uppfattning om vilka brott som ingår i brottskatalogen men kan inte räkna upp dem på rak arm. Han tycker inte att lagen påverkar honom nämnvärt i hans arbete eftersom han tror sig veta att han inte har något att göra med brottsliga klienter. Han tror att de stora revisionsbyråerna är så pass rädda om sina firmanamn att de avsäger sig uppdragen om det visar sig att klienten inte ”har rent mjöl i påsen”. Han menar också att man på en stor byrå inte är så beroende av en liten klient vilket innebär att man kan vara restriktiv när man väljer sina uppdrag. Han har aldrig upplyst en klient om anmälningsskyldigheten och han har heller aldrig anmält en klient.

G känner till att det finns kontaktpersoner på EBM och han tycker att det är bra att man kan vända sig dit för att stämma av vid behov, dock har han aldrig utnyttjat resursen. Han har tagit del av EBM:s promemoria och när han läste den tänkte han: ”Vad mycket det är som är brottsligt som man inte tänker på”. Han tror inte att de anmälningar som finns från revisorer återspeglar brottsligheten och han tror att de som är kriminella vet om att lagen finns och att de ser till att inte gå i den fällan.

G tycker inte att hans roll som revisor har förändrats utan han har alltid haft samma inställning till hur han ska agera.

Analyserande sammanfattning:

- G är skeptisk till lagen eftersom han anser sig sakna juridisk kompetens och han föredrar att försöka lösa problemet direkt med klienten.
- G tror att man ser annorlunda på anmälningsskyldigheten om man är revisor i stora börsnoterade företag eftersom det då finns så många andra aktieägare som kan förlora och lida skada om VD och styrelse bedriver brottslig verksamhet.
- G menar att man på en stor byrå inte är så beroende av en liten klient vilket innebär att man kan vara restriktiv när man väljer sina uppdrag.

5.1.8 Revisor H och revisor I

H och I har båda varit auktoriserade revisorer i cirka 20 respektive 30 år. De är båda verksamma inom en av landets största revisionsbyråer och de arbetar i en storstad på ett kontor med cirka 150 medarbetare.

Båda respondenterna anser att revisorn blir pålagd en massa av myndigheternas arbete antagligen för att man vill skicka över kostnader till det privata näringslivet. Att man belastar just revisorn är antagligen för att det är enkelt eftersom han redan finns på plats. Sett ur samhällets perspektiv är lagen om revisorns anmälningsskyldighet emellertid positiv. H och I har en känsla av att regering och riksdag vidtar den här typen av åtgärder för att jaga statistik. Om en viss procent anmälningar kommer in blir alla nöjda och glada och här drar de en parallell till polisens hastighetskontroller. De kontrollerar

hastigheten för att kunna säga att det finns si och så många kontroller på X antal ställen. Men vad spelar det för roll om de sätter hastighetskontrollerna på fel plats? För att tillmötesgå samhällets krav på brottsförebyggande arbete stiftar man lagar av den här typen. Dock har inte lagen haft så stor effekt och respondenterna drar då vissa slutsatser. Antingen så finns det inte så mycket brottslighet, eller så förstår man inte lagen. H och I anser vidare att det är en snäv krets som de har anmälningsskyldighet gentemot. Det är ju inte bara styrelse och VD som begår brott.

H och I berättar hur de vill agera vid misstanke om brott. I första hand vill de prata med klienten, i andra hand skriver de ett brev till styrelsen och om inget händer avger de en oren revisionsberättelse. Revisorn skall kunna bidra till att rätta till felaktigheter och de hade föredragit en rättighet att anmäla istället för en skyldighet. De menar att om inte brottsmisstanken kommer fram genom en anmälan kommer den fram genom revisionsberättelsen. Många gånger kan man misstänka brott men om det då finns en naturlig förklaring är det bra att man inte behövt anmäla och avgå. Båda respondenterna är överens om att anmälningsskyldigheten är bra i solklara fall men i annat fall leder det till allt för svåra bedömningsfrågor eftersom revisorn inte är jurist. Lagen underlättar inte samarbetet med klienten och det är svårt att klargöra revisorns roll. Revisorn skall företräda alla vilket i praktiken är en fullständig omöjlighet. ”Det är slut med den vänlige revisorn, vi får vara glada så länge vi inte behöver använda uniform.” Revisorn har alltid varit noggrann med att sköta sin tystnadsplikt och han har alltid varit mycket strikt på detta område, vilket har varit en förutsättning för förtroendet i klientrelationen. Risker med den här typen av lagar är att klientens förtroende för revisorn rubbas.

Respondenterna ställer sig frågande till varför myndigheterna vill ha informationen tidigare. De menar att när en anmälan hamnar hos myndigheterna händer det ändå ingenting. Den ena respondenten har varit med och anmält två ”klockrena” fall där det i det ena fallet till och med fanns ett erkännande från klienten. Trots detta tog detta fall tre och ett halvt år att processa. De undrar varför man skall skynda på processen när myndigheterna inte ens klarar av att utreda de mest klockrena fall.

H och I anser att myndigheterna redan har tillgång till många av de uppgifter de vill att revisorn skall anmäla. Exempelvis vet redan Bolagsverket om när årsredovisningen är försenad och därför är det onödigt att revisorn skall behöva anmäla detta. Respondenterna anser sig inte ha tillräcklig kompetens för att kunna förstå och tillämpa lagen. De menar att de hjälpligt kan tolka lagen men inte till fullo förstå den. Har man någonting på känn så kontaktar man en jurist. H och I säger sig ha ”hyfsad koll” på brottskatalogen men känner att de måste konsultera en sakkunnig vid bedömning.

Lagen påverkar inte respondenterna anmärkningsvärt i deras arbete, men då och då uppkommer diskussioner på kontoret om hur man skall agera i enskilda fall. Det påverkar emellertid inte planeringen av revisionen.

Både H och I har någon gång upplyst sina klienter om anmälningsskyldigheten i situationer då klienten inte prioriterat redovisningen. Båda respondenterna känner till EBM:s kontaktpersoner men har inte kontaktat dem eftersom byrån har egna jurister. De

tycker att det är bra att möjligheten finns, framförallt med tanke på de mindre byråerna som inte har samma möjligheter att tillhandahålla egna jurister.

H och I känner till EBM:s promemoria och har skummat igenom den. De menar på att ”brinner det i knutarna så läser man på lite extra”. Respondenterna tror inte att de anmälningar som finns från revisorer till följd av anmälningsskyldigheten återspeglar den brottslighet som begås av VD och styrelse i aktiebolag. De som begår brott väljer inte en revisor som anmäler utan söker sig till en mindre seriös revisor.

H och I menar att oseriösa klienter vänder sig till revisorer som ser lite mellan fingrarna när det gäller brottslighet. Då kan man fråga sig om den här typen av lagar är verkningsfulla.

Analyserande sammanfattning:

- Både H och I tycker att revisorn blir pålagd en mängd myndighetsarbete och att detta antagligen beror på att man vill skicka över kostnaderna till det privata näringslivet.
- H och J menar att man stiftar lagar av den här typen för att tillmötesgå samhällets krav på brottsförebyggande arbete.
- Både H och J vill ha en rättighet att anmäla istället för en skyldighet.
- Både H och J tycker att anmälningsskyldigheten är bra i solklara fall, i andra fall leder det till allt för svåra bedömningsfrågor för revisorn som inte är jurist.
- H och J undrar varför myndigheterna vill ha informationen om brott tidigare, då det ändå tar så lång tid att utreda en anmälan som kommit in till dem.
- H och I tror inte att anmälningarna från revisorer återspeglar brottsligheten och de tror att de som begår brott inte väljer en revisor som anmäler utan söker sig till en mindre seriös revisor.

5.1.9 Revisor J

J arbetar på en av de största revisionsbyråerna i en storstad och på kontoret finns ungefär 80 medarbetare. Han har varit revisor i närmare 20 år och auktoriserad i cirka 15 år.

J:s inställning till lagen om revisorns anmälningsskyldighet är att den är tuff med hänsyn till alla de juridiska överväganden revisorn måste beakta. Revisorn har i grunden inte den juridiska kompetens som krävs för att kunna ta ställning till alla de rekvisit som innefattas i lagen om revisorns anmälningsskyldighet. Vidare tycker han inte att det är särskilt bra att just revisorn fått uppgiften att anmäla vid misstanke om brott då revisorn redan har skyldighet att upplysa om felaktigheter i revisionsberättelsen.

J känner sig helt införstådd med lagen och vet i vilka situationer han ska tillämpa den. Kunskap om lagen har han fått genom branschskrifter, kurser och seminarier. Han

känner också att han förstår innehållet i brottskatalogen men upplever det problematiskt att avgöra vilken typ av brott det rör sig om, dvs att det han uppfattar som bokföringsbrott i själva verket inte behöver vara ett bokföringsbrott.

I dagsläget känner J att hans arbete inte påverkas i samma utsträckning som det gjorde vid lagens införande vilket beror på den osäkerhet som alltid råder när nya saker ska sätta sig. Promemorian om revisorns anmälningsskyldighet som utarbetats för att tydliggöra lagen känner han inte till.

J har aldrig tillämnat lagen och anmält en klient men han har dock upplyst klienter om anmälningsskyldigheten då han märkt att något var fel. Han vet om att det finns kontaktpersoner på EBM som man anonymt kan diskutera lagens tillämpning med men han vänder sig inte till dessa utan diskuterar tveksamheter med kolleger. Han tror inte att de anmälningar om ekobrott som kommer in från revisorer återspeglar den brottslighet som finns i samhället.

Analyserande sammanfattning:

- J tycker att lagen är tuff med hänsyn till alla de juridiska överväganden revisorn måste beakta.
- J tycker inte att det är särskilt bra att revisorn fått uppgiften att anmäla vid misstanke om brott då revisorn redan har skyldighet att upplysa om felaktigheter i revisionsberättelsen.

5.1.10 Revisor K

Revisor K arbetar på en av de största revisionsbyråerna och kontoret med cirka 90 anställda ligger i en av Sveriges största städer. Revisor K har lång erfarenhet av yrket och har varit auktoriserad i över 15 år.

Revisor K anser att anmälningsskyldigheten är viktig i de situationer då revisorn upplyst VD:n och styrelsen om felaktigheter och dessa inte rättat till felen inom tvåveckors fristen. Det negativa med lagen om revisorns anmälningsskyldighet är att han ibland kan känna att han uppfattas som en polis vilket han inte vill vara. K menar att lagen är bra som ett led i det brottsförebyggande arbetet. Han tycker däremot inte att anmälningsskyldigheten skulle ha legat på revisorerna då det är svårt för dem att anmäla med tanke på den klientrelation de har. Istället tycker han att skyldigheten skulle ha legat på Skatteverket då de tar del av revisorns avgångsorsak⁸⁶.

⁸⁶ Avgår revisorn i förtid ska särskild redogörelse lämnas över iakttagelser i företaget. I princip innebär detta att revisorn är skyldig att omnämna samma omständigheter som han skulle ha gjort i en revisionsberättelse.

K känner att han förstår lagen men menar att lagstiftningen långt ifrån är optimal vilken gör den svår att tillämpa i praktiken. Han är införstådd med innehållet i brottskatalogen och vet i vilka fall han ska reagera då oklarheter uppkommit vid granskning. Vid dessa fall vänder han sig till en jurist inom byrån för ytterligare konsultering. K har aldrig anmält någon klient men har vid ett par tillfällen upplyst klienten om revisorns anmälningsskyldighet. Detta har dock endast skett i skarpa lägen. K anser inte att lagen påverkar hans dagliga arbete och framhäver att klienterna man arbetar med oftast är väldigt lyhörda och rättar till eventuella oklarheter direkt.

K tror inte att de anmälningar som kommer in återspeglar brottsligheten och menar att det finns betydligt fler brott i samhället som inte fångas upp. Han anser att de flesta AB som har en auktoriserad revisor är seriösa och inte ägnar sig åt brottslig verksamhet. Han understryker att man aktar sig för att ta sig an vissa branscher som har rykte om sig att vara brottsbenägna såsom restauranger. Han menar vidare att många halvkriminella väljer en annan bolagsform och eftersom lagen endast gäller aktiebolag får den föga effekt på den ekonomiska brottsligheten i stort. Hans förslag på hur man ska komma tillrätta med brottsligheten är att tillsätta en myndighetsgrupp som granskar denna ”gråzon”, då man inte når den via de seriösa revisorerna.

Revisor K vet om att det finns kontaktpersoner på EBM man kan vända sig till men kontaktar först och främst jurister och skattekonsulter på den egna byrån. K hade inte hört talas om promemorian om revisorns anmälningsskyldighet som utarbetats för att hjälpa revisorerna i sin tillämpning av lagen.

Överlag tycker revisor K att revisorns roll mer och mer med tiden har stramats upp och menar på att lagen om revisorns anmälningsskyldighet har varit en bidragande faktor till detta. Han anser dock inte att förhållandet till kunderna har förändrats sedan lagens införande.

Analyserande sammanfattning:

- K tycker att anmälningsskyldigheten är viktig som ett påtryckningsmedel om revisorn upplyst VD:n och styrelsen om felaktigheter och dessa inte sedan rättar till felen inom tvåveckors fristen. Negativt med lagen är att han ibland känner att han uppfattas som en polis.
- K tycker inte att anmälningsskyldigheten borde ligga på revisorn då detta är svårt med hänsyn till klientsituation, han tycker att skyldigheten borde ligga på Skatteverket.
- K säger att man aktar sig för branscher som har rykte om sig att vara brottsbenägna. Han föreslår att man istället borde tillsätta en myndighetsgrupp som granskar ”gråzonen”.

5.2 EBM

5.2.1 Respondenterna X och Y

EBM startade sin verksamhet 1998 och har ca 400 medarbetare fördelat på tre storstadsregioner. Vi har besökt ett av EBM:s kontor och talat med respondenterna X och Y, vilka båda har höga befattningar inom EBM samt stor erfarenhet inom rättsväsendet.

Respondenterna tycker att lagen om revisorns anmälningsskyldighet är väldigt hård mot revisorerna och att den ställer orimliga krav på revisorn eftersom han jobbar för sin klient. De menar vidare att det blir en dubbel roll för revisorn och att en anmälning är ”som att bita den hand som föder en”. Dock menar respondenterna att deras syn på lagen har ändrats något nu när det kommit en konkret dom från HD som behandlar försenade årsredovisningar⁸⁷. Detta menar de borde leda till fler anmälningar och borde klargöra situationen för revisorerna. Y säger att egentligen hade revisorns kompetens inte behövts för att anmäla för sent inkomna årsredovisningar eftersom EBM lätt hade kunnat stämma av med Bolagsverket. Bolagsverket har inte någon anmälningsskyldighet vilket man på EBM är glad för, då detta troligen hade gjort att EBM blivit överröst med anmälningar. Vidare menar Y att eftersom revisorn anmäler till Skatteverket om skälet för hans avgång så kommer brotten ändå upp till ytan. Trots detta är respondenterna ganska positiva till lagen eftersom de menar att den utgör ett bra skydd för borgenärer och de menar även att eftersom de jobbar på EBM måste de tycka att lagen är bra.

Respondenterna tycker att misstankegraden är aningen diffus och anser att det är svårt för revisorer att veta när det finns anledning att anta brott. Vidare menar respondenterna att lagens teoretiska tolkning är svår att översätta till praktiken. När man väl sitter med ärendet är svårigheten att veta var fem procents misstankegrad infinner sig. Dock menar X och Y att man kan anta att det föreligger en slags ”överviktsprincip” det vill säga att det är mer som talar för brott än vad som talar emot. Det är mycket upp till revisorns goda omdöme och känsla då han beslutar om han ska göra en anmälan eller inte.

Anledningen att EBM tillsammans med FAR och SRS har utarbetat promemorian om revisorns anmälningsskyldighet är, enligt respondenterna, att man vill klargöra riktlinjer för revisorn då lagen är relativt svårhanterlig. Revisorn har ingen straffrättsutbildning och behöver mer information pga osäkerheten om vad ett brott är samt osäkerheten kring när en anmälan ska göras. Respondenterna berättar också att de anmälningar som har kommit in till EBM har varit befogade. Y menar att de klienter som revisorn anmäler oftast inte är de bästa klienterna så det kanske inte är någon större förlust för revisorn att bli av med dessa. Respondenterna tror att man med promemorian vill skapa

⁸⁷ Domen meddelades i Stockholm den 29 oktober 2004 och slår fast att det är ett brott att inte ha årsredovisningen klar i tid.

en trygghet för revisorerna men även för att skapa en enhetlig syn för personalen på EBM så att kontaktpersonerna kan ge samma besked om hur och när lagen ska tillämpas.

X och Y är av uppfattningen att det är många som ringer kontaktpersonerna vilket tyder på att lagen har fått genomslagskraft och de tror att hjälpmedel av den här typen behövs.

Sammanfattningsvis tycker EBM att implementeringen av lagen går långsamt men de är tacksamma för all hjälp de kan få för att bekämpa den ekonomiska brottsligheten. X och Y tror att lagen har en stor brottsförebyggande effekt.

Analyserande sammanfattning:

- Respondenterna tycker att lagen är väldigt hård mot revisorerna och att det blir en dubbel roll för revisorn. En anmälning är ”som att bita den hand som föder en”.
- Y säger att egentligen hade revisorns kompetens inte behövts för att anmäla för sent inkomna årsredovisningar eftersom EBM lätt hade kunnat stämma av med Bolagsverket.
- Respondenterna berättar också att de anmälningar som har kommit in till EBM har varit befogade. Promemorian har utarbetats för att man vill klargöra riktlinjer för revisorn då lagen är relativt svårhanterlig.
- Y menar att eftersom revisorn anmäler till Skatteverket om skälet för hans avgång så kommer brotten ändå upp till ytan.

5.2.2 Respondent Z

Z arbetar som kriminalinspektör på EBM och har tidigare arbetat som bl a ekobrottsutredare och stabschef.

Z tycker att lagen om revisorns anmälningsskyldighet är utmärkt eftersom det är en tidig inkörsport för att bekämpa ekonomisk brottslighet. Vidare menar han att det är ett stort mörkertal kring den ekonomiska brottsligheten och att halvkriminella som inte försätts i konkurs ofta undgår att bli upptäckta. Han menar att det är bra att revisorn får känna större ansvarskänsla och ta sin uppgift på större allvar. Då revisorn ska vara helt fristående och oberoende tycker Z att det är självklart att revisorn ska ha denna uppgift. Lagen gör att revisorn behöver beakta samhällsintresset i större utsträckning. Då revisorn förväntas vara oberoende ska han i realiteten också vara det.

Z har inte så mycket att säga om promemorian men han tror att den har utarbetats eftersom det ligger inom deras målområde. EBM fokuserar främst på skatter och konkurser vilket är ett målområde där mycket bedrägerier finns med i bilden.

Z har inte märkt av någon brottsförebyggande effekt efter lagens införande. Han hoppas dock att lagen har förebyggande effekt eftersom företagen borde veta om att revisorn har anmälningsskyldighet. Han menar att då revisorn ofta har en personlig relation med klienten försöker revisorn i första hand att lösa situationen innan han anmäler.

Analyserande sammanfattning:

- Z tycker att lagen är utmärkt eftersom det är en tidig inkörsport för att bekämpa ekonomisk brottslighet. Det är ett stort mörkertal kring den ekonomiska brottsligheten och halvkriminella som inte försätts i konkurs undgår ofta att bli upptäckta.
- Då revisorn ska vara helt fristående och oberoende tycker Z att det är självklart att revisorn ska ha denna uppgift. Lagen gör att revisorn behöver beakta samhällsintresset i större utsträckning, samt att han får känna större ansvarskänsla och tar sin uppgift på större allvar.
- Han har inte märkt av någon brottsförebyggande effekt efter lagens införande

5.2.3 Respondent Å

Respondent Å arbetar som ekorevisor på EBM och är en av de kontaktpersoner som revisorn kan ringa för att anonymt diskutera lagens tillämpning.

Å tycker att lagen om revisorns anmälningsskyldighet är mycket bra och att det är naturligt att lägga denna uppgift på revisorn. Han menar att lagen i sig är tydlig och att de revisorer som ringer till honom med frågor inte är kritiska till lagen. Det är många revisorer som ringer till kontaktpersonerna. Å menar att samtalen ofta handlar om huruvida revisorerna ska anmäla eller ej och om misstanken är tillräckligt stark. Många har också frågor kring fel i bokföringen, skattebrott och oredligheter.

Å anser att det huvudsakliga syftet till att EBM tog fram promemorian om revisorns anmälningsskyldighet var att underlätta för revisorerna att fullfölja sin plikt. Han förstår att det är en svår situation för revisorn speciellt med tanke på den omfattande brottskatalog som han ska sätta sig in i. Med promemorian vill man från myndighetens sida klargöra läget för revisorn och hjälpa honom i sin bedömning. Vidare menar Å att det tar ett tag att uppjobba sin kompetens kring den nya lagen och därför försöker myndigheterna hjälpa till på flera sätt, bl a genom promemorian. Han betonar också att regering och riksdag inte syftar till att öka antalet anmälningar med lagen utan de vill skapa en brottsförebyggande effekt.

Promemorian funktion är att informera revisorn och öka dennes medvetenhet om brottsliga tendenser. Å ger ett exempel på hur en revisor kan agera brottsförebyggande. Revisorn ska titta på sin klientstock och fundera över vilka som brukar vara sena med att lämna in årsredovisningen. Han finner det då lämpligt att revisorn här kontaktar dessa klienter i god tid och påpekar att han har anmälningsplikt om de skulle bli sena

den här gången också. På så vis kan revisorn ligga steget före och se till att klienten inte agerar brottsligt så att anmälningsskyldighet inte behöver bli aktuell. Å menar att på det här sättet hamnar alla parter i ett bättre läge. Klienten uppskattar förmodligen revisorns insats, EBM slipper att få in en massa anmälningar, och revisorn kan fortsätta med sitt uppdrag samt bevara sin trovärdighet.

Å menar att de revisorer som är emot den här lagen egentligen har missuppfattat sitt uppdrag. Före 70-talet var aktieägarna den viktigaste intressenten men det ser annorlunda ut idag. Idag har revisorn fler intressenter att ta hänsyn till och hans roll har blivit mer av en ”marknadens garant”. Enligt Å måste revisorn fundera över vem som är hans klient i vidare mening och han måste ha i åtanke vilka som har nytta av den information som han ska granska. Å menar också att allt bygger på förtroende och en revisor som tappat trovärdigheten inte längre kan fortsätta. Som exempel nämns Arthur Andersen, vars förlorade trovärdighet till följd av Enron-skandalen ledde till att deras verksamhet fick upphöra.

Avslutningsvis menar han att den stora behållningen av lagen är den förebyggande effekten eftersom revisorn har möjligheten att åtgärda en hel del fel. Förtroendet för revisorn torde öka i och med den nya lagen. Å tillskriver också revisorn stor betydelse för marknadens funktionssätt och menar att revisorn har stor betydelse för att marknaden ska fungera på ett effektivt sätt. Om intressenterna inte kan lita på den information som revisorn granskar måste de vända sig till andra informationskällor, vilket försämrar marknadens funktion. Han menar också att revisorn måste ”rätta in sig i ledet” gällande den här lagen och att anmälningsskyldigheten inte längre är en diskussion utan ett faktum.

Analyserande sammanfattning:

- Å menar att lagen i sig är tydlig och att de revisorer som ringer till honom med frågor inte är kritiska till lagen.
- Han betonar att statsmakten inte syftar till att öka antalet anmälningar med lagen utan man vill skapa en brottsförebyggande effekt. Han menar att den stora behållningen av lagen är den förebyggande effekten, eftersom revisorn har möjligheten att åtgärda en hel del fel.
- Idag har revisorn fler intressenter att ta hänsyn till och hans roll har blivit mer av en ”marknadens garant”.

5.2.4 Respondent Ä

Respondent Ä har arbetat på olika myndigheter i närmare tjugo år och har dessförinnan arbetat som auktoriserad revisor. I dagsläget tjänstgör han på EBM.

Till bilden hör att Ä under sin tid som extern revisor noterade att det successivt kom skärpningar av revisorns arbetsrutiner. En revisor kunde inte sitta kvar på sitt uppdrag

om det var oförenligt med god revisionsred. Avgick revisorn i förtid hade han skyldighet att lämna revisionsberättelse. Under åren har regering och riksdag blivit mer och mer fokuserade på brottsbekämpning och man vill utnyttja revisorns kunskap mer än tidigare. När han numera arbetar som myndighetsperson tycker han att införandet av anmälningsskyldigheten är ett framsteg då det är positivt att det är fler aktörer som håller ett bevakande öga på att saker och ting sköts rätt. Dock anser Å att det inte är lätt att vara revisor i den här nya situationen och att revisorn många gånger måste välja mellan ”pest eller kolera” gällande anmälningsskyldigheten. Med det menar han att revisorns underlåtenhet att anmäla då han borde kan leda till hårda sanktioner för den enskilde revisorn. Om han däremot anmäler på felaktiga grunder kan revisorn riskera att bli ersättningsskyldig gentemot klienten. Under den här perioden då rättstillämpningen utvecklas menar Å att det är jobbigt för alla inblandade parter.

Respondenten är osäker på om det egentligen är en bra idé att blanda in revisorn i det brottsförebyggande arbetet. Han menar att det finns skäl att anta att man hade lite för optimistisk tro på antalet anmälningar som lagen skulle ge upphov till. Enligt Å är det ett stort steg att anmäla en klient och revisorn vill ha ordentligt på fötterna innan han anmäler. Det var kanske lite av ett önsketänkande från statsmaktens sida att revisorn skulle anmäla vid en så låg misstankegrad som lagen förespråkar. Dock menar Å att man måste börja någonstans och att tveksamheterna kring lagen kommer att ge sig med tiden. Vidare framhåller han att anmälningarna som kommer in till EBM i huvudsak kommer ifrån konkursförvaltare, vilka tar hjälp av revisorn.

Vid införandet av revisorns upplysningsplikt⁸⁸ förstärkte man revisorns skyldighet gentemot det allmänna. Å menar att risken med att påföra revisorn alltför skyldigheter gentemot samhället är att revisorn lätt kan bli betraktad som polis och statens förlängda arm. Majoriteten av de uppdrag som utförs av revisorer i Sverige görs gentemot mindre och medelstora bolag. Han menar att de bolag som vill bedriva halvkriminell verksamhet ser till att revisorn inte kommer på dem.

Enligt Å framkom det i ett tidigt skede att revisorerna behövde ha hjälp med att tolka lagen, eftersom de inte är utbildade i straffrätt. EBM utarbetade därför promemorian om revisorns anmälningsskyldighet. Dock betonar han att promemorian samtidigt som den ska vara en god handledning inte får bli alltför mycket av en pekpinne utan skall ses som ett stöd. Han menar att denna promemoria skulle hjälpa revisorn då han sitter i en svår situation och då kan ta hjälp av denna handledning för att kunna fatta beslut om han ska anmäla eller inte. Revisorn slipper på så vis göra felaktiga anmälningar och EBM slipper att ta emot dessa anmälningar. Å anser att obefogade anmälningar aldrig är bra eftersom de upptar onödig tid för myndigheterna då de ska bedöma om de ska inleda förundersökning eller ej. Från revisorns synvinkel är det inte heller bra med tanke på att han förlorar en klient och riskerar att bli ersättningsskyldig. Dessutom finns den psykologiska aspekten med i bilden. Han menar att en anmälan, liksom att avge en ören revisionsberättelse, är en allvarlig sak. Han berättar vidare att han aldrig under sin tid

⁸⁸ Enligt ABL 10 kap 42 § 2 st. skall revisorn på begäran lämna upplysningar om bolagets angelägenheter till undersökningsledaren under förundersökning i brottmål.

som externrevisor skrev en ören revisionsberättelse om han inte först hade diskuterat ärendet med kollegor eller jurister. Å menar hypotetiskt att om han fortfarande hade arbetat som externrevisor i första hand skulle ha kontaktat kollegor vid osäkerheter kring lagens tillämpning. Därefter skulle han ha kontaktat FAR eller Revisorsnämnden. Han skulle i tredje hand kontakta EBM. Slutligen anser Å att det är en bra lag, men att man får se tiden an hur det utvecklar sig innan man kan avgöra hur bra lagen är.

Analyserande sammanfattning:

- Å menar att det är positivt att det är fler aktörer som håller ett vakande öga på att saker och ting sköts rätt. Dock anser han att det inte är lätt att vara revisor i den här nya situationen och att revisorn många gånger måste välja mellan ”pest eller kolera” gällande anmälningsskyldigheten.
- Respondenten är osäker på om det egentligen är en bra idé att blanda in revisorn i det brottsförebyggande arbetet. Han menar att det finns skäl att anta att man var lite för optimistisk gällande antalet anmälningar som lagen skulle ge upphov till.
- Å menar att risken med att påföra revisorn alltfler skyldigheter gentemot det allmänna, är att revisorn lätt kan bli betraktad som polis och statens förlängda arm.
- Han menar att de bolag som vill bedriva halvkriminell verksamhet ser till att revisorn inte kommer på dem.

5.3 Skatteverket

5.3.1 Respondent L

Respondent L, som vi kallar Ludvig, arbetar som skatterevisor på Skatteverket i en medelstor stad och han har lång erfarenhet av skatterevision.

Ludvig har ytlig kännedom om revisorns anmälningsskyldighet och kan inte i detalj redogöra för vad lagen om revisorns anmälningsskyldighet innebär. Han har inhämtat sin kännedom från FAR och från facktidskrifter. Ludvig tror inte att lagen gör det lättare att komma åt den ekonomiska brottsligheten då man från myndigheternas sida ändå inte har tid att åtgärda alla anmälningar. Han menar att man måste börja med att bekämpa brottsligheten som finns bland de stora höjdarna. Så länge högt uppsatta politiker och stora företagsledare fuskar så kommer också resten av befolkningen göra det. Ludvig anser att politikerna bör se över skattepolitiken för att komma till rätta med problem som skatteflykt.

Ludvig tycker inte att revisorerna sköter sitt jobb som de ska och han är av den uppfattningen att de många gånger ser lite mellan fingrarna. Exempelvis tycker han att revisorerna ofta är lite slarviga med att titta på privata kostnader.

Ludvig betvivlar att lagen har någon effekt i praktiken. Han menar att han varit med så länge att han lärt sig att det inte hjälper att stifta lagar för att komma åt den ekonomiska brottsligheten. Eventuellt kommer de större byråerna hålla efter sina klienter lite mer men i allmänhet tror han inte att revisorerna är helt oberoende. I huvudsak anser Ludvig att lagen är positiv. Utan den kan revisorns arbete upplevas meningslöst.

Analyserande sammanfattning:

- Ludvig tror inte att lagen gör det lättare att komma åt den ekonomiska brottsligheten då man från myndigheternas sida ändå inte har tid att åtgärda alla anmälningar.
- Ludvig tycker inte att revisorerna sköter sitt jobb som de ska och tycker att de många gånger ser mellan fingrarna.
- Ludvig betvivlar att lagen har någon effekt i praktiken och påstår att det inte hjälper att stifta lagar för att komma åt den ekonomiska brottsligheten.

5.3.2 Respondent M

Respondent M, som vi kallar Martin, arbetar som skatterevisor på brottsenheten hos Skatteverket i en medelstor stad.

Martin känner till att revisorn har anmälningsskyldighet och han har fått information om anmälningsskyldigheten genom internutbildning. Han tycker att det är bra att revisorn ålagts anmälningsskyldighet eftersom revisorn oftast är först på plats när det handlar om att upptäcka brott. Han tror att revisorn drar sig in i det längsta innan han anmäler och det beror nog på att revisorn många gånger är rädd om sin klient. Han vet inte om anmälningsskyldigheten gör det lättare att komma åt den ekonomiska brottsligheten men det är bättre än ingenting. Dock anser han att den procedur revisorn måste genomgå innan han kan skicka in en anmälan är alltför långdragen och han vill att revisorn ska anmäla direkt till åklagare utan att först gå via styrelsen.

Martin tror inte att lagen om revisorns anmälningsskyldighet har någon betydande effekt men han hoppas att alla företag tänker till lite extra innan de glider in på brottets bana. Vidare tvivlar han på om en revisor någonsin kan vara helt oberoende gentemot sin klient så länge klienten betalar revisorns arvode.

Analyserande sammanfattning:

- Martin tycker att det är bra att revisorn har fått skyldighet att anmäla då han är först på plats när det handlar om att upptäcka brott. Han tror dock att revisorn drar sig in i det längsta med att göra en anmälan.

- Martin tycker att revisorn ska anmäla direkt till åklagaren utan att först gå via styrelsen.

5.3.3 Respondent N

Respondent N, som vi kallar Niklas, är en skatterevisor med lång erfarenhet och arbetar på Skatteverket i en stor stad.

Niklas har viss kännedom om lagen om revisorns anmälningsskyldighets innehåll men är inte fullt insatt i hur den ska tillämpas. Han tror att lagen främst har en preventiv verkan och ifrågasätter om det överhuvudtaget går att upptäcka brott i aktiebolag. Idag bedriver allt fler utländska bolag verksamhet i Sverige och dessa kommer man inte åt med svensk lagstiftning. Niklas menar dock att lagen är bra eftersom den kan förhindra brott i aktiebolagssfären. Han tror att de som sysslar med ekonomisk brottslighet ofta väljer att bedriva sin verksamhet i en annan bolagsform än aktiebolag för att på så sätt undgå revisorns granskning. Han menar att brottsligheten endast har förflyttats till en annan sfär där granskningen är mindre omfattande. Dessutom finns det bulvaner och annat med i bilden vilka halvkriminella personer kan utnyttja för att kringgå lagar. Niklas tycker att lagen ur ett brottsförebyggande perspektiv är bra men inte då det gäller att upptäcka brotten.

Han menar att om man från statsmaktens sida inför en sådan här lag som gör revisorn skyldig att agera, måste de också tillmötesgå revisorerna och utreda de situationer de anmäler. Detta har också varit en bidragande faktor till att Skatteverkets arbetsbelastning har ökat.

Analyserande sammanfattning:

- Niklas tror att de som sysslar med ekonomisk brottslighet ofta väljer att bedriva sin verksamhet i en annan bolagsform än aktiebolag för att på så sätt undgå revisorns granskning
- Niklas upplever att arbetsbördan blivit tyngre på Skatteverket sedan lagen infördes.

5.4 Näringsliv

5.4.1 Företag Alfa

Företag Alfa är ett börsnoterat bolag med cirka 1000 anställda och en omsättning på cirka 2 MDkr. Vår respondent, som vi kallar Adam, började sin karriär som revisor och är idag VD på Alfa. Detta gör att han är insatt i revisorns arbete och har god förståelse för revisorns situation.

Adam har själv under sin tid på Alfa varit åtalad för ekobrott och det tog flera år för EBM att komma fram till att han var oskyldig till anklagelserna. Han har därför stor kännedom om hur EBM och andra myndigheter arbetar.

Adam känner till lagen om revisorns anmälningsskyldighet men kan inte i detalj redogöra för innehållet. Det är inte revisorn för Alfa som har upplyst honom om lagen utan det kommer ifrån det ”allmänna bruset” men han tror sig ha läst om anmälningsskyldigheten i tidningen *Balans*. Han tycker att det är relevant och rimligt att revisorn vid uppenbara brott har en skyldighet att anmäla eftersom samhället i stort ingår i revisorns intressentgrupp och att denna skyldighet inte borde störa revisorn i hans arbete. Dock tycker han att lagen bör behandlas med förnuft och att sanktionerna mot revisorn är hårda vilket gör tillämpningen av lagen svår. Adam tror inte att lagen har någon egentlig effekt och han tror inte att den fungerar i praktiken. Han menar att en revisor alltid har sagt till om något är fel och om det är något av dignitet har han av sagt sig sitt uppdrag.

Adam menar att det finns en tendens i den allmänna debatten att man tillskriver revisorn större ansvar än vad han egentligen har. Han menar att då revisorn är avlönad av företaget i ägarnas intresse är det fel att lägga detta ansvar på revisorn eftersom de ingår i en affärsrelation. Han betonar att det dessutom är svårt för revisorn att veta när han ska anmäla och att det är svårt att utforma rekvisitet ”kan misstänkas” på ett praktiskt sätt. Istället menar Adam att uppgiften att bekämpa ekonomisk brottslighet borde ligga hos skatteverk eller konkursförvaltare.

För Adam har lagen inte inneburit någon förändring vad gäller den information han delger sin revisor. Han har själv ett hundraprocentigt förtroende för sin revisor och anser att en öppen dialog är ett måste. Han tror att de som sysslar med kriminell verksamhet väljer en udda revisor eftersom en seriös revisor inte skulle tveka att anmäla klienten. Vidare menar Adam att en revisor av den karaktär som är anlitate av bolag som Alfa har hundraprocentig integritet och de vet vilka regler som finns samt ser till att efterleva dessa.

Adam har inte mycket förtroende för Skatteverket och EBM och menar att personalen där har bristande kompetens. De år han var misstänkt för grovt bokföringsbrott var en mycket jobbig tid för honom och kostade Alfa mycket pengar. En fällande dom kunde i detta fall leda till flera års fängelse. Adam berättade om två incidenter som inträffade

när han var på förhör hos EBM. En av incidenterna inträffade under hans första besök på EBM. Det absolut första förhørsledaren klargjorde innan förhöret började var att han var den i rummet som kunde minst om redovisning. Den andra situationen inträffade när han ett par år senare var på förhör och en person på EBM sa att det var jobbigt att ärendet drog ut så långt på tiden, vilket Adam höll med om. När personen fortsatte meningen visade det sig att det han tyckte var jobbigt var att behöva läsa in sig på ämnet på nytt och att köra fram den tunga vagnen med pärmar varje gång ärendet skulle behandlas.

När vi upplyste Adam om att ett syfte med lagen är att upptäcka ekobrott tidigare undrar han vad det spelar för roll att revisorn anmäler i ett tidigare skede när processen hos myndigheter ändå tar så pass lång tid. För att komma tillrätta med problemet med bristande kompetens och utdragna processer tycker Adam att EBM bör hyra in kvalificerade revisorer till sin hjälp.

Slutligen menar Adam att den här typen av lagar egentligen inte fungerar i praktiken då de förutsätter att folk gör fel. Tanken är god men de som har utformat lagen har inte förstått systemet. Vidare menar han att de anmälningar som har gjorts av revisorer inte återspeglar brottsligheten och han menar att man inte kommer åt dessa brott genom en sådan här lag.

Analyserande sammanfattning:

- Adam tycker att det är relevant och rimligt att revisorn vid uppenbara brott har en skyldighet att anmäla.
- Han tror dock inte att lagen har någon egentlig effekt och tror inte att den fungerar i praktiken.
- Adam tycker att uppgiften att bekämpa ekonomisk brottslighet borde ligga hos Skatteverket eller konkursförvaltare.
- Han tror att de som sysslar med kriminell verksamhet väljer en udda revisor eftersom en seriös revisor inte skulle tveka att anmäla.
- Adam undrar vad det spelar för roll om brotten upptäcks i ett tidigare skede när processen hos myndigheter ändå tar så pass lång tid.

5.4.2 Företag Beta

Företag Beta är beläget i en storstad och har i dagsläget cirka 100 anställda. Beta är just nu inne i en utvecklingsfas och nyrekrytering pågår. En filial håller på att startas i en annan storstad och från 2003 har antalet anställda fördubblats. Omsättningen för 2003 var ungefär 50 Mkr. Beta har olika verksamhetsområden och arbetar inom automation, byggbranschen och industribranschen. Vi har intervjuat VD:n för Beta och vi kallar honom för Bertil.

Bertil har hört talas om att revisorn har anmälningskyldighet men vet inte riktigt hur han blivit informerad om detta. Förmodligen är det revisorn som upplyst honom eller så

har han läst det i någon tidning. Han tycker att det är bra att revisorn fått denna uppgift och anser att det är en del av hans arbete att anmäla om han misstänker ekonomisk brottslighet i ett företag. Vidare anser Bertil att lagen är bra eftersom den leder till att fler brott uppdagas.

Bertil säger att han inte känt av någon förändring sedan lagen om revisorns anmälningsskyldighet infördes. Han har samma goda förtroende som tidigare för sin revisor och är inte mer restriktiv nu med information han delger sin revisor. Han menar att om bolaget bedrivs seriöst finns det ingen anledning att känna sig ”hotad” och därför bli mer restriktiv med informationen man delger sin revisor. Bertil har inte heller känt av att hans revisor nu skulle arbeta mer i samhällets intresse utan anser att han fortfarande är lika klientfokuserad.

Analyserande sammanfattning:

- Bertil tycker att det är bra att revisorn har anmälningsskyldighet eftersom det leder till att fler brott uppdagas.
- Han menar att om bolaget bedrivs seriöst finns det ingen anledning att känna sig ”hotad” av revisorn och därigenom bli restriktiv med informationen man delger.

5.4.3 Företag Gamma

Gamma är ett globalt företag och bedriver oftast sin verksamhet i större städer. Gamma verkar inom bilindustrin och har omkring 100 anställda i Sverige. Omsättningen i Sverige var cirka 150 Mkr 2003. Vi har intervjuat VD:n på Gamma i Sverige och vi kallar honom för Ceasar.

Ceasar känner till att revisorn har skyldighet att anmäla vid misstanke om brott men kan inte svara på hur han blivit informerad om detta. Han antar att det är revisorn som berättat det för honom. Ceasar tycker att det är bra att revisorn fått denna skyldighet och anser att det ingår i revisorns förpliktelser att anmäla om misstanke föreligger. Han tycker att det är bra att ett ytterligare kontrollorgan tillkommit och menar att man förväntar sig att en revisor ska ha sådan pondus att han vågar vidta åtgärder om han misstänker brott i ett företag.

Ceasar är inte mer restriktiv nu med den information han delger sin revisor utan säger att de har ett stort ömsesidigt förtroende. Förtroendet har inte skadats på något sätt efter införandet av anmälningsskyldigheten utan revisorn hjälper dem fortfarande i den utsträckning de behöver. Ceasar känner inte heller att revisorn nu arbetar mer i samhällets intresse utan anser att revisorn fortfarande är lika klientfokuserad som tidigare och att de har ett ömsesidigt utbyte.

Analyserande sammanfattning:

- Ceasar tycker att det är bra att ytterligare ett kontrollorgan tillkommit och anser att revisorn måste våga anmäla vid misstanke om brott.
- Förtroendet för revisorn har inte förändrats på något sätt och han är inte heller mer restriktiv nu med informationen han delger revisorn.

5.4.4 Företag Delta

Delta är ett industriföretag och bedriver sin verksamhet i en liten stad. Företaget omsätter cirka 800 mkr om året och har ca 600 anställda. Vi har intervjuat Deltas VD och huvudägare som vi här kallar för David. David har själv arbetat som revisor och har god förståelse för revisorns uppgifter.

David känner till att revisorn har anmälningsskyldighet och han tror att hans revisor har upplyst honom om detta, i annat fall har han läst det i någon facktidskrift. I grunden är anmälningsskyldigheten bra eftersom all form av brottslighet måste anmälas. Dock tycker David att det är ”idiotiskt att revisorn ska bedriva KGB-verksamhet”. Han menar att det är en polisiär uppgift som inte borde ligga på revisorerna. Dock tycker David att det kan vara relevant med anmälningsskyldighet för en miljöcertifierad revisor pga de stora skador som kan uppkomma om någon missbrukar tillstånd o dyl. David ställer sig frågande till vem som vågar vara revisor och han anser att samhället förväntar sig att revisorn skall ha svaret på allt.

David har fortfarande lika stort förtroende för sin revisor trots att hans revisor nu har lagstadgad anmälningsskyldighet och han känner inte att han behöver vara mer restriktiv med den information han delger sin revisor. Han tror att lagen har marginell brottsförebyggande effekt och han menar att den som vill fuska kommer undan med det ändå på ett eller annat sätt.

Analyserande sammanfattning:

- David tycker att anmälningsskyldigheten i grunden är bra eftersom all form av brottslighet måste anmälas.
- Dock tycker han att det är ”idiotiskt att revisorn ska bedriva KGB-verksamhet”. Han menar att det är en polisiär uppgift som inte borde ligga på revisorerna.

5.5 Högsta Domstolens dom

Den 29 oktober 2004 meddelade HD i en dom att det både är ett grovt bokföringsbrott att inte ha årsredovisningen klar i tid, dvs sex månader efter räkenskapsårets slut. I och med domen har man klarlagt rättsläget.

På Revisorsnämnden är man naturligtvis bekymrad över de praktiska konsekvenser som detta synsätt får. De är medvetna om att berörda parter ännu inte hunnit anpassa sig till det nya rättsläget vilket man är villig att ta hänsyn till under en generöst tilltagen övergångsperiod. Därefter kommer man aktivt efterforska om underlåtenhet att anmäla förekommer bland revisorerna.⁸⁹

5.6 Statistik över inkomna anmälningar

Anmälningar från revisorer har sedan lagen infördes inte varit så många som man hoppades på från lagstiftarens sida, även om de ökat med tiden. Under 2003 registrerade EBM sammanlagt 41 anmälningar som kan jämföras mot 17 under 2000.⁹⁰ Aktuell statistik från EBM (2004-10) visar att under 2004 har antalet anmälningar ökat till 88 stycken vilket är mer än en fördubbling jämfört med föregående år. Statistiken visar även att flertalet anmälningar avser bokföringsbrott och att förundersökning har inletts i 76 av de 88 fallen.

⁸⁹ FAR-meddelande nr 21 13 dec 2004

⁹⁰ BRÅ rapport 2004:4 "Revisorernas anmälningsskyldighet", s. 25

6. Analys

I detta kapitel har vi analyserat vår insamlade empiri. Ett Excelblad har utarbetats för att skapa en överblick av empirin och återfinns som bilaga 2. Detta blad kommer att ligga till grund för analysen. De fyra centrala frågor som vi inledningsvis ställde oss kommer att analyseras en efter en.

6.1 Inledning

I empirikapitlet har vi redogjort för fyra olika gruppers syn på lagen om revisorns anmälningsskyldighet och vi har utgått från den information som framkommit under våra intervjuer.

För att skapa ett verktyg för att kunna bearbeta empirin mer genomgående och för att få fram en mer nyanserad och överskådlig bild har vi valt att sammanställa empirin i ett Excelblad. Där har vi sorterat in informationen från intervjuerna i nio frågeställningar, vilka är gemensamma för alla intervjugrupper. Dessa nio frågeställningar med svar finns alltså redovisade i Excelbladet. Med denna information som grund besvarar vi de fyra centrala frågeställningar som vi inledningsvis ställde upp. Dessa fyra frågeställningar kommer sedan att ligga till grund för vår utvärdering huruvida en tillämpning av lagen om revisorns anmälningsskyldighet medför att lagstiftarens avsikter uppnås. För att underlätta för läsaren anger vi på nytt de fyra centrala frågeställningarna:

- Vad är respondenternas inställning till lagen?
- Vad är lagstiftarens intention med lagen?
- Är det en ”bra idé” att blanda in revisorn i det brottsförebyggande arbetet?
- Vad har lagen för effekt i praktiken?

Frågor till grund för Excelbladet

De nio nedanstående frågorna är inga frågor som återfinns bland våra intervjufrågor utan det är frågor som vi finner intressanta med tanke på vårt empiriska underlag. Frågorna är förkortade och står numrerade överst på Excelbladet.

1. *Möjlighet/Skyldighet*

Om nu samhället vill använda revisorn i brottsbekämpningen är det då bättre att ge revisorn möjlighet att anmäla vid brottsmisstanke istället för skyldighet?

2. *När anmäla?*
När gör en revisor en anmälan?
3. *Få anmälningar*
Varför finns det så få anmälningar från revisorer?
4. *Förändrat förtroende?*
Har klientens förtroende för revisorn förändrats sedan anmälningsskyldigheten infördes?
5. *Skyldighet på revisorn?*
Bör anmälningsskyldigheten ligga på revisorn?
6. *Promemorian?*
Har promemorian ”Revisorns anmälningsskyldighet” underlättat revisorns arbete?
7. *Brottsbekämpning?*
Kommer man åt den ekonomiska brottsligheten med lagen om revisorns anmälningsskyldighet?
8. *Varför denna lag?*
Varför stiftar regering och riksdag den här typen av lagar?
9. *Oberoende?*
Är revisorn absolut oberoende när han överväger att anmäla en klient?

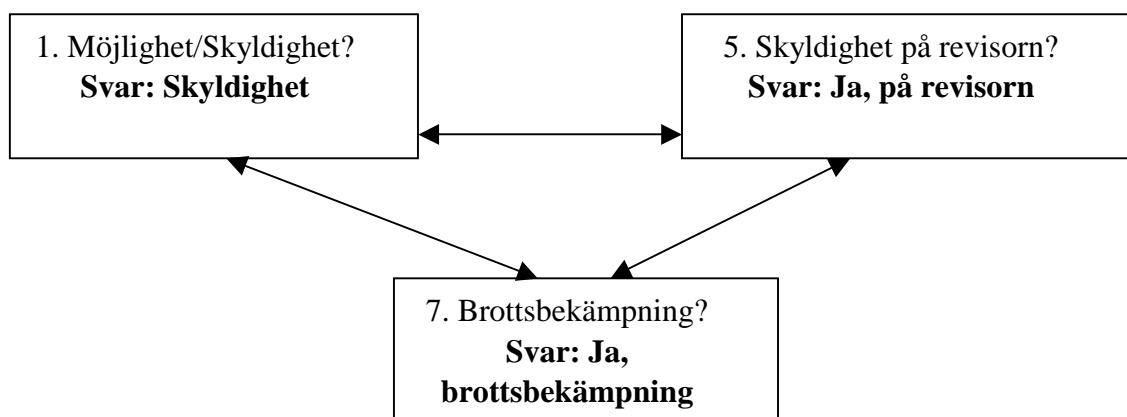
Vi har valt att dela in våra respondenter i tre olika typfall beroende på vad de har för inställning till lagen om revisorns anmälningsskyldighet. De olika typfallen är: *överbägende positiv, delade meningar* och *överbägende negativ*.

6.2 Respondenternas inställning till lagen

Nedan presenterar vi de gemensamma åsikterna inom respektive typfall och för att åskådliggöra detta på ett tydligt sätt har vi utarbetat figurer. I figurerna går att utläsa i vilka frågor typfallen har gemensamma åsikter samt vad typfallens svar är. Därefter kommer vi att presentera en figur som åskådliggör de frågor där alla tillfrågade respondenter i princip har svarat likadant oavsett inställning till lagen.

6.2.1 Typfall 1: Övervägande positivt inställda till lagen

Ur vårt Excelblad går att utläsa att respondenterna som har övervägande positiv inställning till lagen har gemensamma uppfattningar i fråga nr 1, 5 och 7.



Figur 6.1 Gemensamma uppfattningar, typfall 1

Analys typfall 1

De slutsatser man kan dra av vårt empiriska material är att de som är övervägande positivt inställda till lagen vill att revisorn ska ha en skyldighet att anmäla brottsmisstanke.

Anledningen till att de vill ålägga revisorn denna skyldighet är att de tror att man kommer åt den ekonomiska brottsligheten med lagen då revisorn har stor insyn i företaget och därför kan upptäcka brott i ett tidigt stadium.

De som är övervägande positivt inställda till lagen består av representanter från revisorer, EBM och näringslivet. Vi kan alltså inte urskönja någon viss grupp⁹¹ av de vi intervjuat som är övervägande positiva då det finns representanter från tre av de fyra olika grupperna. Den revisor som är övervägande positiv till lagen visar sig också vara den som är mest insatt i anmälningsskyldigheten eftersom han arbetat mycket med stora konkursutredningar. Vi tror att hans positiva inställning grundar sig i att han känner sig hemma med lagen och därför inte känner lika stor rädsla för att tillämpa lagen felaktigt. Även en av representanterna från EBM är mycket insatt i lagen och kommer dagligen i kontakt med den. Resterande representanter i typfall 1 vet lite om revisorns uppgifter och har föga kännedom om anmälningsskyldigheten. Slutsatsen vi kan dra av detta är att det i gruppen övervägande positiva finns två motpoler, antingen är de mycket insatta i lagen eller så har de liten kännedom om lagen och revisorns arbetsuppgifter. Vi vill betona att det är få respondenter i typfall 1, fem stycken, i relation till de 23 respondenter vi intervjuat.

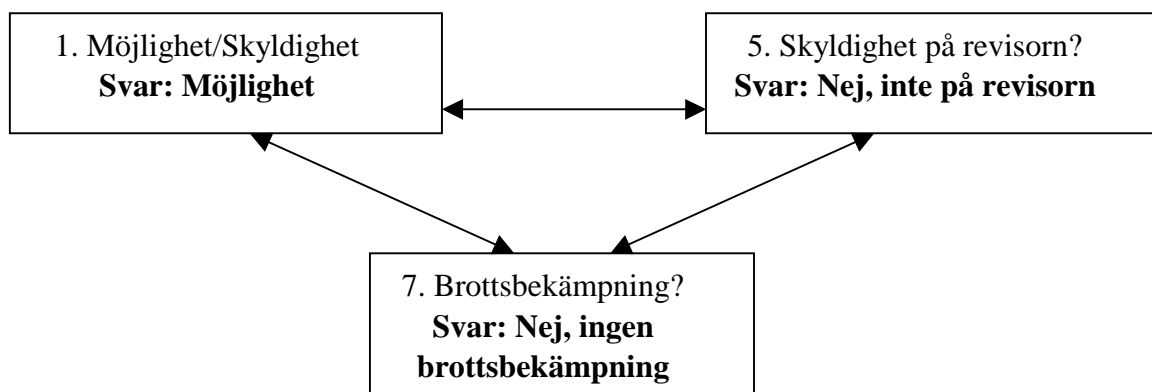
⁹¹ Revisorer, EBM, Skatteverket och näringslivet

6.2.2 Typfall 2: Delade meningar om lagen

Vi kan inte dra några generella slutsatser från typfall 2, då de endast består av tre respondenter samt att deras åsikter går isär i många frågor.

6.2.3 Typfall 3: Övervägande negativt inställda till lagen

Ur vårt Excelblad går att utläsa att respondenterna som har övervägande negativ inställning till lagen har gemensamma uppfattningar i fråga nr 1, 5 och 7.



Figur 6.2 Gemensamma uppfattningar, typfall 3

Analys typfall 3

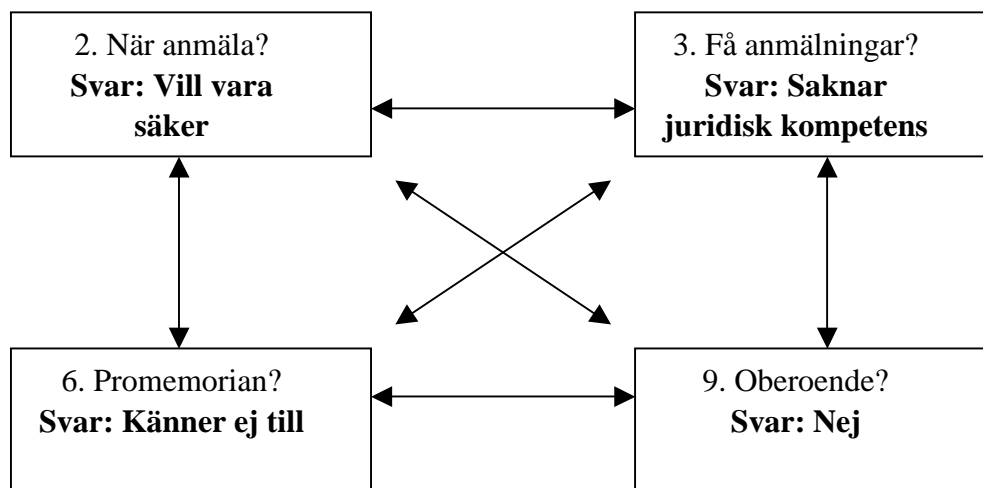
De respondenter som är övervägande negativt inställda till lagen vill ha en möjlighet att tillämpa lagen i uppenbara fall, istället för en skyldighet. De tycker inte att skyldigheten skall ligga på revisorn då många tror att oseriösa klienter vänder sig till oseriösa revisorer eller väljer att bedriva verksamhet i en annan bolagsform. Detta tyder på att lagen inte får någon genomslagskraft i praktiken vilket leder till att man inte kommer åt den ekonomiska brottsligheten med anmälningsskyldigheten.

Vi ser att de flesta revisorer, nio av elva, vi intervjuat är negativt inställda till lagen. De två företagsrepresentanterna i typfall 3 har båda en bakgrund som revisor vilket gör att de har förståelse för revisorns arbete och detta tror vi är anledningen till att de delar revisorernas negativa åsikter. I utgångsläget trodde vi att myndigheterna skulle vara positiva till lagen men när vi intervjuade representanter från olika myndigheter visade

det sig att hälften hade en övervägande negativ inställning. Vi tror att deras negativa inställning grundar sig i att lagen ännu inte har fått så stor effekt, som var förhoppningen vid införandet, då förhållandevis få anmälningar har kommit in från revisorer. Under intervjuerna har det framkommit att dessa respondenter tycker att revisorn hamnar i en svår situation och vi tror att även detta bidrar till deras negativa inställning.

6.2.4 Respondenternas gemensamma åsikter

Ur vårt Excelblad går att utläsa att i stort sett alla respondenter vi intervjuat har gemensamma uppfattningar i fråga nr 2, 3, 6 och 9, oavsett deras inställning till lagen.



Figur 6.3 Gemensamma åsikter oavsett inställning till lagen.

Analys

Vår undersökning visar att våra respondenter inte tror att revisorerna anmäler brottsmisstanke vid den misstankenivå som rekvisitet *kan misstänkas* innebär. Samtliga respondenter är överens om att revisorn endast anmäler brottsmisstanke i "uppenbara fall" och när han "har mycket på fötterna". Den statistik⁹² vi har tagit del av bekräftar denna slutsats då anmälningarna förefaller vara välgrundade eftersom förundersökning har inletts i det närmaste samtliga fall.

⁹² Statistik EBM 2004-10

Det har framkommit under våra intervjuer att ett absolut oberoende inte existerar i praktiken. Detta beror många gånger på att revisorn får en nära relation till klienten vilket leder till att han ofta tar med en mänsklig aspekt i bedömningen. Då det är klienten som betalar revisorns arvode kan det i vissa fall vara svårt att se objektivt på situationen och att anmäla en klient ”är som att bita den hand som föder en”. Att revisorn inte är helt oberoende kan vara en bidragande orsak till att anmälningarna är få.

Vidare anser nästan alla tillfrågade att revisorn saknar den juridiska kompetens som krävs för att korrekt tillämpa lagen i praktiken. Promemorian ”Revisorns anmälningsskyldighet”, som har utarbetats i syfte att underlätta för revisorn i hans tolkning av lagen, är okänd av många tillfrågade. I stort sett var det endast personalen på EBM som kände till promemorian och tyckte att den utgjorde en bra handledning för revisorn. Vi ifrågasätter varför myndigheterna lägger ner så mycket resurser på att utarbeta den här typen av PM när de sedan inte lyckas nå ut till revisorerna. Detta kan bero på att man misslyckats med att marknadsföra promemorian men också på en allmän okunskap om lagen bland revisorerna. Vidare kan det bero på att denna PM knappt funnits i två år och informationsspridning tar tid. Detta tyder på att relationen mellan myndigheter och revisorer inte fungerar som den ska.

Ur fråga fyra och åtta har vi inte kunnat dra några generella slutsatser som kan knytas till respektive typfall utan frågorna kommer löpande analyseras i resterande del av analyskapitlet.

6.3 Lagstiftarens intention med lagen

Från lagstiftarens sida var förhoppningen att man genom lagens införande skulle kunna utnyttja revisorns ekonomiska sakkunskap och på så vis kunna främja det brottsförebyggande arbetet. Vi tror att man från lagstiftarens sida, genom att stifta den här typen av lag, vill göra det lätt för sig genom att utnyttja den redan befintliga revisorn. Visserligen får man utgå ifrån att riksdagen antar att deras lagar kommer att efterlevas men det stora motståndet mot lagen i förening med att revisorerna har en stark yrkesetik och att deras primära uppdragsgivare är klientföretagen, gör dock att man kan ifrågasätta om riksdagen verkligen kan ha trott på ett enkelt genomförande av lagen i praktiken.

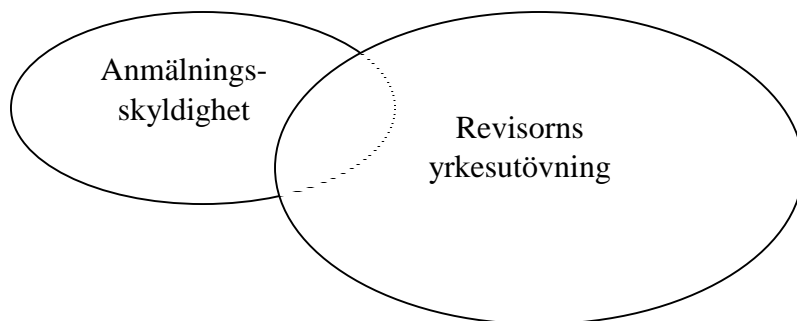
Ekonomisk brottslighet finns på alla nivåer i samhället och det är därför av allmänt intresse att bekämpningen av den är så effektiv som möjligt. Regering och riksdag förstår att de hela tiden måste hitta nya vägar för att komma åt den ekonomiska brottsligheten eftersom kriminella hela tiden hittar nya kryphål. Vi tror att statsmakten känner press på sig från allmänhetens sida att ta i med hårdhandskarna. Stiftar de en lag kan de inte ställas till svars för passivitet eftersom de då gjort någonting konkret. Vi kallar detta myndighetskosmetik och ifrågasätter om myndigheterna verkligen vill ha en massa anmälningar som de ändå inte hinner hantera. Flera respondenter har under intervjuerna antytt att EBM endast välkomnar klockrena anmälningar. Efter att ha

genomfört våra intervjuer har vi dessutom förstått att myndigheternas handläggningstider är mycket långa och därför ställer vi oss frågande till varför myndigheterna vill ha uppgifterna ett par månader tidigare då tvivelaktiga omständigheter ändå uppdagas i revisionsberättelsen.

Bekämpningen av ekobrott kostar samhället mycket pengar och självklart är det tacksamt för regering och riksdag att få en ny aktör som hjälper till att bekämpa brottsligheten. Det förefaller rimligt att anta att dessa snålar med skattemedel genom att skicka över kostnaden till det privata näringslivet. Upptäcker revisorn någonting som verkar misstänkt under revisionen får företaget betala för det merarbete revisorn måste lägga ner på att utreda huruvida han ska anmäla sin klient eller inte. Denna merkostnad ser vi som en skatt för företaget och man kan anta att regering och riksdag tror att man kan mjölka företagen i obegränsad omfattning.

Under intervjuerna har det även framkommit åsikter som tyder på att myndigheterna tycker att revisorn inte sköter sin uppgift till fullo och ser lite mellan fingrarna under granskningsarbetet. Man har även antytt att revisorn inte har förstått sin uppgift om han inte accepterar den här lagen. Vi antar att lagstiftaren med den här lagen har velat stärka revisorns oberoende och få honom att ta mer ansvar för sin uppgift. Under intervjuerna har vi fått bilden att revisorerna i högsta grad tar ansvar och är stolta över sitt arbete. De vill absolut inte uppfattas som en myndighetsperson och som statens lakej utan menar att de utför ett självständigt arbete av hög kvalitet med klientens bästa för ögonen. Vi tvivlar på att den lagstiftande makten har full förståelse för revisorns arbetsuppgifter. Det känns fel att de som stiftar den här typen av lagar inte har den närhet till revisorn som krävs för att kunna bedöma vilken effekt lagen kommer att få för revisorn. Detta undergräver förtroendet mellan den lagstiftande makten och revisorn vilket leder till att gapet mellan dessa ökar. Revisorerna å ena sidan vill inte ha fler uppgifter och speciellt inte sådana uppgifter som de anser komplicerar deras yrkesutövning. Regering och riksdag å andra sidan vill påföra revisorn alltfler uppgifter vilka gör revisorns roll alltmer komplex. För att åskådliggöra detta har vi utformat en figur.

Den lagstiftande makten



Revisorn

Figur 6.4 Hur lagstiftande myndighet vill intervensera med revisorns yrkesutövning.

Denna figur visar hur den lagstiftande makten vill intervensera i revisorns yrkesutövning. Den lagstiftande makten vill göra snittytan mellan cirklarna så stor som möjligt och göra anmälningsskyldigheten till en stor del av revisorns yrkesutövning. Revisorn vill helst inte ha in anmälningsskyldigheten i sin cirkel och vill därför göra snittytan så liten som möjligt. Vidare tror vi att revisorns roll blir alltmer omöjlig då regering och riksdag hela tiden lägger på honom fler uppgifter. Det är omöjligt för revisorn att tillfredsställa alla intressenter.

6.4 Revisorns inblandning i det brottsförebyggande arbetet

Flertalet av våra respondenter tycker inte att anmälningsskyldigheten ska ligga på revisorn utan på Skatteverket. Enligt vår mening är lagen onödig i många sammanhang då myndigheterna redan har tillgång till information om många av de omständigheter som revisorn ska anmäla. Ett exempel på detta är HD-omen om för sent inkommen årsredovisning vilken slår fast att det är en brottslig handling att lämna in årsredovisningen för sent. Vi anser att det är onödigt att revisorn ska anmäla detta brott då det skulle vara enkelt för EBM att stämma av detta med Bolagsverket. Vi menar att man inte behöver revisorns kompetens för att veta när ett datum har passerats.

Det har framkommit under intervjuerna att näst intill samtliga respondenter upplever att revisorn inte är helt oberoende. Hade revisorn varit helt oberoende tror vi att fler anmälningar hade kommit in till myndigheterna. Däremot tror vi att klientens förtroende för revisorn hade minskat om revisorn hade visat sig vara mer anmälningsskyldig. Vår undersökning visar att ingen representant från näringslivet känner att hans förtroende för revisorn har förändrats och vi menar att det hänger samman med att revisorn faktiskt

inte anmäler. Klienterna har på så vis inte märkt av någon effekt av lagen och de har fortfarande lika stort förtroende för revisorn trots anmälningskyldigheten. Om lagen ska kunna fungera fullt ut måste revisorn vara fullständigt oberoende. För att uppnå detta oberoende tror vi att man skulle bli tvungen att förstatliga hela revisorskåren, annars kommer alltid ett visst beroende finnas mellan revisor och klient. Detta hänger samman med att det i nuläget är klienten som betalar revisorns arvode.

6.5 Lagens effekt i praktiken

Missnöjet bland revisorerna var stort innan lagen om revisorns anmälningskyldighet infördes och det antas fortfarande finnas många som är skeptiska. Med tiden har dock missnöjet mildrats något. Vi tror att detta beror på att det finns en allmän okunskap om lagen vilken gör att revisorerna inte tillämpar den. Dock tror vi att HD-domen gällande för sent inkommen årsredovisning kommer att bidra till att medvetenheten om lagen ökar. Då domen gäller en konkret situation tror vi även att antalet anmälningar till följd av lagen kommer att öka.

Det har framkommit i vår undersökning att majoriteten av revisorerna inte känner sig hemma med brottskatalogen och känner att de saknar straffrättslig kompetens. Om nu revisorerna ska ha denna skyldighet, varför har man då inte infört obligatorisk utbildning i straffrätt? Detta bör man göra redan på universitets- och högskolenivå.

Även om antalet anmälningar har ökat sedan lagen infördes är det fortfarande förhållandevis få anmälningar i relation till antalet aktiebolag i Sverige. Detta är ett tecken på att lagen inte fått någon genomslagskraft. Notera att detta påstående förutsätter att det faktiskt begås fler brott i samhället än vad som kommit fram genom anmälningarna, vilket vi inte har belägg och siffror för. Det har dock framkommit under intervjuerna att ingen av våra respondenter tror att antalet anmälningar återspeglar den brottslighet som finns i samhället. Vår undersökning visar att många revisorer misstänker att de företag som bedriver oseriös verksamhet söker sig till oseriösa revisorer eller väljer att bedriva sin verksamhet i en annan bolagsform. Vi befarar att detta gör att man inte kommer åt brottsligheten med hjälp av denna lagen. Många revisorer har under intervjuerna sagt att de aktar sig för vissa branscher där de tror att många brott begås och väljer därmed att inte ta sig an dessa uppdrag. Det uppstår här en gråzon där de kriminella inte granskas ordentligt. Ett intressant uttalande som en revisor gjorde under en intervju var att man istället skulle tillsätta en myndighetsgrupp som endast ägnade sig åt att granska denna gråzon. På så sätt skulle man rikta resurserna mot ett område som kräver större granskning och där brottslighet sannolikt förekommer i större utsträckning.

Näst intill alla revisorer vi intervjuat känner att de saknar den juridiska kompetens som krävs för att korrekt tillämpa lagen i praktiken. Att myndigheterna utarbetat promemorian ”Revisorns anmälningskyldighet” tyder på att myndigheterna är medvetna om att lagen är svår att tillämpa för revisorerna. Då promemorian är okänd

bland revisorerna har detta hjälpmedel hittills varit verkningslöst. Det är möjligt att promemorian med tiden kommer att utgöra en bra handledning men detta kräver att den får en bredare förankring bland revisorerna. Ett annat tecken på att lagen är svår att tillämpa är att EBM tillhandahåller kontaktpersoner dit man anonymt kan ringa och diskutera lagens tillämpning. Vi har själva försökt kontakta dessa personer för en intervju men upplevde att det var förenat med viss svårighet. För att detta hjälpmedel ska fungera gäller det att kontaktpersonerna är lättillgängliga och finns till hand när revisorn behöver dem.

7. Avslutande diskussion

I detta avslutande kapitel kommer vi att presentera de slutsatser vi kommit fram till under uppsatsens gång. Vi har använt oss av våra fyra centrala frågeställningar för att strukturera upp presentationen av våra slutsatser. Slutligen presenteras förslag till vidare studier.

7.1 Sammanfattande slutsatser

I uppsatsen har vi undersökt om en tillämpning av lagen om revisorns anmälningsskyldighet medför att lagstiftarens avsikter uppnås. Vi har utgått från fyra centrala frågor: respondenternas inställning till lagen, lagstiftarens intention med lagen, revisorns inblandning i det brottsförebyggande arbetet samt lagens effekt i praktiken.

➤ Respondenternas inställning till lagen

Typfall 1, övervägande positivt inställda till lagen, tycker att det är positivt att just revisorn har fått skyldighet att anmäla vid brottsmisstanke. De tycker också att lagen bidrar till brottsbekämpning. Inom typfall 1 finns två motpoler, antingen är respondenterna väldigt insatta i lagen eller har de föga kännedom om lagen och revisorns arbetsuppgifter. Vi kan inte dra några generella slutsatser från typfall 2, delade meningar, då gruppen består av så få respondenter samt att deras åsikter går isär. Typfall 3, negativt inställda till lagen, tycker att revisorn ska ha en möjlighet att anmäla vid brottsmisstanke och de tror inte att lagen bidrar till brottsbekämpning. Merparten av de vi intervjuat är negativt inställda till lagen.

Samtliga respondenter är överens om att revisorn endast anmäler brottsmisstanke i ”uppenbara fall”. Det har framkommit att ett absolut oberoende endast existerar i teorin vilket ofta beror på den relation revisorn har till sin klient. Vidare anser nästan alla tillfrågade att revisorn inte har tillräcklig juridisk kompetens för att korrekt kunna tillämpa lagen. Det framkommer också att flertalet respondenter inte känner till promemorian om revisorns anmälningsskyldighet.

➤ Lagstiftarens intention med lagen

Lagstiftarens intention med lagen är att utnyttja revisorns sakkunskap då han redan finns på plats och har god insyn i företaget. Lagstiftaren ser här en möjlighet att komma åt den ekonomiska brottsligheten utan att behöva använda statsfinansiella medel genom att skicka över kostnader till det privata näringslivet. Allmänheten sätter press på

regering och riksdag att göra någonting åt den ekonomiska brottsligheten och till följd av dessa påtryckningar tror vi att de stiftade denna lag. Vi kallar det myndighetskosmetik. Vi har även fått uppfattningen att EBM endast välkomnar klockrena anmälningar vilket inte stämmer överens med rekvisiten i lagen. Lagstiftarens intention var att man skulle upptäcka brott i ett tidigare skede. Man kan dock fråga sig varför det är nödvändigt att få in anmälningar några månader tidigare då myndigheternas handläggningar ändå tar flera år. Det har också framkommit att regering och riksdag intervenerar i revisorns yrkesroll genom att ålägga honom ytterligare uppgifter.

➤ Revisorn inblandning i det brottsförebyggande arbetet

Vår undersökning visar tydligt att revisorerna inte vill ha skyldigheten att anmäla och de menar att det redan finns andra organ som kan göra detta, t ex Skatteverket och Bolagsverket. Vi tror att om lagen ska fungera fullt ut måste revisorn vara helt oberoende, vilket har antytts under våra intervjuer att han inte är. För att kunna uppnå ett fullständigt oberoende tror vi att det krävs att man förstärker hela revisorskåren. Vår undersökning visar att klienternas förtroende för revisorn inte har förändrats. Dock tror vi att klientens förtroende för revisorn hade minskat om revisorn hade visat sig vara mer anmälningsbenägen.

➤ Lagens effekt i praktiken

Det har framkommit att det finns en allmän okunskap om lagen och brottskatalogen. Mycket av detta beror på att revisorerna känner att de saknar den straffrättsliga kompetens som krävs för att fullt ut kunna tillämpa lagen. Under våra intervjuer har det framkommit att de flesta respondenterna inte tror att antalet anmälningar återspeglar brottsligheten som finns i samhället. De menar att oseriösa klienter söker sig till oseriösa revisorer som inte anmäler, eller väljer att bedriva sin verksamhet i en annan bolagsform. Det skapas på så vis en gråzon där företag inte hamnar under ordentlig granskning och därmed kommer man inte åt den ekonomiska brottsligheten med den här lagen. En revisor föreslog att man borde tillsätta en myndighetsgrupp som granskar denna gråzon för att komma åt den ekonomiska brottsligheten på ett mer effektivt sätt, vilket vi håller med om. Vi tycker inte att hjälpmedlen till lagen fungerar som de ska, då promemorian om revisorns anmälningskyldighet inte nått ut till revisorerna och då kontaktpersonerna är väldigt svåra att nå.

Avslutande ord

Sammantaget tyder mycket på att lagen om revisorns anmälningskyldighet inte fungerar i praktiken. Vi anser att regering och riksdag inte kan stifta den här typen av lagar när aktörerna som ska tillämpa dem är motståndare. Vi efterlyser ett bättre samarbete mellan den lagstiftande makten och berörda parter för att på ett bättre sätt kunna utforma lagar som fungerar i praktiken. En stor fara med lagen är att regering och riksdag invaggas i en falsk trygghet där man tror att man bekämpar den ekonomiska

brottsligheten men där brottsligheten i själva verket tar nya vägar. Brottsbenägna tenderar hela tiden att hitta nya kryphål vilket gör att ledande aktörer i samhället måste enas och samarbeta i kampen mot den ekonomiska brottsligheten.

7.2 Förslag på vidare studier

Under uppsatsens gång har flera intressanta frågeställningar väckts. Det skulle vara intressant att undersöka om inställningen till lagen om revisorns anmälningsskyldighet skiljer sig åt mellan större och mindre revisionsbyråer. Vidare skulle det vara relevant att jämföra revisorernas inställning till lagen innan dess införande med hur deras inställning ser ut idag, sex år efter lagens införande. Ytterligare en intressant uppgift skulle vara att i framtiden utvärdera effekten av promemorian, revisorns anmälningsskyldighet, då det i dagsläget har gått för kort tid sedan den lades fram.

8. Källförteckning

Elektroniska källor

Nationalencyklopedin, www.nationalencyklopedin.com 2005-01-02

Företagsinterna källor

EBM:s årsredovisning 2003.

Muntliga källor

Efter överenskommelse har vi valt att anonymisera såväl respondenter som företag.

Publicerade källor

Artiklar

Engerstedt, Urban (2002), "Praxis finns – men fortfarande är många negativa till lagen", *Balans* nr 10, 2002

Engerstedt, Urban, (2003), "Mera om revisorns skyldighet att anmäla misstanke om brott", *Balans* nr 2, 2003

FAR (2004), "Revisorn i fokus", *Svenska Dagbladet* 24 november, 2004, s. 4

Holmquist, Bengt (2000), "17 anmälningar från revisorer" *Balans* nr 8-9, 2000

Ljung, Cecilia, Stetler, Carl-Johan (2000), "Så tycker revisorerna om den lagstadgade anmälningsplikten", *Balans* nr 8-9, 2000

Korsell, Lars, Engerstedt, Urban, (2004), "Revisorernas anmälningskyldighet – från >client focus< mot >public interest<", *Balans* nr 10, 2004

Skog, Rolf, (1998), "Revisorns skyldigheter vid misstanke om brott", *Balans* nr 12, 1998

Wennberg, Inge, (2003), "En mer nyanserad debatt om anmälningsskyldigheten, tack!", *Balans* nr 12, 2003

Böcker

Eriksson, Lars Torsten, Wiedersheim-Paul, Finn (2001), *Att utreda, forska och rapportera*, Lagerblads tryckeri AB uppl 7:1

Holme, Idar Magne, Solvang, Bernt Krohn (2001), *Forskningsmetodik*, Studentlitteratur

Jacobsen, Dag Ingvar (2002), *Vad, hur och varför?* Studentlitteratur

Lundahl, Ulf, Skärvard, Per-Hugo (1992), *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer* Studentlitteratur

Magnusson, Dan, Sigbladh, Roland (2001), *Ekonomisk Brottslighet - så skyddar du din verksamhet*, Björn Lundén, Första upplagan

Moberg, Krister (1986), *Bolagsrevisorn – oberoende, ansvar, sekretess*, Norstedts Förlag, Första upplagan

Moberg, Krister (2003), *Bolagsrevisorn – oberoende, ansvar, sekretess*, Norstedts Juridik AB, Andra upplagan

Sjöström, Camilla, (1994), *Revision och lagreglering – ett historiskt perspektiv*, lic-avh no 417, IDA-EIS, Universitetet och Tekniska högskolan i Linköping.

Övriga källor

BRÅ rapport 2004:4 "Revisorernas anmälningsskyldighet"

BRÅ rapport 2003:10 "Förebyggande metoder mot ekobrott"

EBM, FAR, SRS, Promemoria: "Revisorns skyldigheter vid misstanke om brott", 19 juni 2003

FARs samlingsvolym 2003 del I

FARs Samlingsvolym 2004 Del II

FAR (2004), "Ekonomiska Brott i Aktiebolag", andra upplagan, FAR förlag AB

FAR (1998), "Vad gör revisorn vid misstanke om brott?", FAR Förlag AB

FAR-meddelande nr 21, 13 december 2004

Höglund, Olle (2002) *Sveriges Rikes Lag*

Riksdagen propositioner 1997/98 nr 99-101: *Regeringens proposition nr 99*

Riksskatteverket, Riksåklagaren (1994), "Rubicon: Rutiner, brottsutredningar i konkurs"

SOU 1983:36 "Effektivare företagsrevision"

SOU 1995:44, "Aktiebolagets organisation"

SOU 1999:53 "Ekonomisk brottslighet och sekretess"

Bilaga 1-Frågor till respondenter

Frågor till revisorn

1. Vad är din inställning till lagen om revisorns anmälningsskyldighet?
2. Är det en bra att man ålagt revisorn anmälningsskyldighet som ett led i det brottsförebyggande arbetet?
3. Känner du att du förstår du lagen?
4. Känner du att du kan tillämpa lagen?
5. Känner du till brottskatalogen?
6. Förstår du innehållet i brottskatalogen?
7. Hur påverkar lagen dig i ditt arbete?
8. Har du någon gång upplyst en klient om anmälningsskyldigheten?
9. Har du någon gång tillämpat lagen och anmält en klient?
10. Känner du till att det finns kontaktpersoner på Ekobrottsmyndigheten som man anonymt kan vända sig till för att diskutera lagens tillämpning
11. Har du någon gång vänt dig till dessa kontaktpersoner för att diskutera lagens tillämpning?
12. Känner du till promemorian ”Revisorns anmälningsskyldighet” som har utarbetats av Ekobrottsmyndigheten i samråd med FAR och SRS?
13. Har du tagit del av denna promemoria?
14. Anser du att din roll som revisorn har förändrats från att ha varit klientfokuserad till att nu i större utsträckning beakta samhällets intresse?
15. Tror du att revisorns anmälningsskyldighet har någon brottsförebyggande effekt?
16. Är det sannolikt att antalet anmälningar från revisorer återspeglar de brott som begås av styrelse och VD i aktiebolag?

Frågor till EBM

1. Vad är din inställning till lagen om revisorns anmälningsskyldighet?
2. Tycker du att det är en bra idé att revisorn fått uppgiften att anmäla vid misstanke om brott?
3. Varför tror du att EBM har utarbetat promemorian ”Revisorns anmälningsskyldighet”?
4. Vad tror du att man vill uppnå med denna promemoria?
5. Är det många revisorer som vänder sig till era kontaktpersoner för att diskutera tveksamheter kring lagens tillämpning?
6. Vad i så fall är den vanligaste frågan?
7. Tror du att revisorns anmälningsskyldighet har någon brottsförebyggande effekt?

Frågor till Skatteverket

1. Känner du till lagen om revisorns anmälningsskyldighet?
2. Tror du att det gör det lättare att komma åt den ekonomiska brottsligheten?
3. Är det ett bra sätt att komma åt den ekonomiska brottsligheten?
4. Känner du att din arbetsbelastning har minskat nu när det finns en ytterligare aktör som är skyldig att anmäla brott?
5. Tror du att revisorns anmälningsskyldighet har någon brottsförebyggande effekt?

Frågor till näringslivet

1. Känner du till att revisorn har anmälningsskyldighet vid misstanke om ekonomisk brottslighet?
2. Om ja, har din revisor upplyst dig om detta?
3. Tycker du att det är en bra att revisorn fått uppgiften att anmäla vid misstanke om brott?
4. Vad anser du om den här lagen?

5. Är du mer restriktiv nu med vilken information du delger din revisor?
6. Har ditt förtroende för din revisor förändrat efter lagen införande?
7. Tror du att revisorns anmälningsskyldighet har någon brottsförebyggande effekt?

Bilaga 2

X = Ej besvarad fråga

Jur komp = Juridisk
kompetens

Typfall	1. Möjlighet/Skyldighet	2. När anmäla?
Övervägande positiv		
Revisor B	Föredrar möjlighet	Vill vara säker
EBM resp Z	Självklart en skyldighet	Väntar in i det längsta
EBM resp Å	Skall ha skyldighet	Efter ignorerade påpekanden
Ftg Beta	Skyldighet	I uppenbara fall
Ftg Gamma	Skyldighet	När han upptäcker brott
Delade meningar		
Revisor D	Vill ha möjlighet	Vill vara säker
EBM resp Ä	Kanske möjlighet	Vill ha ordentligt på fötterna
Skattev resp M	Skyldighet	Drar sig in i det längsta
Övervägande negativ		
Revisor A	Föredrar möjlighet	Vill ha mkt på fötterna
Revisor C	Vill ha möjlighet	Vill ha uppenbara fall
Revisor E	Vill ha möjlighet	Vill ha mkt på fötterna
Revisor F	Vill ha möjlighet	Vill vara helt säker
Revisor G	Vill ha möjlighet	I uppenbara fall
Revisor H, I	Föredrar en rättighet	I klockrena fall
Revisor J	Vill ha möjlighet	Vill vara säker
Revisor K	Bättre med möjlighet	Vill vara säker
EBM X, Y	Vill ha möjlighet	Vid befogad misstanke
Skattev resp L	Vill ha skyldighet	Inte helt oberoende väntar nog länge
Skattev resp N	Vill ha skyldighet	X
Ftg Alfa	Möjlighet	I uppenbara fall
Ftg Delta	Möjlighet	I uppenbara fall

Typfall	3. Få anmälningar	4. Förändrat förtroende?

Övervägande positiv		
Revisor B	Måste vara klockrena anmälningar, saknar jur komp	X
EBM resp Z	Pga personlig relation med klienten	Stärker förtroendet för revisorn
EBM resp Å	Svår situation, måste öka revisorns kompetens	Stärker förtroendet för revisorn
Ftg Beta	X	Nej, absolut inte
Ftg Gamma	X	Nej, absolut inte
Delade meningar		
Revisor D	Rädsla att göra fel och skada klienten, behöver juridisk hjälp	Ja, jobbar mer i allmänhetens intresse
EBM resp Å	Stort steg att anmäla en klient	Ja, risken finns
Skattev resp M	Revisorn är rädd om sin klient	X
Övervägande negativ		
Revisor A	Svår att tillämpa, ingen juristutbildning	X
Revisor C	Revisorn saknar jur komp, klientrelationen	Ja, Skattev:s förlängda arm
Revisor E	Inte helt lätt att tillämpa, saknar jur komp	Nej
Revisor F	Revisorn saknar jur komp	Ja, vissa kan välja en mindre noggrann revisor
Revisor G	Revisorn saknar jur komp, nära klientrelation	X
Revisor H, I	Revisorn saknar jur komp, rädd att skada klientens förtroende	Finns risk att förtroendet rubbas
Revisor J	Pga alla svåra juridiska överväganden	X
Revisor K	Lagen svår att tillämpa i praktiken, pga klientrelation	Nej
EBM X, Y	Saknar jur komp, diffus misstankegrad, klientrelation	Nej
Skattev resp L	Revisorn ser ofta mellan fingrarna	X
Skattev resp N	Svårt att upptäcka brott i AB	X
Ftg Alfa	Revisorn saknar jur komp	Absolut inte
Ftg Delta	För stora krav på revisorn	Nej

X = Ej besvarad
fråga

Jur komp = Juridisk
kompetens

Typfall	5. Skyldighet på revisorn?	6. Promemorian?	7. Brottsbekämpning?
Övervägande positiv			
Revisor B	Ja, bäst insyn	Har ej läst den	Nej, riktiga skurkar till mindre byråer
EBM resp Z	Ja, tidig insyn	Känner ej till den	Ja, ser brott som annars inte upptäcks
EBM resp Å	Ja, han kan åtgärda många fel	Ja	Ja, men mest brottsförebyggande effekt
Ftg Beta	Ja, ingår i hans arbete	X	Ja, fler brott kan uppdagas
Ftg Gamma	Ja, ingår i hans arbete	X	Ja, fler brott kan uppdagas
Delade meningar			
Revisor D	Ja, ser brotten i tidigt skede	Känner ej till den	Ja, med tiden
EBM resp Ä	Ja, måste börja någonstans	Ja, god handledning	Nej, de kriminella hittar nya vägar
Skattev resp M	Ja, tidig insyn	X	Nej, men bättre än ingenting
Övervägande negativ			
Revisor A	Nej, omöjlig uppgift	Känner ej till den	Nej, stort mörkertal
Revisor C	Nej, på Skattev el EBM	Känner ej till den	Nej
Revisor E	Tveksamt	Känner ej till den	X
Revisor F	Nej, på Skattev	Ej tagit del av den	Nej, ljusskygga klienter väljer ljusskygga revisorer
Revisor G	Nej	Ja, i viss mån	Nej, de kriminella undviker att gå i fällan
Revisor H, I	Nej, onödigt	X	Nej, oseriösa klienter väljer oseriösa revisorer
Revisor J	Nej	Känner ej till den	Nej
Revisor K	Nej på Skattev	Känner ej till den	Nej, seriösa revisorer aktar sig för vissa branscher
EBM X, Y	Nej, onödigt i många fall	Ja, den ger en enhetlig syn	Ja, en preventiv effekt
Skattev resp L	Ja	X	Nej, pga myndigheternas tidsbrist
Skattev resp N	Tveksam	X	Nej, de kriminella väljer annan bolagsform
Ftg Alfa	Nej på Skattev el konkursförvaltare	X	Nej, ingen effekt i praktiken
Ftg Delta	Nej, det är en polisiär uppgift	X	Nej, de som fuskar kommer undan ändå

X = Ej besvarad
fråga
Jur komp = Juridisk
kompetens

Typfall	8. Varför denna lag?	9. Oberoende?
Övervägande positiv		
Revisor B	För att stärka revisorns oberoende	Nej tar med en mänsklig aspekt i bedömningen
EBM resp Z	För att bekämpa ekonomisk brottslighet	Nej, men förväntas vara oberoende i realiteten
EBM resp Å	För att garantera intressenternas information	Ja, det ingår i hans arbetsuppgift
Ftg Beta	För att bekämpa ekonomisk brottslighet	X
Ftg Gamma	För att instifta fler kontrollorgan	X
Delade meningar		
Revisor D	För att utnyttja revisorn tidiga insyn	Nej, pga revisorns arvode
EBM resp Å	Positivt att fler aktörer som bevakar	Nej, pga den psykologiska aspekten
Skattev resp M	Preventiv effekt	Nej, rädd om sin klient
Övervägande negativ		
Revisor A	Bra, ur det allmännas perspektiv	Nej, pga hans relation till klienten
Revisor C	För att göra det enkelt för sig	Nej, vill ej riskera att skada klienten i onödan
Revisor E	X	Nej, vill ej riskera att skada klienten i onödan
Revisor F	För att överföra kostnader på näringslivet	Nej, då får man förstatliga hela kåren
Revisor G	X	Nej, han är ofta vän med klienten
Revisor H, I	Skicka över kostnader till näringslivet, göra det enkelt för sig, jaga statistik	X
Revisor J	X	X
Revisor K	För att strama upp revisorns roll	Nej, pga klientsituationen
EBM X, Y	Skydd för intressenter	Nej, pga klientsituationen
Skattev resp L	För att bekämpa ekobrott men den fungerar ej i praktiken	Nej, inte i allmänhet
Skattev resp N	För att upptäcka brott i AB	Nej, pga revisorns arvode
Ftg Alfa	De vill upptäcka brotten tidigt, men fungerar ej	Nej, pga revisorns arvode
Ftg Delta	För att bekämpa brott	X