



Kandidatuppsats
Maj 2002

Företagsekonomiska institutionen
EKONOMIHÖGSKOLAN VID
LUNDS UNIVERSITET

Revisorns anmälningsplikt

– revisorns roll efter dess införande

Handledare:
Michael Thorstensson

Författare:
Lisa Albertsson
Anna Avdeitchikova
Karin Berggren
Johanna Permsjö

Innehållsförteckning

1 INLEDNING	4
1.1 INTRODUKTION TILL ÄMNET	4
1.2 PROBLEMDISKUSSION	5
1.2.1 Formulering av forskningsfråga.....	7
1.3 SYFTE	8
1.4 MÅLGRUPP	8
1.5 AVGRÄNSNINGAR	8
1.6 DISPOSITION	9
2 METOD	10
2.1 VAL AV ÄMNE.....	10
2.2 FÖRESTÄLLNINGSRAM OCH PERSPEKTIV.....	10
2.3 FORSKNINGSAKSATS.....	12
2.3.1 Induktion och deduktion	12
2.3.2 Kvalitativ studie	13
2.4 DATAINSAMLING	13
2.4.1 Publicerade källor	14
2.4.2 Intervjuer	15
2.5 KÄLLKRITIK.....	17
3 BAKGRUND	19
3.1 EKONOMISK BROTTSLIGHET	19
3.1.1 Definition och innebörd.....	19
3.1.2 Ekobrottsmyndigheten	20
4 REVISORNS ANMÄLNINGSPLIKT	21
4.1 LAGSTIFTNINGSSARBETET	21
4.2 UPPLUCKRING AV TYSTNADSPLIKTEN	23
4.3 AKTIEBOLAGSLAGEN 10 KAP. 38-40 §§	24
4.3.1 Kan misstänkas	27
4.3.2 Utan oskäligt dröjsmål	28
4.4 BROTTSKATALOGEN	28
4.5 SKADESTÅND OCH ANDRA SANKTIONER.....	31
4.6 KRITIK MOT ANMÄLNINGSPLIKTENS INFÖRANDE.....	32
5 REVISORSROLLENS OLIKA ASPEKTER	34
5.1 REVISIONENS HISTORISKA FÖRANKRING	34
5.2 REVISORNS ROLL OCH FUNKTION	35
5.2.1 Revisorns oberoende.....	35
5.2.2 Revisorn som polis eller vägledande kontrollör.....	36
5.3 FÖRVÄNTNINGAR OCH KRAV PÅ REVISORN	37
5.3.1 Revisorn och intressentmodellen	37
5.3.2 Förväntningsgap.....	40
5.3.2.1 Förväntningsgap inom revision	41
5.3.2.2 Reducering av förväntningsgap	42

6 ANMÄLNINGSPLIKTEN I PRAKTIKEN	44
6.1 SYFTET MED LAGÄNDRINGEN	44
6.2 PROBLEMATIK KRING ANMÄLNINGSPLIKTEN	45
6.3 REVISORNS STÄLLNING I FÖRETAGET	47
6.4 REVISORERNAS INSTÄLLNING IDAG	48
6.5 UPPFYLLER ANMÄLNINGSPLIKTEN SITT SYFTE?	50
7 REVISORNS ROLL IDAG.....	52
7.1 PROBLEMATISKA ASPEKTER	52
7.1.1 <i>Revisorns straffrättsliga kompetens</i>	52
7.1.2 <i>Tillämpningssvårigheter med rekvisit</i>	53
7.1.3 <i>Sanktionssystemets utformning och verkan</i>	54
7.2 REVISORNS FÖRTROENDERELATION	54
7.3 REVISORNS INTRESSETER	56
7.3.1 <i>Statens och företagsledningens intressen</i>	57
7.3.2 <i>Övriga intressenters behov och krav</i>	59
7.4 ANMÄLNINGSPLIKTENS FAKTISKA VERKAN.....	59
7.4.1 <i>Lagändringens effektivitet</i>	60
7.4.2 <i>Samarbete mellan revisorer och myndigheter</i>	60
7.4.3 <i>Ekobrottsmyndighetens roll</i>	62
8 ÖVERGRIPANDE SLUTSATSER.....	64
9 FÖRSLAG TILL VIDARE FORSKNING	66
KÄLLFÖRTECKNING	67
LITTERATUR	67
PUBLICERADE ARTIKLAR	68
ÖVRIGA KÄLLOR.....	69
RÄTTSFALL	70
ELEKTRONISKA KÄLLOR	70
MUNTliga KÄLLOR	71
<i>Personliga intervjuer</i>	71
<i>Telefonintervjuer</i>	71

1 Inledning

I detta inledande kapitel vill vi introducera de problemområden som vi kommer att behandla i vår uppsats och väcka intresse för vidare läsning. Först presenterar vi kort anmälningspliktens innebörd och dess problematiska aspekter. En diskussion kring problematiken på området mynnar vidare ut i en konkret forskningsfråga, följt av ett syfte. Därefter definierar vi vilken målgrupp vår uppsats vänder sig till, samt vilka avgränsningar vi gjort. Slutligen följer en disposition över uppsatsens struktur och innehåll.

1.1 Introduktion till ämnet

Den ekonomiska brottsligheten¹ har under de senare decennierna ökat markant². Problemet att upptäcka och komma till rätta med utövarna har försvårats delvis på grund av ekonomins utveckling mot allt mer komplexa transaktioner och kreativ bokföring. Det är viktigt för samhället att mindre seriösa företagare bekämpas, för att därmed höja den allmänna standarden bland företagen. Genom att komma till rätta med den ekonomiska brottsligheten kan konkurrens skapas på lika villkor företag emellan. Härmed kan en bättre relation mellan olika intressenter uppnås och den samhällsekonomiska nyttan stimuleras.³

Det ställs höga krav på kompetens och krävs mycket resurser för att motverka och bekämpa ekonomisk brottslighet. Uppdragstagaren måste ha tillgång till känslig information som finns inom företag och samtidigt besitta tillräckligt med kunskap för att kunna konstatera att brott har begåtts.⁴ För att öka effektiviteten i kampen mot den ekonomiska brottsligheten, ställde staten⁵ sig frågande till vem som kan klara av detta uppdrag. Valet föll på *revisorn*.

Innan införandet av anmälningsskyldigheten⁶ förhindrades revisorn av sin *tystnadsplikt* att lämna ut uppgifter om bolaget till någon utomstående, om detta

¹ Begreppet *ekonomisk brottslighet* kommer att likställas med *ekobrott, oegentligheter, ekonomisk kriminalitet* samt bara *brott*.

² Svensson, Lennart, "Revisorn i trångmål", Balans nr 11 1991

³ Strömqvist, Anders, "Revisorsrollen och anmälningsplikten vid misstanke om brott – hur gick det?", JT 2001-02, s 486-487

⁴ Elvén, Andreas och Eriksson, Inger, "Dialog: Fatalt göra revisorn till ekobrottskämpe", Dagens Industri 1996-03-29

⁵ Staten kommer genomgående i uppsatsen att likställas med *lagstiftaren*, då det är staten i form av lagstiftaren som har utformat lagändringen. Trots denna liknelse är lagstiftaren dock bara en liten del av staten som helhet.

⁶ *Revisorns anmälningsplikt* kommer att likställas med revisorns *anmälningskyldighet, handlingsskyldighet, handlingsplikt* samt *skyldigheter att anmäla misstanke om brott*.

kunde leda till skada för företaget. Lagstiftaren ansåg det vara självklart otillfredsställande att revisorn förhindrades av tystnadsplikten att anmäla upptäckta brott. Om revisorn misstänkte att ett brott hade begåtts, kunde han⁷ endast agera genom påpekanden och erinringar till företagsledningen samt genom anmärkningar i revisionsberättelsen. Påpekanden till företagsledningen är inte alltid verkningfulla, inte heller anmärkningar i revisionsberättelsen. Dessa medel ansågs därför som otillräckliga för att åstadkomma tillfredsställande skydd för företagets intressenter.⁸

Regeringen önskade komma till rätta med detta problem och framförde i en proposition ett förslag till hur revisorn ska agera vid misstanke om brott⁹. Denna proposition resulterade i en ändring i aktiebolagslagen¹⁰, enligt vilken revisorn blev skyldig att förmedla sina misstankar om brott till åklagare. Lagändringen trädde i kraft den 1 januari 1999.

I korthet innebär *anmälningsplikten* att en revisor ska vidta åtgärder om han kan misstänka att en styrelseledamot eller den verkställande direktören har gjort sig skyldig till visst slag av ekonomiska brott inom ramen för bolagets verksamhet. Dessa åtgärder innebär att revisorn måste, med vissa i lagen angivna undantag, underrätta styrelsen om sina misstankar. Därigenom kan oklarheter undanröjas och avhjälpande av brottets skadliga effekter initieras. Om inte avhjälpande sker är revisorn skyldig att senast två veckor därefter avgå och anmäla det misstänkta brottet till åklagare.

1.2 Problemdiskussion

Redan som lagförslag blev anmälningsplikten för revisorer föremål för omfattande diskussioner och ledde till splittrade meningar. Det var framför allt revisorsprofessionen som motsatte sig lagändringen. Statens ståndpunkt var uppenbar; de ville att revisorskåren skulle delta aktivt i kampen mot den ekonomiska brottsligheten.

Revisorskårens huvudsakliga argument mot införandet av en anmälningsplikt grundade sig i att en uppluckring av tystnadsplikten skulle medföra ett hot mot *förtroenderelationen* mellan revisor och klient. Tystnadsplikten är en av de viktigaste förutsättningarna för att revisorn ska kunna utföra ett bra revisionsarbete¹¹. En lagstadgad skyldighet för revisorn att göra anmälan till åklagare kan påverka samarbetet negativt och minska förtroendet. Följden kan även bli att ledningen väljer att inte lämna ut information till revisorn i lika stor utsträckning som tidigare, eftersom hans tystnadsplikt inte är fullt så omfattande i och med lagändringen. Inskränkningarna i tystnadsplikten kan därför leda till att revisorn

⁷ Revisorn kommer genomgående i uppsatsen betecknas *han*

⁸ Regeringens proposition 1997/98:99, *Aktiebolagets organisation*, s 154-155

⁹ Regeringens proposition 1997/98:99, a.a., s 154

¹⁰ Aktiebolagslagen (1975:1385) 10 kap. 38-40 §§

¹¹ Cassel, Filip (1996), *Den reviderade revisorsrollen*, s 177

inte kan utföra ett lika bra arbete och att kvaliteten på revisionen därigenom försämras.¹² Detta kan i sin tur medföra att redovisningens främsta syfte, att förse företagets intressenter med relevant information för beslutsfattande, inte kommer att uppfyllas fullt ut.

Revisorns arbete innefattar granskning av bolagets räkenskaper och ekonomiska förvaltning och det är inom dessa områden som han besitter specifik kompetens¹³. Införandet av anmälningsplikten medför inte en utvidgning av revisorns granskning, utan endast att mer verk samma åtgärder vidtas om ett brott kan misstänkas. Revisorn ska således inte aktivt söka efter oegentligheter i företaget, eftersom handlingsskyldigheten inträder först om brott kan misstänkas. Den kvalificerade bedömningen, huruvida ett brott kan misstänkas eller inte, ligger i normalfallet utanför revisorns kunskapsområde. Trots detta kan revisorn åläggas såväl *skadeståndsansvar* som *disciplinära åtgärder* om han gör en felaktig bedömning. En anmälan som senare visar sig vara felaktig kan leda till skada för bolaget och revisorn blir skadeståndsskyldig gentemot klienten, förutsatt att det fanns skäl原因 anledning att anta att uppgifterna var oriktiga.¹⁴ Ger sådana rättsliga effekter revisorn incitament att vänta med att göra anmälan till åklagare tills dess att han kan uppnå en högre grad av säkerhet i sina misstankar? En revisor som har avstått från att göra anmälan till åklagare blir inte skadeståndsskyldig för en felbedömning¹⁵. Däremot, i de fall försummelse från hans sida kan påvisas, kan disciplinära åtgärder eller avstängning enligt revisorslagen¹⁶ bli aktuella¹⁷.

Ett problem som revisorn kan ställas inför är att en anmälan till åklagare, både i de fall då brott faktiskt föreligger och då revisorn har misstagit sig, leder till att han förlorar en kund och därigenom intäkter. Ett rykte om att ha anmält sina kunder är inte heller till fördel för revisorn. Detta kan uppmuntra revisorn att invänta eller till och med underlåta att göra anmälningar i större utsträckning än vad lagstiftaren åsyftar.

Lagstiftaren preciserar inte vilken grad av misstanke som ska föreligga för att revisorn ska vidta åtgärder. Rekvisitetet *kan misstänkas*¹⁸ har kritiserats för att lämna alltför stort utrymme för tolkningsmöjligheter. Hur är revisorernas tolkning av rekvisitetet och deras tillämpning av detta? Är gapet mellan lagens innebörd och revisorns verkliga handlande för stort?

Resonemanget ovan visar på ett flertal diskussionsämnen som uppkommit i samband med anmälningspliktens införande. Många av dessa aspekter riskerar att

¹² Elvén, Andreas och Eriksson, Inger, ”Dialog: Fatalt göra revisorn till ekobrottskämpe”, Dagens Industri 1996-03-29

¹³ Regeringens proposition 1997/98:99, *Aktiebolagets organisation*, s 154

¹⁴ FAR (2000), *FAR:s samlingsvolym 2002, Uttalande från revisionskommittén: Revisorns åtgärder vid misstanke om brott*, s 1234

¹⁵ Ibid.

¹⁶ Revisorslagen (2001:883)

¹⁷ FAR (2000), a.a., s 1234

¹⁸ Aktiebolagslagen (1975:1385) 10 kap. 38 §

inverka på revisorns roll, bland annat på grund av de potentiella konflikter som kan uppstå mellan dels revisor och företagsledning och dels mellan revisor och företagets övriga intressenter, såsom ägare, kreditgivare, anställda och andra kontraktsparter samt det allmänna. Det uppstår så kallade *förväntningsgap* när de olika intressenterna och revisorn tycks ha skilda uppfattningar angående vad revisorns yrkesroll innefattar. Under de senaste åren har stora debatter uppstått, bland annat till följd av att godkända årsredovisningar i efterhand visat sig innehålla betydande felaktigheter. Detta kan i sin tur ha bidragit till att förtroendet för revisorerna har minskat hos allmänheten.¹⁹

Lagstiftaren benämner *revisor* som ett bolagsorgan och samtidigt en bolagets syssloman²⁰. Revisorn ska verka för bolaget och aktieägarnas bästa. Förutom detta åläggs han ytterligare ansvar att även skydda bolagets övriga intressenter. Revisorns roll är därmed komplicerad, då han i sin dagliga verksamhet måste tillgodose samtliga intressenters krav. Till följd av lagändringen har revisorns ansvarsområde utvidgats. Enligt kritiska röster innebär det att revisorn blir statens förlängda arm; en form av ekopolis på uppdrag av myndigheterna²¹. Vi ställer oss frågande till om den fruktade ändringen av *revisorns roll* även medfört en förändring i praktiken. Faktum kvarstår dock att revisorn har fått ytterligare en uppdragsgivare, staten, och därmed ännu en intressekonflikt att ta hänsyn till. Hur ser då revisorns roll ut idag; ikläddes han den polisiära roll så som kritikerna befarade?

Risker med en anmälningsplikts införande diskuterades redan i början av 1990-talet av Krister Moberg med flera, där de undersökte om den framtida revisorsrollen skulle definieras som en *polis* eller en *vägledande kontrollör*²². Kritikerna fruktade att lagändringen kunde innebära att revisorn, i företagsledningens ögon, skulle komma att uppfattas som en angivare med försämrade förtroendeförhållanden som en naturlig följd. Moberg siade om följderna av en skyldighet för revisorer att anmäla brottsmisstankar, och det är här vår forskning tar vid; vi vill ta reda på hur revisorn upplever sin egen roll idag, efter anmälningsplikts införande. Debatten på området är inte längre lika omfattande och revisorskåren är idag inte lika kritiska till förändringen. Vad kan detta bero på?

1.2.1 Formulering av forskningsfråga

Revisorns roll är en konklusion av ett komplext samspel mellan revisorn och hans olika intressenter. Införandet av anmälningsplikten för tre år sedan utgjorde en extern påverkan på revisorns roll och, med ovanstående problemdiskussion som bakgrund, finner vi att det skulle vara intressant att ta reda på hur revisorn ser på

¹⁹ Backman, Björn och Jonsson, Bertil, "Amerikansk rekommendation om oegentligheter: Kommer förväntningsgapet att minska nu", Balans nr 1 1998

²⁰ Regeringens proposition 1997/98:99, *Aktiebolagets organisation*, s 155

²¹ Ljung, Cecilia och Stetler, Carljohan, "Så tycker revisorerna om den lagstadgade anmälningsplikten", Balans nr 8-9 2000

²² Moberg, Krister, Grere, Vagn, Langstedt, Lars Bo, Harpf, Tuomas och Eriksen, Morten (1992), *Revisor och ekonomisk brottslighet*, NORD 1992:18, s 79

sin roll idag. Vi ställer oss även frågande till om enighet råder mellan revisorernas tillämpning av anmälningsplikten och lagstiftarens intentioner med denna.

1.3 Syfte

Syftet med föreliggande uppsats har formulerats utifrån ovanstående forskningsfråga; att undersöka hur revisorn ser på sin roll idag, efter anmälningsplikten införande, och ställa detta mot vad lagstiftaren åsyftar med lagändringen. Vi ämnar att identifiera eventuella skillnader mellan revisorns handlande och lagstiftarens intentioner för att utifrån dessa kunna påvisa möjliga tendenser.

1.4 Målgrupp

Denna uppsats vänder sig främst till redovisningsekonomer, men även till andra med intresse för ämnet. Det är emellertid en fördel om läsaren besitter viss förkunskap inom revision, varför vi tror att denna uppsats till största del engagerar studerande som har för avsikt att i framtiden arbeta som revisorer. Vår ambition är även att uppsatsen ska vara av värde för revisorsprofessionen och juridikstuderande med intresse för revisionsteori.

1.5 Avgränsningar

Då anmälningsplikten har inneburit en ändring i aktiebolagslagen, är det endast revisorer i aktiebolag som omfattas av lagändringen. I denna bolagsform ska en granskande revisor vara kvalificerad, det vill säga godkänd eller auktoriserad²³. Vi behandlar således endast kvalificerade revisorer och företagsformen aktiebolag i vår uppsats.

För att avgränsa vårt ämne har vi valt att enbart se till svenska förhållanden när det gäller revisorns anmälningsplikt. Visserligen finns det liknande bestämmelser även i andra länder, men på grund av vår snäva tidsram, väljer vi att göra denna avgränsning.

Exempel på närliggande problematik inom ramen för revisorns roll är hans oberoende samt skadeståndsansvar. Vi anser att även dessa områden är mycket intressanta. Trots detta väljer vi att inte vidare fördjupa oss inom dem, dels eftersom det då skulle bli en alltför omfattande studie och dels för att det redan finns åtskilliga uppsatser inom dessa ämnen.

²³ Aktiebolagslagen (1975:1385) 10 kap. 11 §

1.6 Disposition

- Kapitel 1** I detta kapitel vill vi leda in läsaren på de problemområden som vi kommer att behandla i vår uppsats, presentera vårt syfte samt väcka intresse för vidare läsning.
- Kapitel 2** Här talar vi om vilket tillvägagångssätt vi valt för att genomföra vår studie och uppfylla syftet. Vi beskriver valet av ämne och våra föreställningsramar samt redogör för hur data samlats in, med tyngdpunkt på de intervjutekniker som använts.
- Kapitel 3** I detta kapitel kommer vi att redogöra för bakgrunden till införandet av anmälningsplikten. Inledningsvis belyser vi innebörden av ekonomisk brottslighet, därefter följer en presentation av Ekobrottsmyndighetens verksamhet.
- Kapitel 4** Kapitlet innehåller främst en beskrivning av anmälningsplikten innebörd och har som syfte att ge läsaren en inblick i lagstiftningsarbetet samt nuvarande regleringar på området.
- Kapitel 5** Detta kapitel beskriver inledningsvis revisorns roll och funktion. Därefter belyser vi intressentmodellens innehåll och dess samband med förväntningsgapet.
- Kapitel 6** I detta kapitel kommer vi att ge en redogörelse för den empiri vi samlat in under processens gång. Tonvikten i kapitlet kommer att läggas vid framställningen av hur revisorn upplever anmälningsplikten och sin egen roll.
- Kapitel 7** Här kommer vi att analysera insamlad empiri med hjälp av utvald teoretisk förankring. Olika avsnitt bildar sammantaget en utförlig diskussion kring revisorns roll idag, efter anmälningsplikten införande.
- Kapitel 8** Detta kapitel sammanställer vår studie i form av en slutdiskussion. Vi ska utifrån det valda syftet presentera för läsaren de slutsatser vi har kommit fram till.
- Kapitel 9** I detta avslutande kapitel vill vi delge läsaren intressanta ämnesområden som vi uppmärksammat under processens gång.

2 Metod

”Att välja något är alltid att välja bort något annat”²⁴

I följande kapitel talar vi om vilket tillvägagångssätt vi valt för att genomföra vår studie och uppfylla syftet. Vi beskriver val av ämne och våra föreställningsramar samt resonerar kring vilken teori som vi väljer att ta upp. Vidare redogörs för hur data samlats in, med tyngdpunkt på de intervjutekniker som använts och hur vi handskats med svårigheter i samband med dessa.

2.1 Val av ämne

Vid val av ämne har vi sökt efter ett område som berör revisorns vardagliga verksamhet. Detta val har vi gjort, dels eftersom vi är intresserade av ämnet och dels för att revisor är ett möjligt framtida yrkesval för oss. Omfattande diskussioner och informationssökning har lett fram till att vi bestämde oss för att skriva vår uppsats om de nya reglerna för hur en revisor bör agera vid misstanke om ekonomisk brottslighet. Införandet av en anmälningsplikt för revisorer upplever vi som aktuellt och intresseväckande.

Redan som lagförslag har anmälningsplikten blivit föremål för vidgående debatt. Det har framförts en hel del varningar för drastiska konsekvenser och övrig negativ kritik mot förslaget, i synnerhet från revisorskårens sida. Tre år har gått sedan lagändringen infördes och kritiska röster hörs inte längre i lika stor utsträckning. Vi fann det därför mycket intressant att se på hur situationen ser ut idag och anser att utvecklingen i denna fråga är ett fängslande ämne för vår studie. Dessutom har vi inte funnit många uppsatser på området, vilket var ett av de krav vi ställde på vårt ämnesval.

2.2 Föreställningsram och perspektiv

Alla människor bär på referensramar, föreställningar och fördomar, vilka i hög grad styr beteendet och de val som görs²⁵. Faktorer som påverkar utformningen av föreställningsramen är bland annat uppfostran, erfarenheter samt utbildning och sätter vidare gränser för vad vi ser, hur vi tänker och agerar²⁶. Det är viktigt att

²⁴ Andersen, Ib (1998), *Den uppenbara verkligheten*, s 56

²⁵ Ibid.

²⁶ Lundahl, Ulf och Skärvad, Per-Hugo (1992), *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*, s 57

vara medveten om dessa förutsättningar, eftersom de i stor utsträckning påverkar arbetsprocessen och vidare den slutliga produkten.

Det gemensamma för oss författare är främst vår akademiska bakgrund. Vi är ungefär lika gamla och läser alla på Ekonomihögskolan vid Lunds Universitet, med inriktning på redovisning. Genom sommarjobb och extrajobb, parallellt med studier, har vi tagit del av tillämpning av redovisningslösningar i praktiken. Vi är medvetna om att vår likartade bakgrund begränsar oss i vårt arbete och har stor inverkan på val av teori, undersökningsmetod och perspektiv. Under arbetsgången kommer detta att vara avgörande för vilka förhållanden vi kommer att fokusera på och vilka vi kommer att bortse från²⁷. Vi hoppas dock, att det faktum att vi har sökt oss till varandra utifrån gemensamma ämnesintressen, kommer att bidra positivt till ett bra samarbete och högt engagemang under arbetets gång.

Vi är medvetna om att det inte är möjligt att fullt ut frigöra sig från sina föreställningsramar. Utgångspunkten som vi anser vara *objektiv*, är egentligen färgad av de *fördomar* och den *för-förståelse* som vi har. Fördomar är våra socialt grundade uppfattningar som vi har om det fenomen vi avser att studera.²⁸ För-förståelse är den uppfattning vi har om en företeelse, som vi har fått genom egna erfarenheter och utbildning²⁹. Vi som ekonomistuderande är intresserade av ämnet och har troligtvis i någon grad påverkats av den debatt som förts kring frågan. Vi började därför vår studie med en tämligen förutfattad syn på ämnet.

I inledningsskedet av uppsatsen kände vi en stark samhörighet med revisorerna och instämde till stor del med deras kritiska inställning. Detta var en naturlig följd av att den information som vi dittills lättast kunnat ta del av, mestadels har sympatiserat med revisorerna. Vi har genom hela arbetet försökt att bevara vår objektivitet och inte tillåta oss att färgas av våra personliga åsikter och uppfattningar. Vid genomförandet av studien har våra egna värderingar ställts mot andra individers uppfattningar. Vi har försökt att göra dessa möten så lärrika som möjligt och inte tillåta oss själva att endast leta efter information som stödjer våra fördomar. Genom ett sådant tillvägagångssätt anser vi att en högre grad av neutralitet kan uppnås i vår datainsamlingsprocess.

Föreställningsramen har vi inte kunnat välja, eftersom den har utvecklats utifrån våra erfarenheter och kunskaper. Vi kan däremot välja *perspektiv*, som kan fungera som "glasögon", genom vilka vi ser på verkligheten.³⁰ Valet av perspektiv påverkas i sin tur av föreställningsramen och har väsentlig betydelse för vilken slags verklighet vi påträffar³¹. Ett naturligt val för oss, som ekonomistuderande, är att generellt utgå från ett samhällsekonomiskt perspektiv och därmed se på

²⁷ Andersen, Ib (1998), *Den uppenbara verkligheten*, s 56

²⁸ Holme, Idar Magne och Solvang, Bernt Krohn (1997), *Forskningsmetodik*, s 97

²⁹ Holme, Idar Magne och Solvang, Bernt Krohn (1997), a.a., s 95

³⁰ Lundahl, Ulf och Skärvad, Per-Hugo (1992), *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*, s 59

³¹ Halvorsen, Knut (1992), *Samhällsvetenskaplig metod*, s 38

samhällsnyttan med anmälningsplikten. Detta ger dock inte tillräcklig precision, för att ligga till grund för vår uppsats och kommer således endast att fungera som bakgrund och referensram för vår studie. Vi har ovan klarlagt att vi är intresserade av revisorsyrket och vi väljer därför att främst utgå från *revisorns perspektiv* i vår studie.

2.3 Forskningsansats

Problemställningen som vi valt, har enligt vår uppfattning inte i någon större utsträckning behandlats i vare sig litteratur eller uppsatser. Vi vill därför påstå att vår studie är av *explorativ* karaktär, eftersom vi strävar efter att utforska ett problemområde som ännu inte, i någon större grad, har varit föremål för studier. Genomförandet av en explorativ studie ger möjlighet att uttala sig om revisorskåren i allmänhet.³² En explorativ undersökning kan ses som en förberedande studie, då den ofta genomförs i liten skala. En sådan undersökning ämnar belysa problemområdet samt identifiera intressanta frågor och se på tendenser som senare kan studeras vidare av andra.³³

2.3.1 Induktion och deduktion

Vid överväganden av vilket *angreppssätt* vi skulle tillämpa för att närma oss den empiriska verkligheten, hade vi vissa vägar att välja mellan. Den *deduktiva* ansatsen syftar till att bedöma hållbarheten i vissa teorier exempelvis genom hypotesprövning³⁴; vi drar slutsatser om enskilda händelser utifrån vissa generella principer³⁵. Det *induktiva* tillvägagångssättet innebär att vi närmar oss verkligheten, som vi inte har någon större kunskap om och försöker att göra det någorlunda förutsättningslöst, utan klara hypoteser.³⁶ Denna metod är ett vanligt förekommande tillvägagångssätt vid en explorativ undersökning,³⁷ vilken vi, som nämnts ovan, har för avsikt att genomföra. Eftersom anmälningsplikten i uppsatsens inledningsskede var ett relativt okänt fenomen för oss, sökte vi tidigt finna omfattande material, både teoretiskt och empiriskt, för att snabbt kunna utöka vår kunskap.

I en studie av samhällsvetenskaplig natur, kan det vara svårt att vara induktiv fullt ut, eftersom detta skulle innebära att vi påbörjar vår studie utan någon som helst förkunskap på området. Det kan vara problematiskt att urskilja och bestämma sig för att tillämpa enbart det induktiva tillvägagångssättet och att hålla sig till detta under hela arbetets gång. I samhällsvetenskap är induktiva och deduktiva

³² Andersen, Ib (1998), *Den uppenbara verkligheten*, s 18

³³ Lundahl, Ulf och Skärvad, Per-Hugo (1992), *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*, s 79

³⁴ Holme, Idar Magne och Solvang, Bernt Krohn (1997), *Forskningsmetodik*, s 51

³⁵ Andersen, Ib (1998), a.a., s 29

³⁴ Andersen, Ib (1998), a.a., s 30

³⁶ Ibid.

angreppssätt invävda i varandra och förekommer samtidigt under hela processen.³⁸ Vi har valt att främst tillämpa den induktiva metoden, eftersom insamlad empiri kommer att ligga till grund för analysen samt de slutsatser vi drar. Vi började med att angripa problemet utifrån våra mycket begränsade teoretiska kunskaper inom ämnet och kompletterade därefter genom insamling av annan litteratur på området. Därefter övergick vi till den empiriska delen av vår undersökning.

2.3.2 Kvalitativ studie

Med utgångspunkt i vårt syfte har vi valt att genomföra en *kvalitativ undersökning*, eftersom detta angreppssätt hjälper oss att utveckla en helhetsbild och skapa bättre förståelse för det sammanhang, i vilken vår problemställning rymms. Vi anser att detta val har varit lämpligast, eftersom vår studie och de slutsatser vi drar i högsta grad baseras på så kallad mjukdata, där attityder, värderingar och föreställningar står i fokus.³⁹ Vi ansåg att den kvalitativa undersökningen skulle förse oss med förhållandevis mer relevant data med hänsyn till vår problemställning och möjliggöra djupare förståelse för intervjupersonernas uppfattningar.

Genom att tillämpa en kvalitativ metod kunde vi dra fördel av flera olika sätt att samla in information. Detta var viktigt för oss, eftersom vi i början av arbetet hade begränsade kunskaper på området, som vi utvecklat och breddat under processens gång. Därför upplevde vi ibland problemet att vi inte hade samlat in tillräckligt med empirisk data under de första intervjuerna eller att viss information inte var relevant. En kvalitativ metod gav oss möjligheten att återkomma till intervjupersoner och ställa kompletterande frågor, vilket hade varit svårare att göra vid tillämpning av den kvantitativa metoden. Vi har även kunnat utnyttja den *jag-du-relation* som vi har försökt skapa med intervjupersonerna, vilket har hjälpt oss i vår strävan efter att se problemet ur revisorernas synvinkel. Detta bidrog till att vi kunde studera fenomenet som intresserade oss mer på djupet och därför också få en mer gedigen förståelse för problemkomplexiteten.⁴⁰

Vi är medvetna om att ett kvalitativt tillvägagångssätt har vissa nackdelar, som ibland försätter undersökaren i problematiska situationer. Den kvalitativa metoden kan till sin karaktär ta hänsyn till många olika åsikter, men följderna av detta blir att den även lämnar betydligt större utrymme för skilda tolkningsalternativ.⁴¹

2.4 Datainsamling

Arbetet med vår uppsats har krävt bearbetning av en stor mängd data. Från början var informationssökningen osystematisk och vi försökte främst bilda oss en bättre

³⁸ Andersen, Ib (1998), *Den uppenbara verkligheten*, s 30

³⁹ Lundahl, Ulf och Skärvad, Per-Hugo (1992), *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*, s 82

⁴⁰ Holme, Idar Magne och Solvang, Bernt Krohn (1997), *Forskningsmetodik*, s 14

uppfattning om problemområdet. I begynnelskedet verkade det som att det fanns mycket information att tillgå, att det redan fanns uppsatser inom ämnet och att det var studerat. Det var först efter att vi hade gått igenom en stor mängd material som vi fick en bättre överblick av området samt en intressant problemställning växte fram, och informationssökningen blev då mer systematisk. Vi insåg att de mest omfattande diskussionerna fördes i samband med själva lagändringen i slutet av 1990-talet och att andra uppsatser på området skrevs under samma tidsperiod. Hur dagens situation ser ut och vilka effekter lagändringen har medfört, har inte behandlas lika utförligt i litteraturen och vi har inte funnit några uppsatser eller andra avhandlingar som behandlar vår problemställning.

2.4.1 Publicerade källor

För att erhålla ökad kunskap inom ämnesområdet började vi med att söka efter artiklar som behandlar vår valda forskningsfråga. För detta ändamål använde vi oss av universitetets databaser såsom Affärsdata, ELIN, FAR CD, Libris och Lovisa. Vi letade även efter artiklar i Dagens Industris sökmotor. I ett tidigt skede av vårt projekt genomsökte vi befintliga uppsatser på området, vilket gav oss mycket; dels i form av en snabb överblick av problemområdet och dels i form av källhänvisningar till vidare litteratursökning.

Stor hjälp på vägen har vi fått genom att läsa regeringens proposition om anmälningsplikten samt kommenterad lagtext och betänkanden inom samma område. Vi har också studerat utvalda rättsfall⁴² från Nytt Juridiskt Arkiv (NJA), som behandlar de ekonomiska brott som revisorn är skyldig att anmäla idag. Anmälningsplikten förelåg inte på den tiden då dessa fall avgjordes, men de gav oss ändå en bättre uppfattning om innebörden av de brott som revisorn numera måste anmäla till åklagaren och hur bedömningssituationen, som revisorn kan ställas inför, kan se ut i verkligheten.

Vi har använt oss av en del litteratur på området, men nackdelen är att den inte i någon större utsträckning behandlar anmälningsplikten specifikt. Lagändringen skedde relativt nyligen och har således ännu inte i större omfattning hunnit återspeglas i litteraturen. Däremot kunde vi inhämta mycket annan information som bland annat behandlar revisorns roll och tillhörande aspekter. Genom att studera tidskriftsartiklar parallellt med litteraturen, kunde vi bilda oss en uppfattning om huruvida diskussioner i samband med anmälningsplikten finner stöd i denna.

I sammanhanget måste nämnas att även litteratursökningsprocessen påverkas av våra föreställningsramar och fördomar. Dessa kommer i hög grad att influera vilken information vi väljer att lägga stor vikt vid och vilken vi helt kommer att bortse från. Även om vi genomgående under studiens gång har försökt att hitta källor som motsäger våra tidigare fördomar, kan vi inte med säkerhet garantera att

⁴¹ Holme, Idar Magne och Solvang, Bernt Krohn (1997), *Forskningsmetodik*, s 83

⁴² Se under rubrik "Rättsfall" i källförteckningen

utgången blev den ämnade. Vi vill därför påpeka att det kan finnas en systematisk skevhet i den information vi har funnit och använt under arbetets gång⁴³.

2.4.2 Intervjuer

De flesta av våra sammanlagt 17 intervjuer genomförde vi i ett tidigt skede av vårt uppsatsarbete. Genom en tidig insamling av empiriskt material gavs möjlighet för grundlig bearbetning av denna och fortsatt arbete med informationsinsamlingen. Nackdelen med detta är dock att vi vid författandet av intervjufrågorna använde oss av vår begränsade kunskap inom ämnesområdet. Vi kunde således inte utforma ett heltäckande frågeformulär, varför vi tvingades återkomma till de första respondenterna med kompletterande frågor.

Den empiriska delen av vår studie omfattar ett mindre antal ”enheter”; elva revisorer, två jurister samt fyra representanter från utvalda myndigheter och organisationer. Vid genomförandet av intervjuerna var vi främst intresserade av att studera varje enhets åsikt för sig och inte generalisera uppfattningarna. Utvalda personer vid myndigheterna har vi låtit representera deras respektive myndighets ståndpunkt. Detta har självfallet försvårat arbetet med att hitta rätt intervjuobjekt, som har kompetens att förmedla myndighetens ställningstagande. När vi däremot intervjuade revisorer var vi mer intresserade av deras enskilda åsikter och inte respektive revisionsbyrås inställning. En kvalitativ studie bidrog, enligt vår uppfattning, till insamling av mer trovärdig information⁴⁴, vilket också ökade rimligheten i våra tolkningar och slutsatser.

De flesta intervjuer har genomförts per telefon, för att spara tid för både oss och respondenterna. Tre intervjuer planerades som mer omfattande och djupgående, varför vi i dessa fall valde att ta personlig kontakt med respondenten. Den första personliga intervjun genomfördes med Eva Nilsson, biträdande chefsåklagare på Ekobrottsmyndigheten i Malmö tillsammans med ekonomen Stefan Salomonsson. Eftersom Ekobrottsmyndigheten är en myndighet som praktiserar lagen, ansåg vi det vara av stor vikt att klargöra deras uppfattning och tillämpning av lagändringen. En medlem i Revisornämnden rekommenderade oss att ta kontakt med Krister Moberg, docent på institutionen för handelsrätt vid Lunds Universitet. Med honom genomförde vi vår andra personliga intervju, som snarast tog form av en öppen dialog. Vi utgick här inte från någon intervjumall, utan samtalet bestod främst av en diskussion kring ämnesval och lämplig litteratur som finns att tillgå. Den sista personliga intervjun gjorde vi med Nils Albertsen, auktoriserad revisor vid SET Revisionsbyrå i Malmö. Vi valde att genomföra en intervju med honom i ett tidigt skede, eftersom han är mycket insatt på området och visade stort intresse och engagemang för vår studie.

⁴³ Holme, Idar Magne och Solvang, Bernt Krohn (1997), *Forskningsmetodik*, s 192

⁴⁴ Holme, Idar Magne och Solvang, Bernt Krohn (1997), a.a., s 82

Vi har begränsat vår datainsamling till att främst omfatta större revisionsbyråer. Generellt sett tror vi att dessa är mer insatta i debatten, eftersom de i större utsträckning är uppmärksammade av skilda intressentgrupper. Vår erfarenhet säger även att dessa byråer ofta har bättre tillgång till medarbetare som innehar specialkunskap.

Vi har genomfört elva telefonintervjuer med godkända och auktoriserade revisorer både från större revisionsbyråer, främst ”the big five”⁴⁵, och några mindre byråer, samt talat med representanter från Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR) och Revisornämnden (RN). Urvalet av revisorer har skett genom att vi, vid en första kontakt med revisionsbyråer, har rekommenderats lämpliga intervjuobjekt med tanke på vårt valda ämnesområde. I syfte att få tillgång till så uttömmande svar som möjligt, valde vi att samtliga av revisorernas uttalanden skulle presenteras anonymt. Respondenterna fick ta del av frågeformuläret⁴⁶ via e-post några dagar innan intervjun, vilket gav dem tillfälle att förbereda sig. För att reducera felkällor i vår empiriinsamling har vi under intervjuerna använt oss av en högtalartelefon, vilket gav möjlighet för samtliga gruppmedlemmar att föra anteckningar. Direkt efter intervjun sammanställde vi våra anteckningar. Detta tillvägagångssätt reducerar risken för att det empiriska underlaget innehåller otillförlitliga data, vilket vidare ökar studiens reliabilitet⁴⁷.

För att få en bättre bild av vad lagstiftaren åsyftar med lagändringen har vi vänt oss till Rolf Skog som tidigare var sekreterare i Aktiebolagskommittén. Han har aktivt medverkat vid utformningen av revisorns anmälningskyldighet vid misstanke om ekonomisk brottslighet och presenterade tillsammans med en kollega ett förslag till lagändringen i aktiebolagslagen. Vi har även talat med en bolagsjurist på Öhrlings PriceWaterhouseCoopers, Anders Strömqvist, som tidigare jobbade på Föreningen Auktoriserade Revisorer och har publicerat ett antal artiklar som behandlar revisorns anmälningsplikt. Vid dessa intervjuer har vi använt ett annat, modifierat, frågeformulär än det som revisorerna fick ta del av.

En fördel med att genomföra *kvalitativa intervjuer* anser vi vara att intervjupersonen har möjlighet att tydligt framföra sin mening, utan att tvingas in i ett visst tankesätt⁴⁸. Det positiva för oss var att vi kunde dra nytta av mer nyanserade och uttömmande svar, för att därigenom öka möjligheten till att studera fenomenet på djupet. Vi bestämde oss för att inte styra intervjuerna alltför mycket, men samtidigt ville vi inte genomföra helt *ostrukturerade* intervjuer. Risken fanns att vi, genom att tillämpa ostrukturerade intervjuer, inte skulle få den information vi behövde för att utförligt kunna belysa vår problemställning. Intervjutekniken, som vi har använt oss av, benämns i litteraturen som *semistandardiserade* intervjuer. Dessa karakteriseras av att man i förväg bestämmer de frågor som ges till respondenterna och med hjälp av uppföljningsfrågor försöker att få så uttömmande svar

⁴⁵ Andersen, Deloitte & Touche, Ernst & Young, KPMG och Öhrlings PriceWaterhouseCoopers

⁴⁶ Se Bilaga 1 och Bilaga 2

⁴⁷ Andersen, Ib (1998), *Den uppenbara verkligheten*, s 85

⁴⁸ Halvorsen, Knut (1992), *Samhällsvetenskaplig metod*, s 86

som möjligt. Semistandardiserade intervjuer gav oss möjlighet att kombinera två till synes motstridiga önsknings. Den första är att få svar på i förväg formulerade frågor, som vi ville ha belysta, och få ut den information från intervjun som vi behövde för vår studie. Den andra är att vi ville ge respondenterna tillräckligt med frihet att formulera egna svar, vilket även kunde skapa mer engagemang från deras sida. Dessutom gavs vi möjlighet att ställa följdfrågor och därigenom åstadkomma en högre grad av flexibilitet i uppläggningsen av intervjun.⁴⁹

Vi är fullt medvetna om att kvalitativa intervjuer har sina brister och kan medföra vissa problem vid genomförandet av undersökningen. Vi har under arbetets gång stött på ett antal problem, såsom svårigheter att styra intervjuerna med vissa personer. Detta kan i sin tur leda till att man erhåller svar som är ”vinklade” och att vissa frågor förblir helt obesvarade⁵⁰. Ett annat problem är att vi som intervjuare omedvetet kan ha påverkat respondenternas svar. Detta kan ha skett på olika sätt, exempelvis genom att vi har ställt frågor som varit ledande eller som följd att vi har agerat på ett speciellt sätt under intervjun.⁵¹ I syfte att förebygga en sådan påverkan, genomförde vi ett omfattande förberedelsearbete innan vi påbörjade själva intervjuprocessen. Arbetet inleddes med att vi läste in oss på diverse metodlitteratur och bekantade oss därigenom med olika problem som kan uppstå vid genomförandet av en kvalitativ intervju. Detta tog vi hänsyn till vid den senare konstruktionen av frågeformulär, där vi försökte att vara noggranna vid utformningen av frågorna och ansträngde oss för att undvika ledande formuleringar.

Ett annat problem man kan stöta på är att informationen som har samlats in genom kvalitativa intervjuer i efterhand kan vara svår att göra jämförelser med⁵². Vi har försökt att kringgå detta problem genom att vi, som beskrivits ovan, gjort ett försök till att i viss utsträckning standardisera intervjuerna. För att möjliggöra jämförelser och kunna genomföra analysen utifrån det insamlade materialet, var vi mer eller mindre tvungna att ställa samma frågor till flera respondenter och försöka få dessa frågor besvarade.

2.5 Källkritik

Under projektets gång har vi arbetat med en stor mängd böcker, tidskriftsartiklar och annat skriftligt material. Sådan information är svår att värdera, vilket ger en anledning att förhålla sig kritisk till olika källor⁵³. En idealsituation för en källanalys kan illustreras enligt Holme och Solvang och ska innefatta:

⁴⁹ Lundahl, Ulf och Skärvad, Per-Hugo (1992), *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*, s 92

⁵⁰ Andersen, Ib (1998), *Den uppenbara verkligheten*, s 146

⁵¹ Dahmström, Karin (2000), *Från datainsamling till rapport – att göra en statistisk undersökning*, s 98

⁵² Holme, Idar Magne och Solvang, Bernt Krohn (1997), *Forskningsmetodik*, s 80

⁵³ Holme, Idar Magne och Solvang, Bernt Krohn (1997), a.a., s 137

flera olika källor som är inbördes oberoende av varandra, utförliga och samstämmiga med varandra, nedskrivna på plats av kompetenta och 'neutrala' vittnen eller av vittnen, som har motsatta värderingar beträffande det som beskrivs.⁵⁴

I efterhand kan det ofta vara svårt att få reda på i vilket syfte som författarna har tagit fram viss information. Vi kan inte heller veta om det har funnits några särskilda motiv med källan eller om författaren, medvetet eller omedvetet, har vinklat informationen på något sätt. För motverka detta problem har vi försökt att samla in data från olika källor för att få ämnesområdet belyst från olika håll och ta del av så många synpunkter som möjligt.

En betydande del av den periodica som vi har studerat under informationsinsamlingsprocessen kommer från revisorernas branschtidning Balans. Det finns risk att artiklar i Balans till stor del lyfter fram negativa aspekter med införandet av lagändringen, eftersom revisorskåren har framfört främst kritiska invändningar mot anmälningsplikten. Sannolikheten är därför stor att man, genom att mestadels läsa dessa artiklar, lätt kan få en vinklad bild av händelseförloppet. Detta behöver inte innebära ett problem så till vida insamlad information används i syfte att beskriva åsiktsskillnader, exempelvis gällande motsättningar till följd av införandet av anmälningsplikten. För att uppnå en mer neutral bild av diskussioner kring anmälningsplikten, har vi strävat efter att samla in material som framför skilda åsikter.

Möjligheten att göra intervjuer med revisorer och representanter från myndigheter har varit inskränkt av tidsaspekten, men också av vår begränsade kunskap på området i början av vår studie. Vi har valt intervjupersoner efter omdöme och utifrån våra befintliga kunskaper. Det finns därmed risk att de utvalda intervjupersonerna inte är representativa för vår studie och således kan det finnas en viss snedvridning i det empiriska materialet. Vi har genomgående intervjuat personer med stort engagemang för området och vi tror därför att det finns en möjlighet att de kan ha vinklat informationen eller besvarat någon fråga utan att ha opartisk grund för sina uttalanden.

⁵⁴ Holme, Idar Magne och Solvang, Bernt Krohn (1997), *Forskningsmetodik*, s 137

3 Bakgrund

I detta kapitel kommer vi att redogöra för bakgrunden till införandet av anmälningsplikten. Inledningsvis belyser vi innebörden av ekonomisk brottslighet och dess skadliga konsekvenser, därefter följer en beskrivning av Ekobrottsmyndighetens bildande och verksamhet idag.

3.1 Ekonomisk brottslighet

Ekonomisk kriminalitet är ett omfattande problem på internationell nivå och har engagerat både offentligheten, forskare och myndigheter⁵⁵. Den ekonomiska brottslighetens skadliga konsekvenser visar sig bland annat i form av minskade skatteintäkter, snedvriden konkurrens⁵⁶ samt oönskade omfördelningsverkningsar⁵⁷.

3.1.1 Definition och innebörd

Begreppet ekonomisk brottslighet har idag ingen allmänt accepterad definition. Kännetecknande är att den skiljer sig från andra typer av brottslighet, genom att brotten begås inom ramen för annars laglig näringsverksamhet och således bidrar till ekonomisk vinning för företaget.⁵⁸ Förr talades det istället om *white collar crime*, vilket motsvarade begreppet manschettbrottslighet i den svenska debatten. Med detta avsågs brott begångna av högstatuspersoner, där brotten stred mot lagar gällande närings- och yrkesverksamhet.⁵⁹

Ett vanligt kännetecken för ekobrott är att de riktar sig mot borgenärer under regelbundna former. Brotsutövaren är ofta styrelse eller verkställande direktör med särskild insyn i företaget, när det gäller brott som exempelvis svindleri, insiderbrott, skattebrott och brott mot aktiebolagslagen. Andra ekonomiska brott, såsom bedrägeri och förskingring, skiljer sig från brotten ovan, eftersom de vanligtvis *inte* begås inom ramen för en näringsverksamhet. Gränsen för brottsdefinitionen ekobrott kan därigenom vara svårbestämd.⁶⁰ En stor del av svårigheten i ekobrottsmål ligger i att utreda vad som egentligen har hänt, eftersom ekonomisk kriminalitet i regel ser ut som lagliga affärstransaktioner. Detta är

⁵⁵ Moberg, Krister et al. (1992), *Revisor och ekonomisk brottslighet*, NORD 1992:18, s 11

⁵⁶ Strömquist, Anders, "Revisorrollen och anmälningsplikten vid misstanke om brott – hur gick det?" JT 2001-02, s 486

⁵⁷ Moberg, Krister et al. (1992), a.a., s 41

⁵⁸ Kronqvist, Christer, Runesson, Håkan och Sörgård, Ingela (1997), *Vad är ekobrott?*, BRÅ

⁵⁹ Emanuelsson Korsell, Lars, "Organiserad brottslighet – vad är det?", Apropå nr 6 1999

⁶⁰ Kronqvist, Christer, Runesson, Håkan och Sörgård, Ingela (1997), a.a.

en av anledningarna till varför ekonomiska brott är svåra att definiera, upptäcka och bevisa och därmed kräver specialkompetens hos utredarna.⁶¹

Tidigare användes ofta aktiebolag som täckmantel för ekonomisk brottslighet, eftersom brottsutövaren därigenom begränsade sitt ekonomiska risktagande till att enbart innefatta satsat kapital⁶².

3.1.2 Ekobrottsmyndigheten

Ekobrottsmyndigheten (EBM), som officiellt började bedriva sin verksamhet den 1 januari 1998, är främst en åklagarmyndighet direkt svarande under regeringen, vars huvudsakliga uppgift är att utreda ekobrott och se till att brottslingar lagförs. De ska även analysera och följa upp den ekonomiska brottsligheten i stort.⁶³ På Ekobrottsmyndigheten arbetar tillsammans ungefär 400 personer såsom åklagare, ekonomer och poliser med att utreda ekonomiska brott⁶⁴.

I dagsläget tar ekobrottsmålen lång tid att utreda. Genomströmningstiden under förra året, 2001, uppgick till ett genomsnitt på 545 dagar för medelsvåra ärenden. Med genomströmningstiden mäter Ekobrottsmyndigheten antalet dagar från inkommen brottsmisstanke till åklagarbeslut. I praktiken tar det således betydligt längre tid än de nio månader, som av Ekobrottsmyndigheten satts upp som mål, för att fatta beslut om åtal.⁶⁵

Ekobrottsmyndigheten fick under 2001 in 3019 anmälningar, vilket innebar en ökning med 24 procent jämfört med år 2000. Av dessa kom största delen från skattemyndigheterna. Trots att antalet anmälningar har ökat, har andelen ärenden som leder till åtal minskat från 35 till 26 procent.⁶⁶

Ekonomisk brottslighet är ett stort och växande samhällsproblem. Brotten har med åren ökat i antal och de har samtidigt blivit grövre.⁶⁷ Som ett led i bekämpandet av den ekonomiska brottsligheten uppstod ett tryck från olika håll i samhället att utarbeta nya metoder för att komma till rätta med lagöverträdarna⁶⁸. Debatten fokuserades på den externa revisorns roll i samhället, som ett potentiellt instrument i brottsbekämpandet⁶⁹.

⁶¹ Moberg, Krister et al. (1992), *Revisorn och ekonomisk brottslighet*, *NORD* 1992:18, s 43

⁶² Moberg, Krister et al. (1992), a.a., s 46

⁶³ Holmquist, Rolf, "Ett nytt arbetssätt mot ekobrotten", *Apropå* nr 4 1998

⁶⁴ "Dåligt samarbete mot ekonomisk brottslighet", 8 am dav, *TT Nyhetsbanken*, 2001-10-04

⁶⁵ Ekobrottsmyndighetens Årsredovisning 2001, s 18-19

⁶⁶ Agerman, Per, "Rekordmånga anmälningar till Ekobrottsmyndigheten", *Ekonomi* 24 2002-02-12

⁶⁷ Svensson, Lennart, "Revisorn i trångmål", *Balans* nr 11 1991

⁶⁸ *Ibid.*

⁶⁹ Elvén, Andreas och Eriksson, Inger, "Dialog: Fatalit göra revisorn till ekobrottskämpe", *Dagens Industri* 1996-03-29

4 Revisorns anmälningsplikt

Följande kapitel innehåller en beskrivning av anmälningspliktens innebörd och har som främsta syfte att ge läsaren en inblick i lagstiftningsprocessen och nuvarande regleringar på området. Detta avsnitt följs av en framställning över brottskatalogen, vilken ska ge läsaren en bättre bild av vilka straffrättsliga bedömningar en revisor kan ställas inför. Avslutningsvis redogör vi för de sanktioner som en revisor kan drabbas av, revisorns tystnadsplikt samt kritik mot anmälningspliktens införande.

4.1 Lagstiftningsarbetet

Skyldigheten för revisorer att göra en anmälan till åklagare vid misstanke om brott skulle, enligt Ekobrottsmyndigheten, bidra till en mer effektiv bekämpning av oseriösa företagsledare. Ofta upptäckts ekobrott först av konkursförvaltare när företaget redan har gått i konkurs. En av orsakerna till införandet av anmälningsplikten var således att komma åt ekonomiska brott medan företaget fortfarande finns kvar, eftersom förutsättningarna för säkring av bevismaterial är bättre om förundersökningen kan inledas i ett tidigare skede.⁷⁰

Det är ingen ny företeelse att olika intressenter anser att revisorns kunskaper bör utnyttjas på ett mer effektivt och utvidgat sätt; problematiken har varit debatterad i ett antal decennier. Redan i början av 1980-talet föreslogs det en sorts rapporteringsskyldighet för revisorer och att de därigenom skulle delta aktivt i bekämpandet av den ekonomiska brottsligheten.⁷¹

Lagstiftningsarbetet angående revisorns anmälningskyldighet inleddes i slutet av 1993 med en promemoria från Riksåklagaren och Justitiedepartementet med namnet *Rubicon* – rutiner; brottsutredningar vid konkurs, vars främsta syfte var att öka effektiviteten i kampen mot den ekonomiska kriminaliteten, genom att utvidga samarbetet mellan olika myndigheter och vidare göra arbetet mer verkningfullt⁷². Upprättare av promemorian framhöll att revisorn är en outnyttjad resurs i kampen mot den ekonomiska brottsligheten⁷³.

⁷⁰ Eriksson, Rolf, "Revisorer avslöjar ekobrott – Ny lag ger resultat. Sedan anmälningsplikt infördes har 17 fall utretts av åklagare", Dagens Nyheter Ekonomi, 2000-08-31

⁷¹ SOU 1983:36, *Effektivare företagsrevision*, s 1

⁷² Trehörning, Pär, "Front mot ekobrotten: Vilken roll får revisorn?", Balans nr 6-7 1994

⁷³ Promemoria av Riksåklagarens och Riksskatteverkets arbetsgrupp angående rutiner vid brottsutredningar i samband med konkurs (1994), *Rubicon*, s 99

Revisorsprofessionen och dess kompetens var, enligt Rubiconrapporten, av betydelsefull vikt i fråga att förebygga olagliga förvaltningsåtgärder. Revisorns dåvarande skyldighet vid misstanke om brott begränsades till att enbart förmedla misstankar till företagsledningen, vilket av upprättare till Rubicon ansågs vara högst otillfredsställande. Som argument framfördes det faktum att om revisorns misstanke endast anmäls till ledningen, riskerar informationen att stanna där, eftersom sannolikheten är ytterst liten att ledningen anmäler sig själv för ekobrott. Misstankar om brott förblir således hos företagsledningen och kommer därigenom aldrig till myndigheternas eller allmänhetens kännedom. Det mest långtgående förslaget för att lösa detta problem var, enligt Rubicon, att införa en skyldighet för revisorer att anmäla misstanke om brott till åklagare.⁷⁴

Lagarbetet med reglering av revisorns handlingsplikt vid misstanke om brott fortsatte med Aktiebolagskommitténs betänkande *Aktiebolagets organisation*. Betänkandet framförde förslaget att i vissa fall ålägga revisorn en skyldighet att anmäla brottsmisstankar till åklagare.⁷⁵ En remiss från regeringen om aktiebolagets organisation överlämnades till Lagrådet i januari 1998. Remissen omfattade flera ändringar i aktiebolagslagen, för att bland annat skapa bättre förutsättningar för ansvarsutkrävande av försumliga bolagsföreträdare.⁷⁶

Lagförslaget i regeringens proposition, *Aktiebolagets organisation*⁷⁷ väckte på nytt en omfattande debatt och förslaget möttes inte av någon större entusiasm från revisorskårens sida.⁷⁸ Föreningen Auktoriserade Revisorer och Svenska Revisorsamfundet deltog som remissinstanser och motsatte sig förslaget. Riksåklagaren och Finansinspektionen framförde däremot att förslaget till och med borde vara mer långtgående. Vissa av remissinstanserna föreslog en rätt för revisorer att anmäla misstänkta brott istället för en *skyldighet*. Detta förslag kritiserades främst med utgångspunkt i att endast en rätt att göra anmälan skulle ge bolagsledningen en möjlighet att ”förhandla” med revisorn. En skyldighet skulle innebära en större preventiv effekt och dessutom underlätta överväganden för revisorn.⁷⁹

Ovan beskrivna lagstiftningsprocess resulterade slutligen i ett tillägg i aktiebolagslagen. Revisorns anmälningsplikt vid misstanke om brott kom att regleras i 10 kap. 38-40 §§ ABL, där handlingskyldigheten för revisorer har utformats enligt regeringens proposition, med endast marginella förändringar.

⁷⁴ Promemoria av Riksåklagarens och Riksskatteverkets arbetsgrupp angående rutiner vid brottsutredningar i samband med konkurs (1994), *Rubicon*, s 101-102

⁷⁵ SOU 1995:44, *Aktiebolagets organisation*, s 232

⁷⁶ FAR INFO, *Aktiebolagets organisation: Lagrådsremiss från Justitiedepartementet*, nr 6 1998

⁷⁷ Regeringens proposition 1997/98:99, *Aktiebolagets organisation*

⁷⁸ Trehörning, Pär, ”FAR tycker inte att revisorn ska ha generell plikt att anmäla brott”, *Balans* nr 10 1993

⁷⁹ Regeringens proposition 1997/98:99, *Aktiebolagets organisation*, s 153

4.2 Uppluckring av tystnadsplikten

Införandet av anmälningsskyldigheten innebär en viss uppluckring av revisorns tystnadsplikt⁸⁰. Lagändringen medför således en inskränkning i en av de mest grundläggande aspekterna av revisorns roll⁸¹. Stadgandet om revisorns tystnadsplikt regleras i 10 kap. 37 § ABL, och har följande lydelse:

En revisor får inte till en enskild aktieägare eller utomstående obehörigen lämna upplysningar om sådana bolagets angelägenheter som han får kännedom om när han fullgör sitt uppdrag, om det kan vara till skada för bolaget.⁸²

Paragrafen lämnar utrymme för vissa tolkningsmöjligheter och tystnadsplikten innebär därför lett till omfattande diskussioner. Delade meningar finns exempelvis om vem subjektet *utomstående* ska omfatta. Inkluderas i sammanhanget de anställda respektive en enskild styrelseledamot? Att avgöra det sistnämnda kan vara särskilt svårt, eftersom styrelsen som grupp inte ska ses som utomstående.⁸³ I lagen markeras att tystnadsplikten avser sådan information som revisorn fått kännedom om under sitt revisionsuppdrag. Revisorn kan givetvis få upplysningar om bolaget under andra omständigheter än under just granskningsarbetet och det ifrågasätts därför huruvida sekretessen ska omfatta även sådan information.⁸⁴

När anmälningsskyldigheten vid misstanke om brott infördes, gjordes tillägget *obehörigen* i paragrafen som behandlar revisorns tystnadsplikt. Ordet understryker det faktum att revisorn i vissa fall får avslöja uppgifter, trots att det kan leda till skada för företaget.⁸⁵

Före införandet av anmälningsskyldigheten hindrades revisorn av sin tystnadsplikt att anmäla misstankar om brott till polis eller åklagare. Han kunde då endast uttrycka sina misstankar genom påpekanden eller erinringar till företagsledningen eller genom anmärkningar i revisionsberättelsen. Förmaningar till företagsledningen ansågs inte vara ett effektivt tillvägagångssätt för att åstadkomma rättelse och skydda bolaget och dess intressenter.⁸⁶ En anmärkning i revisionsberättelsen ansågs inte heller vara en tillfredsställande åtgärd, eftersom den inte nödvändigtvis var verkningsfull. Revisionsberättelser avges endast en gång om året, vilket kunde innebära att en anmärkning nådde offentligheten förhållandevis lång tid efter det att revisorn upptäckt brottet.⁸⁷ Dessutom förekommer det inte någon

⁸⁰ Lundvall, Sten, ”Sten Lundvall, FAR:s representant i aktiebolagskommittén: Revisorns tystnadsplikt har blivit en het fråga”, Balans nr 6-7 1995

⁸¹ Cassel, Filip (1996), *Den reviderade revisorsrollen*, s 177

⁸² Aktiebolagslagen (1975:1385) 10 kap. 37 §

⁸³ Cassel, Filip (1996), a.a., s 178

⁸⁴ Moberg, Krister (1986), *Bolagsrevisorn*, s 204

⁸⁵ Hirschfeldt, Johan i Karnov (2001/02), *Svensk lagsamling med kommentarer*, s 1278

⁸⁶ Regeringens proposition 1997/98:99, *Aktiebolagets organisation*, s 154

⁸⁷ SOU 1995:44, *Aktiebolagets organisation*, s 231

samlad myndighetsgranskning av revisionsberättelser⁸⁸. Flertalet av svenska aktiebolag utgörs av fåmansbolag, som kontrolleras och till största delen ägs av företagsledningen. I sådana företag var det inte heller säkert att revisionsberättelsens framläggande på bolagsstämman innebar att åtgärder vidtogs och att dess innehåll blev känt utanför företaget.⁸⁹

En annan handling revisorn kunde tillgripa vid missförhållanden i bolaget var att tillkalla en *extra bolagsstämma*. Han är då skyldig att lämna de upplysningar som stämman begär om det inte medför skada för bolaget. Det är emellertid tveksamt om en extra bolagsstämma ledde till att åtgärder vidtogs, i de fall då bolagsledningen utgjorde en majoritet av bolagsstämman. Slutligen fanns möjligheten för revisorn att avgå från sitt uppdrag i förtid.⁹⁰

4.3 Aktiebolagslagen 10 kap. 38-40 §§

Bestämmelser om revisorns anmälningsplikt började tillämpas den 1 januari 1999 och lagstodgades genom ett tillägg i aktiebolagslagen. Ändringarna var en naturlig följd av den utveckling som under de senaste decennierna skett inom svenskt näringsliv och aktiemarknaden. Införandet av anmälningsplikten syftade bland annat till att förstärka ägarfunktionerna, för att skapa ett bättre resursutnyttjande i företagen och näringslivet. Försumliga bolagsföreträdare skulle härigenom bättre kunna utkrävas ansvar, och som ett led i denna process, föreslogs en skyldighet för revisorn att anmäla misstanke om brott.⁹¹

Bestämmelser om revisorns anmälningskyldighet återfinns i aktiebolagslagen 10 kap. 38-40 §§ och lyder som följer:

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

- 1. 9 kap. 1, 3, 6a 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*
- 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 §,

⁸⁸ Regeringens proposition 1997/98:99, *Aktiebolagets organisation*, s 154

⁸⁹ SOU 1995:44, *Aktiebolagets organisation*, s 231

⁹⁰ SOU 1995:44, a.a., s 231-232

⁹¹ FAR INFO, *Aktiebolagets organisation: Lagrådsremiss från Justitiedepartementet*, nr 6 1998

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 avhjälpats,*
- 2. det misstänkta brottet redan har anmälts till polismyndighet eller åklagare, eller*
- 3. det misstänkta brottet är obetydligt.*

I fall som avses i 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.

I korthet förmedlar de nya reglerna att en revisor ska underrätta styrelsen om han kan misstänka att en styrelseledamot eller verkställande direktör, inom ramen för bolagets verksamhet, har gjort sig skyldig till vissa slag av ekonomiska brott. Senast två veckor därefter ska han avgå från sitt uppdrag och anmäla sin brottsmisstanke till åklagare. Revisorn behöver däremot varken avgå eller göra anmälan till åklagare i de fall brottets skadliga effekter avhjälpas inom två veckor efter underrättelsen. Han är inte heller skyldig att vidta åtgärder om brottet redan har anmälts till polis eller åklagare, eller om det misstänkta brottet är obetydligt.⁹²

Brott begångna av andra än styrelse eller verkställande direktör skall förmedlas till bolagsledningen inom ramen för revisorns löpande rapportering⁹³. Enligt god revisionssed ska således revisorn underrätta ledningen om sina brottsmisstankar mot underordnad personal, men det föreligger ingen skyldighet att göra anmälan till åklagare om inga åtgärder vidtas från styrelsens sida⁹⁴.

Revisorns uppgift är att granska bolagets räkenskaper och ekonomiska förvaltning⁹⁵. Normalt besitter revisorn begränsade kunskaper i straffrätt, varför lagstiftaren inte ansåg det skäligt att ålägga honom att agera vid all slags brottslighet. Revisorns skyldighet att agera inträder vid misstanke om vissa, i lagen angivna, ekonomiska brott som typiskt sett kan orsaka skada för bolaget och dess intressenter.⁹⁶

Revisorns handlingskyldighet, i och med anmälningspliktens införande, innebär inte att revisorn har blivit förpliktigad att aktivt söka efter brott, eftersom revisorns skyldighet att agera inträder först sedan misstanke eller vetskap om brott

⁹² Skog, Rolf, "Revisorns skyldighet vid misstanke om brott – vid årsskiftet skall de nya reglerna börja tillämpas", Balans nr 12 1998

⁹³ FAR (2000), FAR:s samlingsvolym 2002, Uttalande från revisionskommittén: Revisorns åtgärder vid misstanke om brott, s 1233

⁹⁴ FAR KOMPLETT 2002:1 (2002), Ekonomiska brott i aktiebolag – revisorns handlingsplikt enligt ABL. Vilka ska misstanken avse?

⁹⁵ Ibid.

⁹⁶ Regeringens proposition 1997/98:99, Aktiebolagets organisation, s 156-157

uppmärksammas⁹⁷. I tidningen Balans har ett citat hämtats från Kommerskollegiets beslut efter anmälan mot revisorerna vid Gusums Bruk:

Kollegiet vill i detta sammanhang understryka att den externa revisorn inte har som självständigt syfte att förhindra eller upptäcka oegentligheter. Revisorn skall däremot självfallet bedöma risken för oegentligheter som kan vara sådana att de påverkar bolagets ställning och resultat samt ansvarsfrihet för förvaltningen.⁹⁸

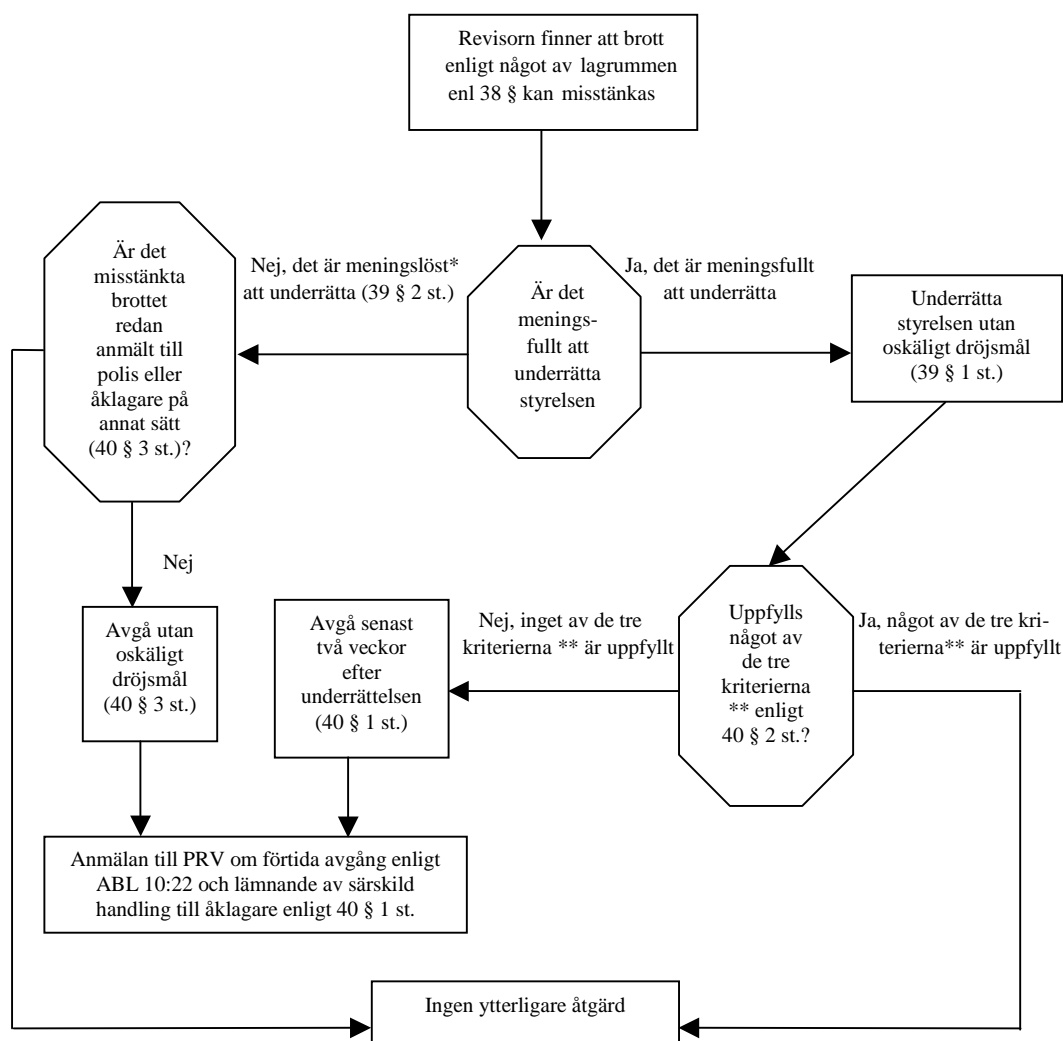
Införandet av revisorns anmälningsplikt innebär följaktligen inte att hans granskning blivit mer omfattande än vad som tidigare följde av god revisionsred⁹⁹.

Föreningen Auktoriserade Revisorer har utarbetat ett *flödesschema* för hur revisorn bör agera vid misstanke om brott enligt 10 kap. 38-40 §§ ABL. Syftet är att ge en mer överskådlig bild över lagrummen och därigenom underlätta revisorns beslutsfattande. Schemat återges nedan.

⁹⁷ FAR KOMPLETT 2002:1 (2002), *Ekonomiska brott i aktiebolag – revisorns handlingsplikt enligt ABL. Vilken grad av misstanke ska föreligga?*

⁹⁸ Trehörning, Pär, "Är det för lätt att lura sin revisor?", Balans nr 10 1993

⁹⁹ FAR KOMPLETT 2002:1 (2002), a.a.



- * 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 underrättelseskyldigheten

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

Figur 1: Schema för revisorns åtgärder vid ekonomisk brottslighet. Källa: FAR (2000), FAR:s samlingsvolym 2002, Uttalande från revisionskommittén: Revisorns åtgärder vid misstanke om brott, s 1236

4.3.1 Kan misstänkas

Revisorns anmälningsplikt aktualiseras om det *kan misstänkas* att en styrelseledamot eller verkställande direktör har gjort sig skyldig till brott inom ramen för bolagets verksamhet¹⁰⁰. Vilken grad av misstanke motsvarar rekvisitetet kan misstänkas? Lagstiftaren hänvisar till konkursförvaltarens anmälningsplikt enligt 7 kap. 16 § konkurslagen^{101 102}. En konkursförvaltare ska, om han finner att gälde-

¹⁰⁰ Aktiebolagslagen (1975:1385) 10 kap. 38 §

¹⁰¹ Konkurslagen (1987:682)

¹⁰² Regeringens proposition 1997/98:99, *Aktiebolagets organisation*, s 160

nären kan misstänkas för något brott som avses i 11 kap. brottsbalken (BrB), omedelbart underrätta en åklagare om detta. Enligt litteraturen på området, ska misstanken vara påtaglig, men det krävs inte att den är styrkt¹⁰³. Rekviritet *kan misstänkas* innebär generellt sett ett tämligen lågt krav på bevisning, men ändå fullt tillräckligt för att åklagare eller polismyndighet ska inleda en förundersökning¹⁰⁴.

4.3.2 Utan oskäligt dröjsmål

En revisor som finner att en brottsmisstanke föreligger ska *utan oskäligt dröjsmål* underrätta styrelsen om sina iakttagelser¹⁰⁵. Bestämmelsen ger således revisorn ett visst tidsutrymme för att närmare undersöka omständigheterna¹⁰⁶. Hur länge får revisorn avvakta med att vidta åtgärder? Varje fördröjning medför risker för bolaget och dess intressenter. Det är således önskvärt att revisorn vidtar åtgärder snarast möjligt efter det att misstanke har uppkommit. Det är dock väsentligt att revisorn får möjlighet att skaffa sig välgrundat underlag innan åtgärder vidtas.¹⁰⁷

4.4 Brottskatalogen

De ekonomiska brott som revisorn enligt de nya bestämmelserna är skyldig att anmäla till åklagare återfinns i brottskatalogen i 10 kap. 38 § ABL. Gemensamt för de flesta av dem är att straffet kan bli upp till två års fängelse, utom i vissa fall då brottet kan bedömas som grovt och straffet då kan utökas till fyra eller sex års fängelse.¹⁰⁸ Av nedanstående uppställning framgår vilka brott som revisorn vid misstanke är skyldig att anmäla. Vi kommer även kortfattat att redogöra för de olika typerna av brott som omfattas av katalogen för att ge läsaren bättre förståelse för de straffrättsliga bedömningar en revisor kan ställas inför.

Brottskatalogen:

- bedrägeri och svindleri
- penninghäleri
- förskingring och annan trolöshet
- brott mot borgenärer
- bestickning och mutbrott
- skattebrott

¹⁰³ Leijonhufvud, Madeleine och Wennberg, Suzanne (2000), *Brott och straff i affärslivet*, s 40

¹⁰⁴ FAR KOMPLETT 2002:1 (2002), *Ekonomiska brott i aktiebolag – revisorns handlingsplikt enligt ABL. Vilken grad av misstanke ska föreligga?*

¹⁰⁵ Aktiebolagslagen (1975:1385) 10 kap. 39 §

¹⁰⁶ Hirschfeldt, Johan i Karnov (2001/02), *Svensk lagsamling med kommentarer*, s 1278

¹⁰⁷ FAR (2000), *FAR:s samlingsvolym 2002, Uttalande från revisionskommittén: Revisorns åtgärder vid misstanke om brott*, s 1233

¹⁰⁸ FAR KOMPLETT 2002:1 (2002), *Ekonomiska brott i aktiebolag – revisorns handlingsplikt enligt ABL. Vilka slags brott ska misstanken avse?*

Straffbestämmelser beträffande *bedrägeri* återfinns i 9 kap. 1 § BrB. Ett typiskt exempel på bedrägeri är att en verkställande direktör planerar att överlåta affärsrörelsen och i samband med detta visar falska bokslut för köparen, där resultatet framstår bättre än vad det egentligen är. Köparen kommer till följd av detta vara villig att betala ett högre pris för verksamheten.¹⁰⁹ Den slutliga förlusten behöver inte nödvändigtvis drabba den vilseledde för att brottet ska kunna bedömas som bedrägeri, utan det räcker om någon annan lider skada¹¹⁰.

Svindleribrottet, som ibland betecknas som ”bedrägeri mot allmänheten”, regleras i 9 kap. 9 § BrB. Ofta är svindleri en förberedelse för bedrägeribrott. Innebörden av svindleri är att någon försöker påverka priset på exempelvis värdepapper genom att sprida vilseledande information bland allmänheten.¹¹¹ Uppsåt måste således föreligga för att brottet ska betecknas som svindleri¹¹². Hur spridningen av informationen går till har däremot ingen större betydelse¹¹³, inte heller behöver något skadesyfte finnas eller skada uppstå¹¹⁴.

Brottskatalogen i 38 § ABL har i efterhand kompletterats med brottet *penninghäleri*, som återfinns i 9 kap. 6a § BrB. Bestämmelserna i denna paragraf har till syfte att utgöra reglering för det som kallas penningtvätt.¹¹⁵ Det finns tre typer av förfaranden som avses i denna paragraf; främjande av någons möjlighet att dra nytta av ett brottsligt förvärv, medverkan att bortföra, överlåta eller omsätta egendom som härrör från brottsligt förvärv samt medverkan till att dölja att annan har berikat sig genom brottslig gärning på annat sätt än genom förvärv.¹¹⁶ Penninghäleri är det enda brottet som faller in under revisorns anmälningsplikt, där gärningen förutsätter att det föreligger ett fullbordat förbrott. Den egendom eller förmögenhet som penninghäleri omfattar ska ha sitt ursprung i en brottslig handling som exempelvis stöld.¹¹⁷

Ofta uppstår situationer i företaget som medför ett särskilt förtroendeförhållande mellan vissa personer där det ställs krav på lojalitet. En grupp av brott avser sådana situationer där gärningsmannen missbrukar detta förtroende eller en möjlighet att förfoga över egendom som finns i hans besittning. Dessa brott benämns *förskingring* och behandlas i 10 kap. 1 § BrB respektive 10 kap. 3 § BrB för grov förskingring.¹¹⁸

Till de brott som revisorn måste anmäla till åklagaren hör även *brott mot borgenär*, vilka omfattar företeelser såsom oredlighet mot borgenär, mannamån

¹⁰⁹ FAR KOMPLETT 2002:1 (2002), *Ekonomiska brott i aktiebolag – revisorns handlingsplikt enligt ABL. Vilka slags brott ska misstanken avse?*

¹¹⁰ Hirschfeldt, Johan i Karnov (2001/02), *Svensk lagsamling med kommentarer*, s 2630

¹¹¹ FAR KOMPLETT 2002:1 (2002), a.a.

¹¹² Hirschfeldt, Johan i Karnov (2001/02), a.a., s 2633

¹¹³ FAR KOMPLETT 2002:1 (2002), a.a.

¹¹⁴ Hirschfeldt, Johan i Karnov (2001/02), a.a., s 2634

¹¹⁵ FAR KOMPLETT 2002:1 (2002), a.a.

¹¹⁶ Hirschfeldt, Johan i Karnov (2001/02), a.a., s 2632-2633

¹¹⁷ FAR KOMPLETT 2002:1 (2002), a.a.

¹¹⁸ Ibid.

mot borgenär samt bokföringsbrott och regleras i 11 kap. BrB¹¹⁹. En företagare har vissa förpliktelser gentemot sina borgenärer och ovan nämnda brott avser situationer där hans handlingar strider mot dessa skyldigheter. Dock riktar de sig inte mot någon bestämd borgenär, utan till borgenärer i största allmänhet.¹²⁰

Brottskatalogen omfattar också *bestickning* och *mutbrott*. En muta är ofta en materiell förmån av ekonomisk natur och regleringar på området stadgas i 20 kap. 2 § BrB.¹²¹ En aspekt värd att betona är att straffansvaret för mutbrott även kan inträda hos annan än mottagaren av mutan¹²². Den verkställande direktören kan således bli ansvarig om han vet och accepterar att inköpschefen tar emot mutor¹²³. Spegelbilden av mutbrott är bestickning, vilket behandlas i 17 kap. 7 § BrB¹²⁴. Gärningsmannen gör sig skyldig för bestickning om han erbjuder en otillbörlig belöning för tjänsteutövning till en arbetstagare i tjänst. En förutsättning är följaktligen att förmånen avser mottagarens tjänsteutövning, för att handlingen ska vara straffbar.¹²⁵

Nästa grupp av brott som revisorn ska ta hänsyn till kan sammantaget benämnas *skattebrott*. Brottskatalogen omfattar här skattebrott, vårdslös skatteuppgift samt försvårande av skattekontroll. Straffbestämmelser som reglerar området återfinns i skattebrottslagen¹²⁶. Revisorn var även, innan anmälningspliktens införande, skyldig att lämna vissa uppgifter angående skatter i revisionsberättelsen, vilket innebär att revisorns handlingsplikt endast utvidgats inom detta område.¹²⁷

Anmälningsplikten avser endast *fullbordade brott* och gäller således inte förberedelse eller försök till brott. Revisorn ska dock underrätta styrelsen eller den verkställande direktören om han misstänker att ett brott förbereds, men anmälan till åklagare ska inte göras förrän det kan antas att brottet har fullbordats.¹²⁸

Brott som omfattas av anmälningsskyldigheten begränsas inte till det aktuella räkenskapsåret, utan kan ligga längre bak i tiden. En anmälan kan föranledas så till vida inte preskriptionstiden har passerat, vilken i ovan nämnda fall är fem eller, i grova fall, tio år.¹²⁹ Införandet av anmälningsplikten medför således en skyldighet att agera även i de fall då det misstänkta brottet har uppkommit före lagändringens införande¹³⁰.

¹¹⁹ Hirschfeldt, Johan i Karnov (2001/02), *Svensk lagsamling med kommentarer*, s 2637-2639

¹²⁰ FAR KOMPLETT 2002:1 (2002), *Ekonomiska brott i aktiebolag – revisorns handlingsplikt enligt ABL. Vilka slags brott ska misstanken avse?*

¹²¹ Ibid.

¹²² Hirschfeldt, Johan i Karnov (2001/02), a.a., s 2660

¹²³ FAR KOMPLETT 2002:1 (2002), a.a.

¹²⁴ Hirschfeldt, Johan i Karnov (2001/02), a.a., s 2653

¹²⁵ FAR KOMPLETT 2002:1 (2002), a.a.

¹²⁶ Skattebrottslagen (1971:69)

¹²⁷ FAR KOMPLETT 2002:1 (2002), a.a.

¹²⁸ Skog, Rolf, "Revisorns skyldighet vid misstanke om brott – vid årsskiftet skall de nya reglerna börja tillämpas", Balans nr 12 1998

¹²⁹ Ibid.

¹³⁰ Leijonhufvud, Madeleine och Wennberg, Suzanne (2000), *Brott & straff i affärlivet*, s 39-40

4.5 Skadestånd och andra sanktioner

Vid tillämpningen av de nya bestämmelserna är det framför allt två misstag som revisorn kan begå. Det första är att han anmäler ett misstänkt förhållande som senare visar sig att inte vara ett brott. En oriktig anmälan som blir offentlig kan orsaka skada för bolaget. Revisorn ansvarar för denna skada endast i den mån han har haft skälig anledning att anta att uppgifterna han lämnat till åklagaren var oriktiga.¹³¹ Enligt aktiebolagsrättsliga skadeståndsregler blir revisorn skyldig att ersätta skadan även i de fall han försummar att underrätta företagsledningen om sina brottsmisstankar innan anmälan till åklagaren görs¹³². Skadeståndsansvar inträder inte av den anledning att revisorn har gjort en felaktig straffrättslig bedömning. Huvudregeln är således att revisorn inte kan ställas ansvarig i de fall han i sin anmälan benämner det misstänka brottet på ett felaktigt sätt.¹³³ Uppgiften att lösa denna straffrättsliga komplikation lämnar lagstiftaren till åklagaren¹³⁴.

Samtliga svenska revisorer eller registrerade revisionsbolag är enligt revisorslagen skyldiga att teckna en ansvarsförsäkring, vilken ska täcka den ersättningsskyldighet som revisorn kan åläggas till följd av sin bedrivna revisionsverksamhet¹³⁵. Det faktum att en revisor måste ha en ansvarsförsäkring gör honom till ett lovligt byte för missnöjda företag som vill utkräva skadestånd. Det är således förhållandevis enkelt att ställa revisorn till svars, vilket medfört att ett flertal företagskonkurser under de senaste decennierna har resulterat i omfattande skadeståndskrav mot revisorer.¹³⁶

Det andra misstaget som kan uppkomma är att revisorn avstår från att anmäla ett förhållande, som senare visar sig vara ett brott¹³⁷. Disciplinära åtgärder är de sanktioner som föreskrivs i revisorslagen för revisorer som inte respekterar reglerna om anmälningsskyldighet¹³⁸. Dessa bestämmelser aktualiseras genom att Revisorsnämnden meddelar revisorn en erinran eller varning om revisorn åsidosätter sina skyldigheter eller uppsåtligen gör orätt i sin verksamhet. Vid synnerligen försvarade omständigheter kan hans godkännande eller auktorisation dras in.¹³⁹

Revisorsnämnden är en statlig myndighet som lyder under Justitiedepartementet, och har främst två åligganden; dels att godkänna och auktorisera revisorer i Sverige och dels att fungera som en tillsynsmyndighet för dessa. Revisorsnäm-

¹³¹ FAR (2000), *FAR:s samlingsvolym 2002, Uttalande från revisionskommittén: Revisorns åtgärder vid misstanke om brott*, s 1234

¹³² Strömquist, Anders, "Revisorns skyldighet att anmäla misstanke om brott och rätten att bli omvald – några kommentarer till regeringsförslaget", Balans nr 2 1998

¹³³ FAR (2000), a.a., s 1234

¹³⁴ Skog, Rolf "Penninghäleri – ännu ett brott för revisorn att uppmärksamma" Balans nr 10 1999

¹³⁵ Revisorslagen (2001:883) 27 §

¹³⁶ Pehrson, Lars, "Omfattande ansvar för bolagsrevisorer", JT 1996-97 s 133

¹³⁷ FAR (2000), a.a., s 1234

¹³⁸ Skog, Rolf, "Revisors skyldighet vid misstanke om brott – vid årsskiftet skall de nya reglerna börja tillämpas", Balans nr 12 1998

¹³⁹ FAR INFO, *Revisorns skyldighet utvidgas vid misstanke om brott i bolaget*, nr 6 1997

den ska utreda anmälningar mot revisorer antingen till följd av en missnöjd klients tillkännagivande eller genom att Revisorsnämnden själv initierar ett disciplinärende. Vidare ansvarar Revisorsnämnden för att god revisorssed och god revisionsmed utvecklas på bästa sätt i förhållande till den praktiska användbarheten av dessa. Föreningen Auktoriserade Revisorer och Svenska Revisorssamfundet, två av revisorernas intresseorganisationer, lämnar uttalanden och rekommendationer, vilka främst ska möjliggöra upprättandet av den goda seden inom dessa båda områden.¹⁴⁰

4.6 Kritik mot anmälningspliktens införande

I fråga om betydelsen av bekämpandet av ekonomisk brottslighet rådde samtycke mellan olika aktörer. Trots denna samsyn möttes lagändringsförslaget av kraftiga invändningar från enskilda ledamöter, experter och vissa remissinstanser. Störst motstånd fick förslaget från revisorskårens sida.¹⁴¹

Kritiken gick främst ut på att förslaget saknade konsekvensanalyser som behandlar vilka följder anmälningsplikten medför på revisionens effektivitet. Många fruktade att lagändringen skulle försämra revisorns förhållande till företagsledningen och att han i deras ögon skulle ses som en polis. Lagändringen skulle, enligt kritiker, förändra revisorsrollen från den traditionella vägledande, som kännetecknas av öppen kommunikation och en förtroenderelation med företagsledningen, till att göra revisorn till en potentiell angivare.¹⁴² Uppluckringen av tystnadsplikten skulle, enligt deras mening, äventyra revisorns förtroenderelation med företagsledningen¹⁴³. Ett fritt flöde av information från företagsledningen till revisorn är av största vikt för att revisorn ska kunna göra ett bra jobb. Ett villkor för att informationsflödet ska stimuleras är att ledningen kan förutsätta att all information stannar hos revisorn.¹⁴⁴ Enligt andra kritiska röster kan ett bristande informationsutbyte leda till en försämrad revision och detta kan i sin tur istället öka förekomsten av ekonomisk brottslighet i bolagen¹⁴⁵.

Kritiska röster påpekade faror med att effekter av lagändringen kunde bli den raka motsatsen till syftet, eftersom ett sämre informationsutbyte skulle medföra att fler olagliga transaktioner förblev obemärkta. Motståndare påpekade även att själva utformningen av bestämmelsen om anmälningsplikten skulle möjliggöra för

¹⁴⁰ Revisorsnämnden, <http://www.rn.se/inforam.htm>

¹⁴¹ Andersson, Hans, "En (o)möjlig revisorsroll?", Balans nr 1 2000

¹⁴² Strömquist, Anders "Revisorsrollen och anmälningsplikten vid misstanke om brott – hur gick det?" JT 2001-02 s 486-487

¹⁴³ Elvén, Andreas och Eriksson, Inger, "Dialog: Fatalt göra revisorn till ekobrottskämpe", Dagens Industri, 1996-03-29

¹⁴⁴ Lundvall, Sten, "Sten Lundvall, FAR:s representant i aktiebolagskommittén: Revisorns tystnadsplikt har blivit en het fråga", Balans nr 6-7 1995

¹⁴⁵ Elvén, Andreas och Eriksson, Inger, a.a.

brottslingar att kringgå lagen genom att flytta sin verksamhet till andra associationsformer än aktiebolag.¹⁴⁶

Rekvisiten *kan misstänkas* och *utan oskäligt dröjsmål* medför, enligt kritiker, stora tolkningssvårigheter och därmed omfattande praktiska problem¹⁴⁷. Kritik har riktats mot lagens vaga formulering, eftersom lagstiftaren inte närmare preciserar rekvisitens innebörd. Angående tillämpningen av rekvisitet *kan misstänkas* hänvisar lagstiftaren till praxis hos konkursförvaltare, vilket enligt kritikerna inte medför någon större vägledning. Enligt deras mening, verkar det inte heller finnas någon stadgad praxis hos konkursförvaltare vad gäller tolkningen.¹⁴⁸

Motståndare till införandet hävdade dessutom att revisorn saknade den straffrättsliga utbildningsbakgrund som krävs för att kunna bedöma vilket brott som verkställande direktören eller styrelse gjort sig skyldiga till¹⁴⁹. Lagstiftaren har försökt lösa detta problem genom föreskriften att anmälningsplikten bör inträda endast vid misstanke om vissa särskilda brott med nära anknytning till förhållanden som revisorn normalt granskar¹⁵⁰.

Många i revisorskåren var negativt inställda till att revisorn genom lagändringen ålagts ytterligare ansvar. Revisorn hade redan innan införandet av anmälningsplikten behövt tillgodose många olika, ofta motstridiga, intressen. Genom införandet av handlingskyldigheten vid misstanke om brott ansåg kritikerna att den redan hårt pressade revisorn hade ålagts ännu en uppgift och ytterligare en intressekonflikt att ta hänsyn till.¹⁵¹

¹⁴⁶ Elvén, Andreas och Eriksson, Inger, "Dialog: Fatalt göra revisorn till ekobrottskämpe", Dagens Industri, 1996-03-29

¹⁴⁷ Andersson, Hans, "En (o)möjlig revisorsroll?", Balans nr 1 2000

¹⁴⁸ Skog, Rolf, "Revisors skyldighet vid misstanke om brott – vid årskiftet skall de nya reglerna börja tillämpas", Balans nr 12 1998

¹⁴⁹ Andersson, Hans, a.a.

¹⁵⁰ Regeringens proposition 1997/98:99, *Aktiebolagets organisation*, s 156

¹⁵¹ Svensson, Lennart, "Revisorn i trångmål", Balans nr 11 1991

5 Revisorsrollens olika aspekter

Detta kapitel innehåller inledningsvis en kort historisk beskrivning över revisionens utveckling. Därpå följer ett avsnitt om revisorns roll och funktion, där vi först presenterar de olika roller som en revisor kan agera i. Avslutningsvis kommer vi att belysa intressentmodellens innehåll och dess samband med förväntningsgapet.

5.1 Revisionens historiska förankring

Begreppet *revision* har sitt ursprung i det latinska ordet *revidere*, som innebär att se tillbaka¹⁵². Revisionen som sådan är ingen ny företeelse, utan fanns redan för fyra tusen år sedan i Kina, men kom inte till Sverige förrän på 1700-talet i samband med handelskompaniernas framfart¹⁵³. Föregångsländer på revisionsområdet i modern tid har varit de brittiska länderna i allmänhet och Skottland i synnerhet¹⁵⁴.

Revisionen har utvecklats successivt, mycket till följd av enskilda kriser på marknaden och oegentligheter i företag. För att åstadkomma en bättre reglering i näringslivet har man försökt att anpassa lagstiftningen efter kontinuerligt förändrade förhållanden. Revisorns mer komplexa roll och allt fler ansvarsområden har således blivit en naturlig följd av omgivningens utveckling.¹⁵⁵

Redan i början av 1900-talet ansågs att en av revisorns viktigaste uppgifter var att söka efter oegentligheter i företag. Detta kom dock till att förändras och under 1940- till 1970-talet blev revisorns åliggande att upptäcka ekonomisk brottslighet i företag en sekundär arbetsuppgift.¹⁵⁶ Den senaste tiden har återigen möjligheten att effektivare ta tillvara revisorns kunskaper i kampen mot den ekonomiska brottsligheten övervägts. Påfundet är således inte nytt, utan har länge haft stor aktualitet.¹⁵⁷

¹⁵² Moberg, Krister et al. (1992), *Revisorn och ekonomisk brottslighet*, NORD 1992:18, s 15

¹⁵³ FAR KOMPLETT 2002:1 (2002), *FAR:s revisionsbok 2000: Revisionens och revisorsyrkets utveckling*

¹⁵⁴ Cassel, Filip (1996), *Den reviderade revisorsrollen*, s 89

¹⁵⁵ FAR KOMPLETT 2002:1 (2002), a.a.

¹⁵⁶ Sikka, Prem, Puxty, Anthony, Willmott, Hugh och Cooper, Christine, "The impossibility of eliminating the expectations gap: some theory and evidence", *Critical Perspectives on Accounting*, volym 3 nr 9 1998, s 308, 310

¹⁵⁷ Moberg, Krister et al. (1992), a.a., s 10-11

5.2 Revisorns roll och funktion

Revisorn kan i sitt yrkesutövande agera i olika roller¹⁵⁸. Den så kallade *klassiska*¹⁵⁹ eller *renodlade*¹⁶⁰ *revisorsrollen* innebär att revisorn bedriver kontroll och granskning av klientens näringsverksamhet. Han verkar i andra roller när han agerar som konsult och rådgivare eller när han ombesörjer uppgifter för klientens räkning som normalt faller inom ramen för dennes näringsverksamhet¹⁶¹. Den *utvidgade revisorsrollen* styrs främst av vad klienten anser sig behöva och mindre av regelverk¹⁶². Revisorn agerar i många situationer som företagets närmaste konsult, eftersom det ofta kan behövas en kunnig och erfaren utomstående person för att lösa problem inom företaget. Företagsledaren är ofta ensam om att fatta beslut i företaget och kanske inte vill resonera kring problem med en medarbetare.¹⁶³

5.2.1 Revisorns oberoende

Ansvarsfördelningen mellan företagsledare och revisor är emellertid viktig att markera i sammanhanget. Revisorn får bidra med råd och synpunkter, men aldrig delta under beslutsfattandet.¹⁶⁴ Det är dessutom av yttersta vikt att revisorn, vid sådana åtaganden, upprätthåller intressenternas förtroende som en oberoende person¹⁶⁵. En revisor får inte sköta revisionsklientens bokföring eller ha hand om klientens pengar eller tillgångar, utan tillåts bara att fungera som rådgivare. Gränsen mellan vad en revisor får och inte får göra kan följaktligen vara svår att definiera.¹⁶⁶

Revisorn är ett av de fyra *bolagsorganen* i ett aktiebolag. De övriga är bolagsstämman, styrelse samt verkställande direktör. I ansvarsfördelningen organen emellan är det bolagsstämman, det vill säga ägarna, som har det överordnade och slutgiltiga beslutsansvaret. Den löpande förvaltningen handhas av styrelse och verkställande direktör, medan revisorns uppgift är att oberoende och neutralt granska företagets redovisning, ekonomiska rapportering och förvaltning. Revisorn ingår inte i bolagets beslutsprocess, utan har endast en kontrollerande funktion.¹⁶⁷

Det faktum att revisorn utses av bolagsstämman har ansetts utgöra ett hot mot revisorns objektivitet och självständighet gentemot företaget. I praktiken utses dock revisorn oftast indirekt av styrelsen eller den verkställande direktören, vilket leder till en motstridighet, eftersom det även är dessa han ska granska. Det faktum att revisorn även erhåller betydande arvode från företaget, ökar risken för att revi-

¹⁵⁸ Moberg, Krister et al. (1992), *Revisorn och ekonomisk brottslighet*, NORD 1992:18, s 71

¹⁵⁹ Moberg, Krister (1986), *Bolagsrevisorn*, s 28-29

¹⁶⁰ FAR KOMPLETT 2002:1 (2002), *FAR:s revisionsbok 2000: Revisorns roller*

¹⁶¹ Moberg, Krister (1986), a.a., s 28-29

¹⁶² Moberg, Krister et al. (1992), a.a., s 74-75

¹⁶³ Moberg, Krister et al. (1992), a.a., s 73

¹⁶⁴ Moberg, Krister (1986), a.a., s 99-100

¹⁶⁵ Cassel, Filip (1996), *Den reviderade revisorsrollen*, s 128

¹⁶⁶ Moberg, Krister (1986), a.a., s 99-100

¹⁶⁷ Moberg, Krister (1986), a.a., s 28-29

sorns oberoende påverkas och att han därigenom underlåter att motsätta sig ledningens vilja.¹⁶⁸ Förslag har framförts att valet av revisor istället bör skötas av någon utomstående myndighet och att revisorn ska ersättas av en annan revisor efter ett visst antal år¹⁶⁹.

5.2.2 Revisorn som polis eller vägledande kontrollör

Fel i den ekonomiska rapporteringen kan vara av avsiktlig eller oavsiktlig natur; man skiljer i sammanhanget mellan *fraud* och *error*¹⁷⁰. Krister Moberg med flera har i sin forskning delat upp företag och företagsledare i tre olika grupper. Till den första gruppen hör bolagsledning som av okunnighet och utan uppsåt begår handlingar, vilka sedan kan klassificeras som brottsliga.¹⁷¹ Detta handlande likställer Backman och Jonsson med *error*¹⁷². Härefter kommer en mellangrupp, vilken omfattar företagsledare som gör sig skyldiga till ekonomiska brott, antingen för att rädda företaget ur en kris eller för att risken att bli upptäckt är liten. Den sista gruppen inkluderar hänsynslösa företagsledare som utnyttjar alla lagliga och olagliga medel i syfte att erhålla maximal vinst.¹⁷³ Backman och Jonsson benämner de sistnämnda scenarierna *fraud*¹⁷⁴.

Revisorns roll bör se olika ut beroende på vilken typ av ekonomisk kriminalitet man önskar att komma till rätta med. Krister Moberg med flera anger att det finns två olika revisorsroller när det gäller att upptäcka och förhindra ekonomisk brottslighet. Dessa teoretiska ytterligheter benämner han såsom *polis* och *vägledande kontrollör*. I rollen som ett vägledande kontrollorgan kommer revisorns verksamhet syfta till att lagar och övriga bestämmelser efterlevs främst genom rådgivning och upplysning. I denna roll ser revisorn sig själv som en rådgivare. Hans utbildning, yrkesskicklighet, oberoende samt förtroenderelation med ledningen återfinns bland de avgörande förutsättningarna för att han ska kunna utföra ett bra arbete.¹⁷⁵

Den alternativa rollen för revisorn är att fungera som ett övervakningsorgan, en form av polis och granskningen syftar i dessa fall till att uppnå laglydighet genom kontroller. Relationen mellan revisor och företagsledning kan i det aktuella företaget vara inskränkt, främst som följd av ledningens rädsla att lämnade uppgifter senare kan komma att användas mot bolaget.¹⁷⁶

¹⁶⁸ Moberg, Krister et al. (1992), *Revisorn och ekonomisk brottslighet*, NORD 1992:18, s 90

¹⁶⁹ Backman, Björn och Jonsson Bertil, "Amerikansk rekommendation om oegentligheter: Kommer förväntningsgapet att minska nu", Balans nr 1 1998

¹⁷⁰ Ibid.

¹⁷¹ Moberg, Krister et al. (1992), a.a., s 78

¹⁷² Backman, Björn och Jonsson, Bertil, a.a.

¹⁷³ Moberg, Krister et al. (1992), a.a., s 79

¹⁷⁴ Backman, Björn och Jonsson, Bertil, a.a.

¹⁷⁵ Moberg, Krister et al. (1992), a.a., s 74-75

¹⁷⁶ Moberg, Krister et al. (1992), a.a., s 75

Enligt Mobergs forskning finns många indikationer på att revisorn, i sin roll som vägledande kontrollör, kan reducera ekonomisk brottslighet i den första och den andra av ovan nämnda grupper av företag. Däremot anses revisorns möjlighet att, som vägledare, komma till rätta med den tredje gruppen av cyniska företagare vara mycket begränsad. För att nå framgång i kampen mot sådana lagöverträdare bör revisorn istället uppträda som polis.¹⁷⁷

5.3 Förväntningar och krav på revisorn

Under det senaste decenniet har revisorerna varit föremål för ökad uppmärksamhet. En orsak till detta kan vara att revisorn har många olika *intressenter*, såsom exempelvis staten, ägare, företagsledning, kreditgivare och anställda. Dessa kan och har ofta skilda intressen som ska tillgodoses och revisorn har därigenom försatts i en konfliktsituation, där hänsyn måste tas till samtliga intressenters krav.¹⁷⁸ Lee uttrycker konfliktsituationen på följande sätt: "All are in competition for scarce audit resources"¹⁷⁹.

I vårt samhälle där förändringstakten är hög, krävs ett ständigt utbyte av skilda tolkningar, revisorn och övriga intressenter emellan, gällande den praktiska tillämpningen av redovisningskoncept¹⁸⁰. Sikka med flera föreslår att revisionens syfte måste bestämmas genom förhandling mellan berörda intressenter, där avvägningar måste göras mellan kostnader och erhållen nytta¹⁸¹.

5.3.1 Revisorn och intressentmodellen

Nedan åskådliggörs en *intressentmodell*, som visar revisorns olika intressenter, vars behov och krav han ska tillgodose¹⁸².

¹⁷⁷ Moberg, Krister et al. (1992), *Revisorn och ekonomisk brottslighet*, NORD 1992:18, s 79

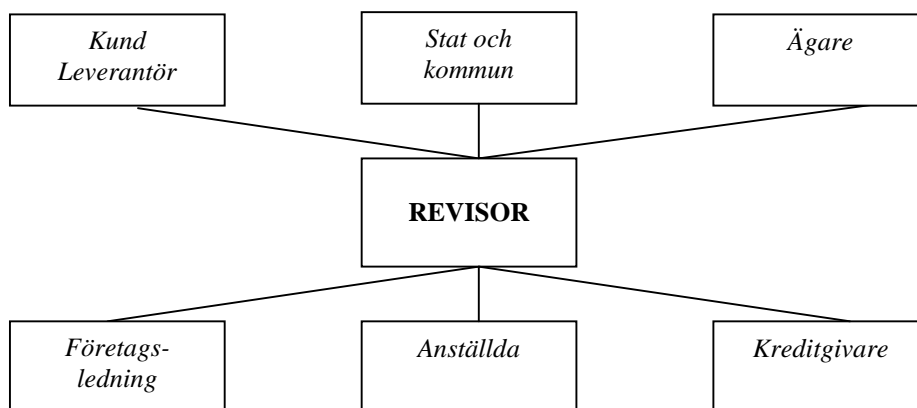
¹⁷⁸ Svensson, Lennart, "Revisorn i trångmål." Balans nr 11 1991

¹⁷⁹ Lee, Tom, "Financial reporting quality labels", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, volym 7 nr 2 1994, s 45

¹⁸⁰ Flint, David (1988), *Philosophy and Principles of Auditing*, s 15

¹⁸¹ Sikka, Prem, Puxty, Anthony, Willmott, Hugh och Cooper, Christine, "The impossibility of eliminating the expectations gap: some theory and evidence", *Critical Perspectives on Accounting*, volym 3 nr 9 1998, s 314, 319

¹⁸² Svensson, Lennart, a.a.



Figur 2: Intressentmodellen. Källa: Svensson, Lennart, "Revisorn i trångmål", Balans nr 11 1991

I det följande kommer vi att beskriva hur revisorns skilda roller ser ut enligt de olika intressenternas förväntningar.

Revisorns förväntas av *stat* att ägna stor del av sin tid åt att se om bolagsledningen har tagit hänsyn till företagets övriga intressenter¹⁸³. Staten, i form av lagstiftaren, vill även att revisorn ska delta mer aktivt och hjälpa samhället i bekämpandet av den ekonomiska brottsligheten¹⁸⁴. Dessa önskemål har vidare, som tidigare nämnts, resulterat i en handlingsskyldighet för revisorer vid misstanke om ekonomisk kriminalitet. En anmälningsplikt för revisorer har inte bara betydelse för samhället, utan även för företagets borgenärer¹⁸⁵.

När det gäller revisorns förhållande till den granskade *företagsledningens* förvaltning, har ett flertal problem aktualiserats. För några år sedan gjordes i en artikel följande bedömning av revisorns situation:

*Svenska revisorer befinner sig i en förtroendekris. Revisorn är ofta ett redskap för VD mer än en kritisk granskare. Hans möjligheter att sätta sig till motvärn är i praktiken begränsade. Han är beroende av VD för både utkomst och rykte.*¹⁸⁶

Det är viktigt att revisorn lyckas övertyga företagets övriga intressenter om att tillräcklig grad av *oberoende* föreligger mellan revisorn och den granskade företagsledningen¹⁸⁷.

Förutom vad som anges i lagen, förväntar sig företagsledningen att revisorn ska ge råd för hur företagets ekonomiska ställning ska kunna förbättras. De har ofta även uppfattningen att revisorn ska kunna ge rådgivning vid exempelvis ett företagsförvärv. Revisorns roll som företagets främsta rådgivare skulle vidare kunna

¹⁸³ SOU 1983:36, *Effektivare företagsrevision*, s 32

¹⁸⁴ SOU 1983:36, a.a., s 1

¹⁸⁵ Ibid.

¹⁸⁶ Cassel, Filip (1996), *Den reviderade revisorsrollen*, s 128

¹⁸⁷ Ibid.

hindra hans möjligheter att vid ett senare tillfälle objektivt kritisera företagsledningens fattade beslut.¹⁸⁸

Det är viktigt att revisorn tar hänsyn till den aktieköpande allmänhetens intressen¹⁸⁹. Generellt sett kräver de en hög grad av säkerhet i informationen som, genom revisorn, kommer till deras kännedom¹⁹⁰. En vanligt förekommande orsak till att revisorn står i en intressekonflikt med *ägarna* har, enligt Cassel, delvis sin grund i följande: ”Allmänheten har ofta svårt att skilja på uppgifterna *att revidera* och *att redovisa*.” Revisorn får, som tidigare nämnts, inte både *granska* och *upprätta* den ekonomiska rapporteringen i ett och samma företag.¹⁹¹ Ofta förväntar sig *ägarna* mer från revisorn än vad hans lagstadgade skyldigheter omfattar. Om företagsledningen missköter företagets förvaltning, förväntar sig *ägarna* att revisorn ska upptäcka och påpeka dessa felaktigheter.¹⁹²

En ytterligare uppgift som i dessa sammanhang ibland åläggs revisorn, är att han ska förtydliga företagsledningens information till marknaden och därigenom underlätta beslutsfattandet för marknads aktörer. Revisorn kan, i enlighet med god revisions sed, göra anmärkningar i revisionsberättelsen. Med tanke på risken att skada bolaget genom anmärkningarna, ställs revisorn inför svåra avvägningsproblem, till exempel om det aktuella felet är av väsentlig betydelse eller inte. I intressekonflikten mellan företagsledningen och aktiemarknaden är det svårt för revisorn att välja sida utan att den ena av parterna skadas.¹⁹³

När det gäller *kreditgivares* syn på revisorns roll, anser de att revisorn ska kunna återge den historiska utvecklingen på ett riktigt sätt, men även att de ska kunna göra uppskattningar om företagets framtida ekonomiska utveckling och ställning. En antydning i revisionsberättelsen om att företaget inom en snar framtid skulle vara i behov av en kapitalförstärkning skulle innebära en konflikt med företagsledningen. Mistycket skulle främst ligga i risken för självuppfyllande, då revisorns skriftliga förutseende kanske skulle inleda eller påskynda en negativ utveckling. Ovan beskriva scenario resulterar i att företagsledningens och kreditgivarnas krav många gånger inte kan tillfredsställas samtidigt.¹⁹⁴

Revisorn måste även beakta de *anställdas* intressen. Deras förväntningar kan vara av olika karaktär, men tar mestadels sin utgångspunkt i förhoppningar om att revisorn ska ta hänsyn till deras intressen vid rådgivning till företagsledningen. För att en revisor ska kunna tillgodose de anställdas krav, behövs oftast ett god-

¹⁸⁸ Svensson, Lennart, ”Revisorn i trångmål”, Balans nr 11 1991

¹⁸⁹ SOU 1983:36, *Effektivare företagsrevision*, s 32

¹⁹⁰ Epstein, M.J och Greiger, M.A, ”Investor views of audit assurance: recent evidence of the expectation gap.” Journal of Accountancy, nr 177 1994, s 60-66

¹⁹¹ Cassel, Filip (1996), *Den reviderade revisorsrollen*, s 198

¹⁹² Svensson, Lennart, a.a.

¹⁹³ Ibid.

¹⁹⁴ Ibid.

kännande från företagsledningen. Om ett sådant godkännande inte erhålls placeras revisorn i centrum för ännu en intressekonflikt.¹⁹⁵

Mestadels finns starka band mellan företaget och dess *kunder* och *leverantörer*, vilket tar sig uttryck i form av ömsesidigt beroende för båda parter fortsatta verksamhet. Dessa band är särskilt påfallande för kunder och leverantörer i ett större nätverk, till skillnad från kunder som utgör den slutliga konsumenten, eftersom dessa lättare kan byta leverantör.¹⁹⁶ Potentiella aktörer i nätverkssammanslutningen vill först se företagets revisionsberättelse innan de inleder ett partnerskap med företaget i fråga. De räknar med att revisorn i revisionsberättelsen återger en tillförlitlig bild av företagets ekonomiska utveckling och ställning samt att han på ett trovärdigt sätt har granskat årsredovisningen.¹⁹⁷

Det finns några vanföreställningar som verkar vara gemensamma för flertalet av intressenter. Många tror exempelvis att revisorns uppgift är att *se till* att företagsledningen följer vissa regler, när revisorn i själva verket enbart ska *se* om reglerna efterföljs¹⁹⁸. En annan bidragande faktor till missförstånd kan vara okunskapen om vad som egentligen innefattas i begreppet *god revisionsred*, i enlighet med vilken en revisor ska granska ett företags årsredovisning. Det finns därigenom en inbyggd konfliktsituation i revisorns roll.¹⁹⁹ Avsaknaden av en gemensam definition av revision leder till skilda uppfattningar mellan allmänheten och revisorn avseende vad en revisor ska göra²⁰⁰. Lennart Svensson uttrycker det, i sin artikel ”Revisorn i trångmål”, på följande sätt: ”Många missförstånd i diskussioner om revision är uttryck för förväntningsgap”²⁰¹.

5.3.2 Förväntningsgap

Förväntningsgapet är ett gammalt fenomen som påträffats redan i början av förra seklet²⁰². Begreppet utvecklades först inom området för tjänstemarknadsföring, och teorin om förväntningsgapet är i grunden starkt anknuten till kundens förväntningar²⁰³. Gapet innefattar främst skillnaden mellan kundens förväntningar på tjänsten och hur kunden i realiteten upplever denna²⁰⁴.

Parasuraman med flera har i sin forskning inom tjänstemarknadsföring skapat en modell över fyra mindre gap som vidare inbegrips i ett femte. Denna modell ämnar vi modifiera med hänsyn tagen till revisorn och hans intressenters förvänt-

¹⁹⁵ Svensson, Lennart, ”Revisorn i trångmål”, *Balans* nr 11 1991

¹⁹⁶ Hammarkvist, Karl-Olof, (1982), *Marknadsföring för konkurrenskraft*, s 21-22

¹⁹⁷ Thorell, Per (1999), *Företagens redovisning*, s 131

¹⁹⁸ Cassel, Filip (1996), *Den reviderade revisorsrollen*, s 139

¹⁹⁹ FAR KOMPLETT 2002:1 (2002), *FAR:s revisionsbok 2000: Revisorns roller*

²⁰⁰ FAR INFO, *EU:s grönbok om revisorer har kommit ut*, nr 13 1996

²⁰¹ Svensson, Lennart, a.a.

²⁰² Koh, Hian Chye och Woo, E-Sah, ”The expectation gap in auditing” *Managerial Auditing Journal*, volym 13 nr 3 1998, s 147

²⁰³ Arnerup, Birgitta och Edvardsson, Bo (1992), *Marknadsföring av tjänster*, s 121

²⁰⁴ Grönroos, Christian (1996), *Marknadsföring i tjänsteföretag*, s 39

ningar på revisionen. Revisorn utför tjänsten revision åt sina kunder, vilka kan likställas med hans olika intressenter. Det första gapet kännetecknas av skillnaden mellan intressenternas förväntningar på revisorn och revisorernas uppfattning om dessa förväntningar. Det andra gapet utgörs av skillnaden mellan revisorns egen tolkning av sina skyldigheter och revisorns uppfattning av intressenternas förväntningar på revisionen. Det tredje gapet omfattar skillnaden mellan revisorns skyldigheter enligt deras egen tolkning och hur den slutliga revisionens ser ut. Det fjärde gapet är skillnaden mellan revisorns skyldigheter enligt lag och hur han i realiteten utför revisionen. Det femte och övergripande gapet utgörs av skillnaden mellan intressenternas förväntningar på revisionen och vad de får av denna.²⁰⁵

5.3.2.1 Förväntningsgap inom revision

Inom redovisningsområdet benämndes gapet första gången vid namn av Liggio 1974. Han betecknade förväntningsgapet som avvikande uppfattningar gällande revisorns roll mellan revisorerna själva och användarna av de finansiella rapporterna.²⁰⁶ En annan definition formulerades av Porter, som preciserade gapet som skillnaden mellan allmänhetens förväntningar på revisorn och vad allmänheten upplever att revisorn faktiskt gör²⁰⁷. Definitionen samt innebörden av förväntningsgapet skiljer sig således åt forskare emellan,²⁰⁸ och en orsak till detta är att det med tiden har upptäckts flera olika typer av förväntningsgap. Filip Cassel har redogjort för förväntningsgapets utbredning enligt följande citat:

Uppenbarligen föreligger det skillnader i många olika avseenden mellan vad som i teorin sägs konstituera revisorsrollen, hur vissa anser att den i stället borde konstitueras, och slutligen hur den i praktiken utövas. Förväntningsgapet tar sig emellertid olika uttryck beroende på vems förväntningar som avses.²⁰⁹

Under de senaste åren har revisorn ofrivilligt placerats i centrum för heta diskussioner kring uppmärksammade företagskollaps och revisorernas inblandning i dessa²¹⁰. En orsak till den intensifierade debatten är att godkända årsredovisningar i efterhand visat sig innehålla avgörande verifierbara felaktigheter. Felen kan vara av både avsiktlig och oavsiktlig natur och bidra till att förtroendet för revisorernas prestationer minskar hos allmänheten.²¹¹ Enligt allmänhetens uppfattning ska revisorn säkerställa att redovisningen överensstämmer med rådande lagar och regler samt att lämplig redovisningspraxis, med tanke på företagets särart, tillämpas. Enkelt uttryckt krävs, enligt deras uppfattning, att granskningen ska fungera som

²⁰⁵ Zeithaml, Valarie A., Parasuraman, A. och Berry, Leonard L. (1990), *Delivering quality service*, s 46

²⁰⁶ Koh, Hian Chye och Woo, E-Sah, "The expectation gap in auditing" *Managerial Auditing Journal*, volym 13 nr 3 1998, s 147

²⁰⁷ Koh, Hian Chye och Woo, E-Sah, a.a., s 148

²⁰⁸ Koh, Hian Chye och Woo, E-Sah, a.a., s 147

²⁰⁹ Cassel, Filip (1996), *Den reviderade revisorsrollen*, s 189

²¹⁰ Lovell, Alan, "Moral reasoning and moral atmosphere in the domain of accounting." *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, volym 8 nr 3 1995, s 60-80

²¹¹ Backman, Björn och Jonsson, Bertil, "Amerikansk rekommendation om oegentligheter: Kommer förväntningsgapet att minska nu", *Balans* nr 1 1998

en försäkran för att årsredovisningen uppvisar en tillförlitlig bild av företagets ställning.²¹²

Det finns en allmän uppfattning bland företagets övriga intressenter att de ska kunna lita på att revisorn verkar som garant för företagets solvens, korrekthet och fortlevnad. Om det uppdragas att företaget är i en finansiell kris, uppfattas det ofta som att någon måste ställas till svars för detta misslyckande, och denna person är många gånger revisorn.²¹³ David Flint återger ett citat som illustrerar ovanstående:

*The cause of the crisis is a fact that investors and depositors are losing faith in the ability of the accounting profession to perform the job which has historically been its unique function in our society – assuring the integrity of the financial information upon which capitalistic society necessarily depends.*²¹⁴

Flertalet empiriska studier som gjorts på området bekräftar förekomsten av ett förväntningsgap. En undersökning visade att *staten*, som tidigare nämnts, är en grupp av intressenter vars uppfattningar tydligt skiljer sig från revisorns. Detta förväntningsgap tar sig uttryck i form av skilda perceptioner angående vad revisorns legala skyldigheter innefattar, där *staten* i form av lagstiftaren vill att revisorn ska delta i bekämpandet av den ekonomiska brottsligheten.²¹⁵

Lagstiftaren anser att korrekt utformade regler för revisorn att anmäla misstanke om ekobrott leder till att merparten av företagets övriga intressenter gynnas²¹⁶. Dessa övriga intressenter besitter ofta tydligt skilda preferenser när de använder sig av de ekonomiska rapporterna. De delar inte heller revisorns uppfattning om vad hans ansvar omfattar när det gäller att upptäcka och komma till rätta med ekonomisk brottslighet. Generellt upplevde intressenterna att revisorn har större ansvar i kampen mot den ekonomiska brottsligheten, än vad revisorerna själva ansåg. Även i en annan studie bekräftades det faktum att förväntningsgap ofta uppstår i samband med uppfattningar om revisorns roll som brottsbekämpare. Revisorn ses av allmänheten således mer som en polis än en granskare av företagets finansiella ställning.²¹⁷

5.3.2.2 Reducering av förväntningsgap

Många forskare har försökt att finna olika metoder för att komma till rätta med det befintliga förväntningsgapet. Revisorsprofessionen anser att gapet helt kan elimi-

²¹² Thorell, Per (1999), *Företagens redovisning*, s 131

²¹³ Koh, Hian Chye och Woo, E-Sah, "The expectation gap in auditing" *Managerial Auditing Journal*, volym 13 nr 3 1998, s 147

²¹⁴ Flint, David (1988), *Philosophy and Principles of Auditing*, s 11

²¹⁵ Jennings, M.M., Reckers, P.M.J och Kneer, D.C, "The auditor's dilemma, the incongruous judicial notions of the auditing profession and actual auditor practice." *American Business Law Journal*, nr 29 1991, s 99-125, summary

²¹⁶ Regeringens proposition 1997/98:99, *Aktiebolagets organisation*, s 155

²¹⁷ Koh, Hian Chye och Woo, E-Sah, a.a., s 148-149

neras, vilket forskare motsätter sig.²¹⁸ Kritiken som riktats mot kårens positiva inställning försvaras med att förväntningsgapet egentligen uppstått som en följd av enstaka revisorers misslyckanden och därför inte torde påverka revisorernas yrkesroll i allmänhet²¹⁹.

Empiriska studier på området påvisar att *utökad information* i revisionsberättelserna leder till bättre förståelse för revisionens natur och omfattning, och påverkar läsarens uppfattning gällande revisorns roll. Andra studier har framlagt bevis för att användarnas *kunskap* påverkat storleken på förväntningsgapet och förespråkar därför utbildning för att reducera gapet. Enligt dessa studier, anser revisorerna själva, att en ökad användning av mer *strukturerade metoder för revision* skulle kunna minska förväntningsgapet. Det skulle resultera i en mer lättförståelig revisionsberättelse med högre kvalitet. Utvidgning av revisorns *ansvarsområde* samt ett utökat *oberoende*, är ytterligare förslag som framkommit. Tidigare har det särskilt betonats att revisorn borde åläggas ett vidare ansvar för att upptäcka ekobrott, eftersom detta var ett vanligt förekommande område för missförstånd. Knutson föreslår att revisorn borde hållas ansvarig för det som han *borde* ha känt till, och inte för vad han *kunde* ha vetat i enlighet med de orimligt höga krav, som av intressenterna ibland ställs på revisorn.²²⁰

Sammanfattningsvis bör påpekas att förväntningsgapets förekomst är ett resultat av olika orsaker; en kombination av å ena sidan allmänhetens överdrivna förväntningar och å andra sidan otillräckliga prestationer från revisorns sida. För att kunna reducera förväntningsgapet krävs att båda sidor möts på halva vägen. Samtidigt som allmänhetens förväntningar tvingas dämpas, måste revisorns presentation av företagets ekonomiska förhållanden förbättras. I annat fall kan gapet till och med komma att öka.²²¹

²¹⁸ Sikka, Prem, et al., "The impossibility of eliminating the expectations gap: some theory and evidence", *Critical Perspectives on Accounting*, volym 3 nr 9 1998, s 298-330, summary

²¹⁹ Börjesson, Susanne, Harding Nilsson, Christine och Nilsson, Jessica, "Revisorns anmälningsplikt- bakgrunden till dess införande och reglernas effekter på förväntningsgapet", s 17

²²⁰ Koh, Hian Chye och Woo, E-Sah, "The expectation gap in auditing" *Managerial Auditing Journal*, volym 13 nr 3 1998, s 151

²²¹ Koh, Hian Chye och Woo, E-Sah, a.a., s 152

6 Anmälningsplikten i praktiken

I detta kapitel kommer vi att ge en redogörelse för den empiri vi samlat in under processens gång. Tonvikten i kapitlet kommer att läggas vid framställningen av hur revisorn upplever anmälningsplikten och sin egen roll. Detta kapitel kommer vidare att ligga till grund för vår senare analys och de slutsatser vi drar. I syfte att underlätta för läsaren i analysdelen kommer vi att lägga upp empirin efter följande disposition: Varje avsnitt kommer att inledas med en kortare bakgrundspresentation av hur lagstiftaren och berörda myndigheter framställer och tolkar olika aspekter av revisorns anmälningsplikt och roll. Detta kommer att presenteras med hjälp av uttalanden från den dåvarande sekreteraren i Aktiebolagskommittén, vars uttalande representerar lagstiftarens, samt Ekobrottsmyndigheten och Revisorsnämnden. Revisorernas egna upplevelser och tolkningar av anmälningspliktens effekter kommer vidare att ställas mot denna bakgrund.

6.1 Syftet med lagändringen

Införandet av en anmälningskyldighet för revisorer vid misstanke om ekobrott var ett led i kampen mot den ekonomiska kriminaliteten. Önskan var stor att brotten skulle upptäckas i ett tidigare skede, för att ha möjlighet att bättre säkerställa bevismaterial och därmed effektivare bekämpa oseriösa företagare. Lagstiftarens intention med införandet av en anmälningsplikt för revisorer var att lagen även skulle verka i förebyggande syfte, både genom ökad risk för att bli upptäckt och möjligheten för ledningen att avhjälpa brottets skadliga konsekvenser. Revisorn valdes för detta uppdrag, eftersom han har både kompetens och möjlighet att först upptäcka brotten. Revisorns utbildning, kunskap och erfarenheter samt tillgång till företagsintern information gör honom, enligt lagstiftaren, till den mest lämpade personen för detta uppdrag.

Samtliga elva av de tillfrågade revisorerna var eniga om att tanken bakom införandet av anmälningsplikten var att fungera som ett led i bekämpandet av den ekonomiska brottsligheten. Sju av dem preciserade att lagen har ett preventivt syfte, men endast två av dem kunde vidare utveckla att lagstiftaren önskade att upptäcka brotten i ett tidigare skede. En av dem framhöll att de flesta brott först upptäckts av en konkursförvaltare, men genom denna lagändring ges möjlighet att bekämpa brott i levande företag. Då finns fortfarande medel kvar för exempelvis skatt, böter och skadestånd.

Några revisorer hade mer djärva inställningar till införandet av revisorns skyldighet att anmäla misstankar om ekobrott. Två framhöll att syftet med anmälningspliktens införande var ”ren politik” och att lagstiftaren endast sökte efter att frambringa politiska vinster.

Ytterligare en åsikt var att anmälningsplikten infördes för att underlätta skattemyndigheternas kontroll och revisorn menade att skattemyndigheten istället borde ta ett större ansvar och utvidga sin verksamhet. En annan upplevde dock att skattemyndigheten aldrig kommer företaget så nära som revisorn gör, eftersom dennas kontroll ofta saknar historisk bakgrundsinformation. Han påpekade vidare att i en jämförelse mellan revisorn och skattemyndigheten, har den förstnämnde en öppen dialog med bolaget och följer den aktuella verksamheten under en längre tidsperiod, vilket ger ett mer sammanhängande intryck av företagets förvaltning.

Flera andra respondenter hävdade att staten har lastat över sitt jobb på den redan pressade revisorn och var kritiska till varför handlingsplikten ålagts just dem. Enligt dessa åsikter åläggs revisorn en utökad kontrollfunktion i företaget, vilket leder till att myndigheterna kan dra fördel av att inte upprätta ett motsvarande organ i statens tjänst. Tre av revisorerna framförde förslaget att en statlig myndighet, istället för ett privat organ, borde ansvara för denna kontrollfunktion. De flesta revisorerna framhöll, trots sin kritiska inställning, att de har förståelse för lagstiftarens val att ålägga just revisorn handlingskyldighet vid misstanke om brott. Revisorn besitter, enligt deras uppfattning, omfattande kunskap och erfarenhet inom ämnet och får genom sitt uppdrag tillgång till företagsintern information som är svår för utomstående att komma åt. Vidare påpekade de att revisorn är den person som, näst efter styrelsen och verkställande direktör, har bäst kunskap om och insikt i företagets ekonomiska förvaltning.

Revisorerna hade skilda åsikter angående varför just revisorn skulle ha ansvaret att uppmärksamma och anmäla brott. Fyra av dem påpekade att införandet av anmälningsplikten, ur statens synvinkel, är ett förmånligt och enkelt sätt att komma åt kriminella företagare. De upplevde att staten ville utnyttja revisorns kunskap och insikt i företagen för att på ett smidigt sätt ta sig in i företagen och utöva kontroll. Revisorn skulle därmed få ytterligare en samhällelig tjänst att utföra och tvingas göra statens jobb. En annan respondent upplevde å andra sidan att anmälningsplikten tillkommit för att hindra att revisorerna underlåter att göra en anmärkning om sådana oegentligheter, som inte direkt ligger inom deras ansvarsområde.

6.2 Problematik kring anmälningsplikten

Revisorn anses, enligt lagstiftaren, besitta tillräckligt med ekonomisk kunskap för att kunna upptäcka om företagets ekonomiska förvaltning inte är lagenlig. Han saknar däremot ofta juridisk kompetens för att kunna avgöra vilket brott som föreligger. Enligt Ekobrottsmyndigheten, kan revisorn dock alltid rådfråga jurister eller berörda myndigheter vid oklarheter. När det gäller graden av misstanke som revisorn bör agera vid, hänvisar lagstiftaren till hur rekvisitet "kan misstänkas" tillämpas bland konkursförvaltare. Detta innebär att revisorn bör agera redan vid en mycket låg grad av misstanke. I skrivande stund har, enligt Revisorsnämnden, ännu inga fall av disciplinära åtgärder aktualiserats i samband med anmälningsplikten.

Av elva tillfrågade revisorer var det endast två som ansåg att revisorn besitter tillräcklig kunskap för att kunna avgöra om brott föreligger. Fem av revisorerna anförde dock att revisorn i alla fall har nöjaktig kunskap och erfarenhet för att "en varningsklocka ska ringa" när något inte står rätt till. De ansåg sig åtminstone ha en känsla för tveksamma situationer. För att kringgå problemet med otillräckliga kunskaper i juridik, väljer samtliga elva att vid osäkerhet rådfråga kolleger med specialkompetens på området. Några skulle även kunna tänka sig att ta kontakt med Föreningen Auktoriserade Revisorer eller berörda myndigheter för anonym rådgivning. Enligt en av revisorerna är det just så man bör agera om man märker att "det här luktar". Föreningen Auktoriserade Revisorer betonade det faktum att de, särskilt i anmälningspliktens inledningsskede, fick många samtal från osäkra revisorer. De framhöll vidare att de inte i något fall rekommenderat en revisor att direkt fullborda en anmälan och i de mest tveksamma fallen föreslog de att revisorerna istället skulle kontakta Ekobrottsmyndigheten anonymt.

Vid införandet av lagändringen kände samtliga intervjuade revisorer en viss osäkerhet om de hade erforderlig kunskap för att kunna göra korrekta bedömningar. Efter att anmälningsplikten har blivit en del av revisorernas vardag, kunde tre av de tillfrågade konstatera att deras kunskap har utvecklats och att de därmed kände sig mer säkra i sin bedömning. Många påpekade ändå att utbildningsrutinerna för kvalificerade revisorer bör utvecklas till att även omfatta straffrätt.

Den teoretiska innebörden av rekvisitet *kan misstänkas* uppfattades av de tillfrågade som en ganska låg grad av misstanke. Revisorernas egna uppskattningar angående vilken grad av misstanke som bör föreligga för att en anmälan från deras sida ska ske, låg i intervallet "99-110 procent". Trots att skattningarna var något överdrivna, var det allmänna intrycket att revisorer vill vara oerhört säkra på sina misstankar innan de vänder sig till åklagare. En revisor betonade att de alltid utgår från att en klient agerar regelrätt och korrekt, tills dess att motsatsen har bevisats. De revisorer som valde att inte ange uppskattningen i procent, formulerade istället sin tillämpning av rekvisitet med uttrycken: "mycket säker", "väldigt säker", "måste ha konkreta bevis", "i princip vara bevisat" samt "en hög grad av misstanke".

Två revisorer, som för övrigt var mycket insatta på området och visade på stort engagemang i fråga om anmälningsplikten, framhöll dock att de skulle agera redan vid en "mycket låg grad av misstanke" och att det räckte för dem att vara "någorlunda säkra" på sina misstankar. För övrigt anförde de att denna låga grad av misstanke hindrar revisorn från att "sopa problemet under mattan". Med detta menade de att revisorn måste konfronteras med problemet redan vid ett tidigt stadium, vilket är positivt ur ett brottsbekämpningsperspektiv.

Föreningen Auktoriserade Revisorer framhöll att de för tillfället, tillsammans med Ekobrottsmyndigheten och Svenska Revisorssamfundet, utarbetar en praktisk vägledning för att underlätta tillämpningen av rekvisitet *kan misstänkas*. De ansåg

att revisorerna är väldigt försiktiga i sin natur och därför måste ha speciell vägledning för att kunna handla effektivt.

Tystnadsplikten utgör, enligt samtliga revisorer, den mest utmärkande aspekten av deras yrkesroll och är en viktig förutsättning för en väl fungerande förtroenderelation mellan revisorn och företagsledningen. Flertalet av respondenterna, närmare bestämt åtta, hävdade generellt att en uppluckring av tystnadsplikten är negativ för revisorn. Ingen av revisorerna upplevde dock att de blivit bemötta på ett annorlunda sätt hos klientföretagen efter införandet av handlingsplikten. En allmän åsikt hos alla tillfrågade var att anmälningsplikten är ett okänt fenomen för seriösa klientföretag. Informationsflödet mellan ledningen och revisorn påverkas därför inte. Om ett fel uppstår rättas det oftast till omedelbart när revisorn meddelar ledningen. En annan revisor betonade att ett i grunden bra förhållande mellan en revisor och hans klient inte bör påverkas negativt av anmälningsplikten.

Endast en av revisorerna trodde att en uppluckring av tystnadsplikten, i och med anmälningsskyldigheten, teoretiskt sett skulle kunna försämra förtroenderelationen med klienten och påverka revisorns integritet. Han framhöll att revisorerna inte skulle få tillgång till företagsintern information i samma utsträckning som tidigare. Han reserverade sig dock för att detta endast är en teoretisk uppfattning som han själv aldrig upplevt i praktiken.

Alla revisorer som blev tillfrågade poängterade att de alltid är och har varit mycket noggranna i sitt val av klienter och har en policy att undvika oseriösa företag. Sex av dem framhöll dock att de har blivit mer försiktiga efter införandet av lagändringen. De försöker "hålla sig borta" från känsliga branscher, såsom "restaurangbranschen och begagnade bilar". Detta främst för att undvika situationer som medför risk att göra en felbedömning och därmed bli skadeståndsskyldig. De påpekade vidare att även disciplinära åtgärder naturligtvis ses som en önskad konsekvens.

6.3 Revisorns ställning i företaget

Enligt lagstiftaren medför inte anmälningsplikten att revisorns granskning utvidgas. Revisorn ska inte leta efter ekonomiska brott när han utför sitt uppdrag, utan endast vidta verk samma åtgärder om misstanke om brott uppmärksammas. Lagen föreskriver en skyldighet istället för en rätt för revisorn att göra anmälan. Detta är av stor betydelse, eftersom den utesluter möjligheten att "förhandla" med revisorn. Anmälningsplikten stärker, enligt Ekobrottsmyndigheten, revisorns roll som en granskare.

De flesta revisorerna upplevde inte att deras roll ser annorlunda ut idag än innan införandet av handlingsskyldigheten. De upplever inte sin roll som mer granskande än tidigare och känner följaktligen inte att de i större utsträckning letar efter felaktigheter och lagöverträdelser i företaget. Fyra av de tillfrågade framförde att revisorns ställning har förändrats teoretiskt sett, men inte praktiskt. De har sina gamla rutiner som de arbetar efter och tänker inte på anmälningsplikten när de

reviderar bolag. Däremot finns den ”i bagaget” vid utförande av uppdrag och detta ger en trygghet så till vida de stöter på något misstänksamt. Vissa revisorer betonade att det faktum att lagändringen innebär en skyldighet istället för en rätt att anmäla var positivt. Möjligheten finns därigenom att revisorn kan använda anmälningsplikten som ett ”hot” för att förhindra brottets fortlöpande och initiera avhjälpande av skadliga konsekvenser.

Två revisorer vidhöll att revisorns roll även kan ha förändrats praktiskt sett. Enligt deras mening kan revisorn idag uppfattas som myndigheternas förlängda arm. En av dem poängterade att utvecklingen i frågan går mot den amerikanska modellen. ”Vid revision i USA utgår man från att allt är fel, i Sverige utgår vi från att allting är rätt. Mentaliteten i USA är av mer misstänksam art.” Han påpekade vidare att redovisningen överallt anpassas internationellt, och eftersom det bara är en minoritet av länder som anammat lagändringen, är det inte självklart för Sverige med en sådan anmälningsplikt. Utöver tendenser i utvecklingen av svensk aktiebolagslagstiftning, lade han vikt vid skattesituationen i landet. Enligt hans mening, ger det befintliga läget incitament till skattebrott, främst som följd av mycket höga skattesatser. I ett uttalande drog han vidare en parallell till USA, där den ekonomiska brottsligheten minskat i samband med en skattesänkning.

Nio av elva revisorer markerade att deras roll kan variera mellan olika uppdrag. Skillnaderna beror, enligt deras åsikt, inte på anmälningsplikten, utan främst på uppdragets natur och relation till kunden. Dessa revisorer upplever att deras roll som en extern granskare betonas i större börsnoterade företag. I denna typ av företag innebär revisorns uppdrag främst en kontroll av den ekonomiska förvaltningen. Vidare ansåg de att situationen ser annorlunda ut i mindre företag, eftersom bolagsledningen och ägaren av företaget ofta är samma person, och ledningen är således i stort behov av hjälp och rådgivning från revisorns sida. Revisorerna upplever att de i dessa bolag främst utgör en tillgång i form av en ”stöttepelare” samt vägledare och inte en extern granskare. De framhöll vidare att förtroenderelationen och banden mellan revisorn och ledningen är mycket starkare i de mindre företagen.

En revisor påpekade det faktum att det är för företaget som en revisor känner mest tillhörighet och ansvar inför. Han försöker alltid att se till aktieägarnas intressen, men givetvis alltid inom ramen för lagliga metoder. Exempelvis menade han på att han alltid strävar efter att bolaget ska betala så lite skatt som möjligt, inom lagstiftningens ramar, utan att han i dessa fall skulle känna att han motverkar andra intressenters behov eller krav.

6.4 Revisorernas inställning idag

Lagförslaget angående revisorns anmälningskyldighet skickades ut på remiss till olika instanser. De främsta kritikerna till lagändringen var revisorskåren i stort, representerade av branschorganisationerna Föreningen Auktoriserade Revisorer och Svenska Revisorssamfundet. Anmälningsplikten för revisorer infördes likväl, trots motståndet från

dessa tunga instanser. Ekobrottsmyndighetens inställning till anmälningsplikten är fortfarande positiv och de strävar efter att ha så många anmälare som möjligt.

Idag är revisorernas förhållningssätt till anmälningsplikten av skiftande slag. Man kan grovt dela in revisorernas åsikter i tre grupper. Den första gruppen tyckte att kritiken vid införandet var överdriven, eftersom anmälningsplikten överhuvudtaget inte medfört någon förändring för dem. "Ärliga företagare handlar precis som tidigare och det är helst dem man arbetar med." En revisor påpekade att han till och med, tack vare anmälningsplikten införande, kanske skulle våga ta större risker eftersom han numera fått en lag att luta sig emot.

Oseriösa företag väljer ofta att antingen inte ha någon revisor alls, eller så anlitar företagaren ibland en så kallad "källarrevisor". Dessa kännetecknas av oseriösa revisorer som bedriver sin verksamhet genom att, mot betalning, godkänna årsredovisningar utan att egentligen ha genomfört någon granskning. En annan inställning som en revisor hade stött på i praktiken, var att en bolagsstyrelse enbart var tacksam för att revisorn var skyldig att agera. I det aktuella fallet var inte styrelsen medveten om att den verkställande direktören hade agerat brottsligt på bekostnad av företagets ekonomiska ställning.

Den andra och största gruppen av de intervjuade revisorerna påpekade att införandet av anmälningsplikten har medfört förändringar, men att de försöker att bortse från dem. De arbetar enligt sina gamla rutiner och är noggranna vid val av kunder för att undvika situationer som annars skulle kunna aktualisera de nya bestämmelserna. De delar med den första gruppen åsikten att kritiken mot införandet av anmälningsplikten har varit överdriven, eftersom de inte upplever att de fruktade effekterna har aktualiserats. En revisor betonade dock att trots revisorskårens kritik, finns det givetvis ingen revisor som tolererar ekonomisk brottslighet och den illojala konkurrens som den skapar.

Revisorerna i den tredje gruppen var mycket upprörda över lagändringen. De var upprörda över att staten infört lagändringen trots kritik från tunga instanser som Föreningen Auktoriserade Revisorer och Svenska Revisorssamfundet. Dessa instansers åsikter anses av revisorerna vara av stor vikt eftersom deras företrädare har lång erfarenhet och specialkompetens inom området. Vidare påpekade de att det inte revisorernas uppgift att "sätta dit" brottslingar; "staten ska själv sköta sitt jobb". En revisor påpekade att staten, i och med anmälningsplikten införande, markerar att revisorn ska närma sig deras sida. "De offentliga myndigheterna har flyttat sin position framåt, på bekostnad av de andra intressenterna." De anser att revisorerna, redan innan anmälningsplikten, hade tilldelats stort ansvar och många olika behov att tillgodose, samtidigt som klienterna försöker "pressa priserna". Dessutom anser de att en sådan plikt för revisorer leder till ytterligare en intressekonflikt och förvirring angående vem som är revisorns uppdragsgivare. Några bekymrade revisorer uttryckte sina åsikter genom följande uttalande: "Hur många lagar ska vi kunna? Ska vi gå in i brottsbalken också?", "Varje sak som påverkar tystnadsplikten är negativt. Om man öppnar dörren för förändringar, vad vill då

staten ålägga oss härnäst?”, ”Ingen gillar angivarsystemet” samt ”Är det detta vi är till för?!”

6.5 Uppfyller anmälningsplikten sitt syfte?

Fram till hösten 2000 hade 17 anmälningar från revisorer inkommit till Ekobrottsmyndigheten. Resultaten var en sammanställning av förfrågningar, som via e-post, sänts ut till landets ekobrottsåklagare. I samband med denna uppföljning gjordes inga beräkningar av bortfall. Någon färskare statistik finns inte på området, eftersom det inte har framtagits något uppföljningssystem för denna lagändring. Vidare kan Ekobrottsmyndigheten i efterhand inte särskilja vilka anmälningar som kommer från just revisorer. Antalet anmälningar kommenterades av Ekobrottsmyndigheten som ett tecken på att anmälningsplikten fungerar i praktiken. Ekobrottsmyndigheten anser att lagens förebyggande syfte har uppfyllts och påpekade även att brotten som anmälts upptäckts i ett betydligt tidigare skede än vad de skulle ha gjort innan lagändringen. Ekobrottsmyndigheten har för övrigt en egen spaningsenhet, som aktivt ska söka efter ekonomisk kriminalitet bland företagare. Enligt deras eget uttalande görs detta emellertid inte i den omfattning som åsyftats.

Enighet råder i stort sett bland samtliga revisorer som har deltagit i vår studie när det gäller frågan om anmälningsplikten uppfyller sitt syfte. Vissa revisorer var mer kritiska än andra, men i det stora hela var revisorerna överens om att anmälningspliktens effekter endast är marginella.

En annan revisor ifrågasatte vad som egentligen har hänt med de anmälningar som kommit in till Ekobrottsmyndigheten. ”Om det ändå inte blir något av anmälningarna, varför ska man då lägga ner energi på det?” Vidare frågade han sig hur många fall som inkommit idag och hur lång tid det hade tagit om Ekobrottsmyndigheten själva skulle spåra upp dessa brott. Många revisorer vidhöll att myndigheter, åklagare och polis inte fungerar tillräckligt bra tillsammans. ”Processen kan ta hur lång tid som helst.”

Revisorernas uppfattningar angående de 17 fall som inkommit till Ekobrottsmyndigheten fram till hösten 2000, var sinsemellan tämligen avvikande. Några revisorer anförde att siffran var högre än förväntat, eftersom den anmälda företagaren trots allt ges en möjlighet till avhjälpande av brottets skadliga effekter. Majoriteten av de tillfrågade revisorerna ansåg dock att antalet anmälningar verkade små i sammanhanget och att de hade förväntat sig betydligt fler fall under den aktuella perioden. En förklaring till varför antalet anmälningar inte blivit fler kan, enligt två respondenter, bero på att många revisorer undviker riskfyllda eller känsliga uppdrag som en följd av anmälningspliktens sanktioner. Detta trodde revisorerna dock att de gjorde i viss utsträckning även tidigare, men att deras uppmärksamhet genom anmälningsplikten har ökat ytterligare.

En av våra intervjuade revisorer har praktisk erfarenhet av anmälningsplikten, eftersom han är en av de få som faktiskt gjort en anmälan. I hans fall hade en

näringsidkare försatt tre av sina företag i konkurs under loppet av en femårsperiod, och ingen av dessa företag hade överhuvudtaget någon bokföring. Detta anmäldes till Ekobrottsmyndigheten, som tre veckor senare även fick in en anmälan från skattemyndigheten angående samma fall. Efter detta har han inte hört något mer. Det enda han vet är att personen i fråga idag bedriver näringsverksamhet i en annan associationsrättslig bolagsform än aktiebolag. Ovan beskrivna händelse har bidragit till att revisorn idag är ännu mer kritiskt inställd till anmälningsplikten och Ekobrottsmyndighetens verksamhet.

En revisor hävdade att straffen måste bli strängare och han upplevde en känsla av tröstlöshet, dels eftersom det ställs så höga krav på bevisning när det gäller ekonomiska brott och dels eftersom dagens domare, enligt hans uppfattning, har alltför dålig kunskap om ekonomisk brottslighet. Dessa faktorer sammantaget resulterar ofta i ett frikännande, fastän det i realiteten borde ha fällts betydligt fler ekobrottslingar. Vidare drog han en parallell till Trustorfallet och menade att detta var ett tydligt exempel på hur svårt det kan vara att fälla även kända ekonomiska brottslingar.

Ett problem man kan komma åt med hjälp av lagen är, enligt en revisor, ”källarrevisorerna”. När det idag finns större risk för revisorerna att drabbas av disciplinåtgärder genom granskning från Revisorsnämnden kommer förhoppningsvis, enligt hans mening, antalet oseriösa revisorer att minska i omfattning. Eftersom ”oseriösa företag ofta anlitar oseriösa revisorer” kommer det härigenom att bli svårare för dessa företag att få tag i en revisor som ”ser mellan fingrarna”.

Ett flertal respondenter uttryckte anmälningspliktens införande som ”ett slag i luften”. De menade att lagen är verkningslös, eftersom problemet utgörs av den mindre krets av skickliga personer som ligger bakom de allra grövsta brotten och som gör allt för att dölja dem. För det första använder de etablerade brottslingarna, enligt deras åsikt, inte sig av någon revisor och för det andra förekommer ekonomisk kriminalitet som regel utanför pappersflödet och finns ofta inte i dokumenterad form. En av revisorerna drog en parallell enligt följande citat: ”I tullen lyckas man ta fast en person som har en flaska sprit för mycket. Samtidigt missar man en lastbil fullastad med smuggelsprit”.

Lagstiftaren tror förmodligen att anmälningspliktens effekter är större än vad de i realiteten är, menade tre revisorer. De anser vidare att det ska mycket till innan en revisor anmäler sin klient. Dessutom påpekade de att revisorns granskning av företag fortfarande sker på samma sätt som tidigare. Situationer där anmälningsplikten skulle aktualiseras är mycket sällsynta. Den tidigare omfattande debatten kring anmälningsplikten har med tiden avtagit, och enligt deras uppfattning pratar man inte längre i samma utsträckning om lagändringen med medarbetare på byrån eller med kolleger på andra byråer.

7 Revisorns roll idag

I följande avsnitt kommer vi att analysera insamlad empiri med hjälp av utvald teoretisk förankring. Vi har valt att dela upp analysavsnittet i olika delar, vilka sammantaget ska bilda en utförlig diskussion kring revisorns roll idag, efter anmälningspliktens införande. Löpande identifierar vi olika förväntningsgap, som finns mellan revisorn och olika intressenter, där tyngdpunkt läggs på gap mellan revisorn och lagstiftaren. Avslutningsvis för vi ett resonemang kring Ekobrottsmyndighetens verksamhet idag och deras roll i bekämpandet av den ekonomiska brottsligheten.

På senare tid har ekonomisk brottslighet allt mer uppmärksamats i massmediala kretsar. Slutligen tvingades staten att agera, bland annat till följd av att stora ekobrottsmål har medfört oönskade omfördelningsverkningar och snedvridningar i samhället. Ett stort problem med ekobrottslighet ser vi i att den vid ett och samma tillfälle kan drabba flera oskyldiga gruppers intressen, varför det är av största vikt att den bekämpas. Revisorns kompetens och insikt i företag var bidragande orsaker till att en handlingsskyldighet vid misstanke om ekonomisk brottslighet ålades just revisorn.

7.1 Problematiska aspekter

Lagstiftarens förslag om att göra revisorns granskning till ett led i bekämpandet av ekonomisk kriminalitet möttes av omfattande kritik, från näringslivet i allmänhet och revisorsprofessionen i synnerhet. Vi ställer oss till följd av detta frågande till huruvida revisorskårens farhågor kring lagändringen har besannats. Starka motsättningar från revisorernas sida, i samband med lagändringen, anser vi grundas i skilda uppfattningar och förväntningar mellan revisorn och hans olika intressenter angående de problematiska aspekter som berör anmälningsplikten. Vi menar att uppkomsten av dessa problem kan förklaras med hjälp av förekomsten av flera olika slags förväntningsgap.

7.1.1 Revisorns straffrättsliga kompetens

Revisorerna ansåg, innan anmälningspliktens införande, att de saknade den *straffrättsliga kompetens* som enligt deras mening krävs för att kunna bedöma om brott föreligger. Majoriteten av revisorer vidhåller än idag denna kritiska inställning, vilken vi inte instämmer med. Vår uppfattning är att någon omfattande straffrättslig kompetens inte krävs i praktiken, eftersom revisorn varken behöver leta efter brott eller avgöra vilket brott som föreligger. Hans plikt inträder först när ett

brott kan misstänkas. Den straffrättsliga bedömningen överlåter lagstiftaren istället till åklagaren och i samma ögonblick upphör därmed revisorns plikt för fortsatt agerande. Vi menar således att lagens utformning inte ska ge upphov till ett gap i form av skilda tolkningar angående vilka straffrättsliga bedömningar revisorn ska göra. Vår uppfattning är att revisorernas vidhållna motstånd i grund och botten hör samman med de övergripande negativa inställningar de har gentemot statens handlande att ålägga dem en anmälnings skyldighet. I denna fråga anser vi att det är uppenbart att revisorerna själva, genom sin inställning, avsiktligt skapar ett förväntningsgap mellan sina tolkningar och lagstiftarens intentioner. Enligt vår mening saknar deras argument i realiteten tyngd, eftersom de grundas på en motvilja att samarbeta och en medveten missuppfattning angående revisorns handlingsansvar i praktiken.

7.1.2 Tillämpningssvårigheter med rekvisit

Samtliga tillfrågade revisorer är väl medvetna om att rekvisitet *kan misstänkas* motsvaras av en tämligen låg grad av misstanke, men trots detta vill merparten av dem vara mycket säkra på sina misstankar innan de vänder sig till åklagare. Vi upplever att ett påtagligt gap växer fram som en följd av att revisorernas praktiska tillämpning av rekvisitet står i uppenbar konflikt med både lagens rättsliga innebörd och även deras egen tolkning av denna. En sådan avsiktligt felaktig tillämpning orsakar, enligt oss, ett gap som är större än vad det hade behövt vara om revisorerna istället hade följt rekvisitet enligt deras egen tolkning. En korrekt tillämpning av lagen är en förutsättning för att anmälningsplikten ska bli verkningsfull och därigenom kunna uppfylla sitt syfte. För att komma till rätta med gapet mellan lagstiftarens föresats och revisorns verkliga handlande, krävs enligt vår uppfattning dels att revisorerna börjar följa gällande rätt och dels en mer konkret och preciserad utformning av rekvisitet i lagen. Denna skulle ge revisorn en tydligare vägledning för hur han ska agera och samtidigt fungera som ett påtryckningsmedel mot revisorer som försummar att vidta rättsliga åtgärder.

Rekvisitet *kan misstänkas* har skapat vidare oro i revisorskretsar, och oeniga meningar angående rekvisitets tillämpning kvarstår än idag. När det gäller tolkningen av villkoret hänvisar lagstiftaren till den grad av misstanke som etablerats i konkursförvaltares praxis. Vi menar att det föreligger en betydande skillnad mellan en revisors och en konkursförvaltares situation vid misstanke om brott. I praktiken anmäler en konkursförvaltare vid lägre grad av misstanke än revisorer gör fastän de tillämpar samma rekvisit. Förklaringen till detta ser vi i att konkursförvaltare, till skillnad från revisorer, befattar sig med ”döda” företag. Vi anser att följderna av detta är att en konkursförvaltare kan anmäla ”till höger och vänster” utan risk att skada bolaget genom en felaktig anmälan. Vi är övertygade om att merparten av revisorer aldrig skulle anmäla sitt klientföretag vid samma låga grad av misstanke som konkursförvaltare, eftersom revisorerna troligtvis känner betydligt starkare samhörighet med företaget. Med dessa stora skillnader mellan yrkesgruppernas roller som bakgrund anser vi att hänvisningen av rekvisitet till konkursförvaltares praxis är tämligen missvisande.

7.1.3 Sanktionssystemets utformning och verkan

Genom att avstå från att agera vid misstanke om ekonomisk brottslighet behåller revisorn även fortsättningsvis sin klient och därmed även de, ofta betydande, intäkter som denna medför. En anmälan kan även resultera i andra negativa effekter, som exempelvis ett skadligt rykte. Revisorer som lätt anmäler sina klienter anses troligtvis inte som eftertraktade av någon företagsledning. Å andra sidan tror vi att revisorer som är mer ”öppensinnade” vid sin granskning uppfattas som mer gynnsamma för företaget. Vi menar att flera orsaker sammantaget bidrar till att revisorn, i majoriteten av fall, kommer att avstå från att göra en anmälan och detta anser vi vara självklart otillfredsställande med tanke på lagändringens syfte.

Befintligt *sanktionssystem* anser vi kan bidra till att revisorn underlåter att anmäla ett misstänkt förhållande. Ett felsteg från revisorns sida, i form av en oriktig anmälan, bestraffas ofta genom *skadestånd*, medan en underlåtelse att anmäla kan resultera i *disciplinära åtgärder*. Stora skadeståndskrav för revisorer, vilka i och för sig täcks av en ansvarsförsäkring, har på sistone utdömts i samband med omfattande skandaler, men ännu har inga fall av disciplinära åtgärder aktualiserats i anknytning till anmälningsplikten. Med tanke på stora företagskollapser där revisorerna inte ”dragit i nödbromsen” kan det ifrågasättas hur länge en revisor kan låta oegentligheter passera utan att vidta åtgärder och samtidigt undgå strängare bestraffning än i vanligaste fall en erinran eller varning. I dagsläget anser vi definitivt att försumliga revisorer undkommer de strängare sanktioner som i realiteten torde aktualiseras.

Sanktionssystemet anser vi borde utformas med hänsyn tagen till ovan nämnda faktorer, eftersom dess utformning påverkar revisorn i hans ställningstagande. Dagens utformning medför istället en ökning av gapet mellan revisorns handlande och lagstiftarens tanke med lagändringen. Vi menar att dagens sanktioner gentemot revisorn måste förstärkas för att motverka tendensen att underlåta anmälan vid oegentligheter.

7.2 Revisorns förtroenderelation

Staten ser gärna revisorn främst som en *extern granskare* och genom anmälningsplikten ålägger den revisorn en form av polisiär roll. Risk finns då att revisorn kommer att uppfattas som en potentiell angivare, vilket kan medföra en försämrad relation mellan revisor och företagsledning med bristande informationsutbyte som en naturlig följd. Denna farhåga med revisorn som en potentiell angivare i företaget var en av revisorskårens främsta argument mot anmälningspliktens införande. En sådan uppfattning överensstämmer inte med lagstiftarens avsikt, då han endast vill att revisorn ska bevara sin roll som ett granskande organ i företaget. Dessa skillnader bidrar till uppkomsten av ett förväntningsgap. Enligt vår mening

kommer detta gap att bestå, tills dess att revisorerna accepterar anmälningspliktens införande.

Revisorerna uppger emellertid att deras *förtroenderelation* med företagsledningen inte har förändrats i och med anmälningspliktens införande. Det faktum att förtroenderelationen inte förändrades i praktiken, förklarar revisorerna delvis med att de enbart befattar sig med seriösa klienter. Vi ställer oss dock mycket frågande till om revisorer, med så pass lång erfarenhet inom branschen som många av våra respondenter har, aldrig skulle komma i kontakt med oegentligheter inom klientföretagen. Vi är medvetna om att revisorn skyddar både sig själv och sina klienter genom att övertyga sig om att just deras kunder inte sysslar med ekonomisk brottslighet. Yrkesstolthet och andra faktorer bidrar, av allt att döma, till att revisorn inte heller skulle ha uppgett för oss om deras relation hade försämrats, även om så vore fallet.

Vi anser ändå att det är fullt möjligt att förtroenderelationen mellan revisor och företagsledning i själva verket inte har försämrats. En av anledningarna till detta ser vi i att de flesta företagare förmodligen inte ens känner till att revisorn har fått ett utökad ansvar gentemot staten. Som en följd av förväntningar från allmänhetens sida att revisorn ska leta efter oegentligheter i företag, är det mycket troligt att företagsledningen antar att revisorn alltid har haft skyldigheten att anmäla upptäckta brott. Informationsflödet från ledningen till revisorn skulle i så fall ha försämrats redan när uppfattningen om revisorn som brottsbekämpare växte fram och följaktligen inte i samband med lagändringen. Dessutom är införandet av anmälningsplikten en lagändring inom ett snävt område och kunskapen om den är, enligt vår mening, därför inte särskilt spridd bland revisorns olika intressenter. Bristande kunskap på området leder troligtvis till att ledningen, i sin interaktion med revisorn, fortsätter att agera som den alltid har gjort och deras relation förblir därför oförändrad.

De allra flesta företagare vill vara seriösa och bedriver sin verksamhet i enlighet med de regleringar som finns på området. Till skillnad från majoriteten av seriösa företagare tenderar ekobrottslingar att bättre känna till lagregleringar, eftersom de är tvungna att ständigt hålla sina juridiska kunskaper uppdaterade för att kunna hitta kryphål i lagen. Det är högst troligt att kriminella företagare känner till att revisorns tystnadsplikt har luckrats upp och kommer därigenom sannolikt att förändra sitt beteende i relationer med revisorn, med försämrat informationsutbyte som följd. Å andra sidan ställer vi oss frågande till huruvida dessa brottslingar skulle ha avslöjat sina olagliga transaktioner för revisorn innan införandet av anmälningsplikten och därmed riskera anmärkningar i revisionsberättelsen. Vi anser att kriminella företagare som har någonting att dölja, har gjort detta även innan lagändringen, och kommer således att fortsätta göra det.

En annan möjlig utväg för oseriösa företagare är att de dessutom enkelt kan övergå till att bedriva sin verksamhet i andra bolagsformer än aktiebolag, om de anser att revisorns anmälningsplikt utgör ett hinder för dem. Vi har dock förstå-

else för statens val att anmälningsplikten omfattar endast aktiebolag. Detta dels eftersom det enbart är i dessa bolagsformer som lagstadgad revision måste utföras av en godkänd eller auktoriserad revisor och dels till följd av att aktiebolag tidigare användes som täckmantel för ekonomisk brottslighet. Det är följaktligen betydligt svårare att komma till rätta med brottsutövare som väljer andra bolagsformer, eftersom lagändringen inte täcker dessa företags verksamhet. Vi tror dock inte att risken med att brottslingar väljer andra bolagsformer än aktiebolag, kommer att vara stor. Detta eftersom de potentiella vinningarna för företagaren i de flesta fall inte bedöms överväga nackdelarna med det personliga risktagande, som de därigenom utsätter sig för genom att driva sin verksamhet i annan associationsform än aktiebolag. Ett annat tillvägagångssätt som erkända brottslingar väljer att gå, är att befatta sig med en så kallad källarrevisor. Tack vare dessa revisorers oseriösa yrkesutövning anser vi att brottsliga företagare ostört kan fortlöpa sin illegala verksamhet.

Ovanstående resonemang visar på att kritikernas farhågor gällande anmälningsplikten i många avseenden inte infriades i praktiken. Vi anser detta vara den främsta orsaken till att negativa röster idag inte längre hörs i lika stor utsträckning. Vår uppfattning är även att människor generellt tenderar att vara överdrivet kritiska till inskränkningar i sin trygga vardag, vilket följs av en naturlig minskning av kritiken allt eftersom tiden går. Den avtagande kritiken innebär, enligt vår mening, dock inte nödvändigtvis att lagändringen är verkningsfull.

7.3 Revisorns intressenter

Revisorn kan i sitt yrkesutövande framträda i olika roller. Vid utförandet av uppdrag kan han framstå som allt från en *vägledande kontrollör* till en *polis* och hans roll ser olika ut beroende på vilket företag som han reviderar. Enligt vår föreställning har revisorn i allmänhetens ögon alltid uppfattats som en brottsbekämpare. Detta är en bidragande faktor till att ett förväntningsgap har uppstått som en följd av olika uppfattningar angående vad revisorns roll i själva verket innefattar. Som vi tidigare nämnt finns det enligt litteraturen två tillvägagångssätt för att reducera detta förväntningsgaps dimension. Dels genom att allmänhetens uppfattningar angående revisorns yrkesroll ändras i riktning mot vad hans roll de facto innefattar, och dels genom att revisorns ansvarsområden utvidgas för att närma sig allmänhetens förväntningar.

Vi menar att införandet av revisorns handlingsskyldighet att anmäla misstanke om ekonomisk brottslighet, teoretiskt sett, leder till en reduktion av det befintliga förväntningsgapet. Revisorns ansvarsområde utökas nämligen till följd av lagändringen för att numera innefatta även vissa delar som tidigare orsakat förväntningsgapets uppkomst. Vi är av den uppfattningen att även om förväntningsgapet genom anmälningsplikten teoretiskt sett kan minska i omfattning kommer detta aldrig att elimineras. Alltför många och motstridiga förväntningar på revisorn, olika intressenter emellan, gör det praktiskt taget omöjligt för revisorn att till-

godose samtliga. En konklusion blir att detta förväntningsgap kommer att bestå, eftersom det alltid kommer att finnas förväntningar som inte uppfylls.

7.3.1 Statens och företagsledningens intressen

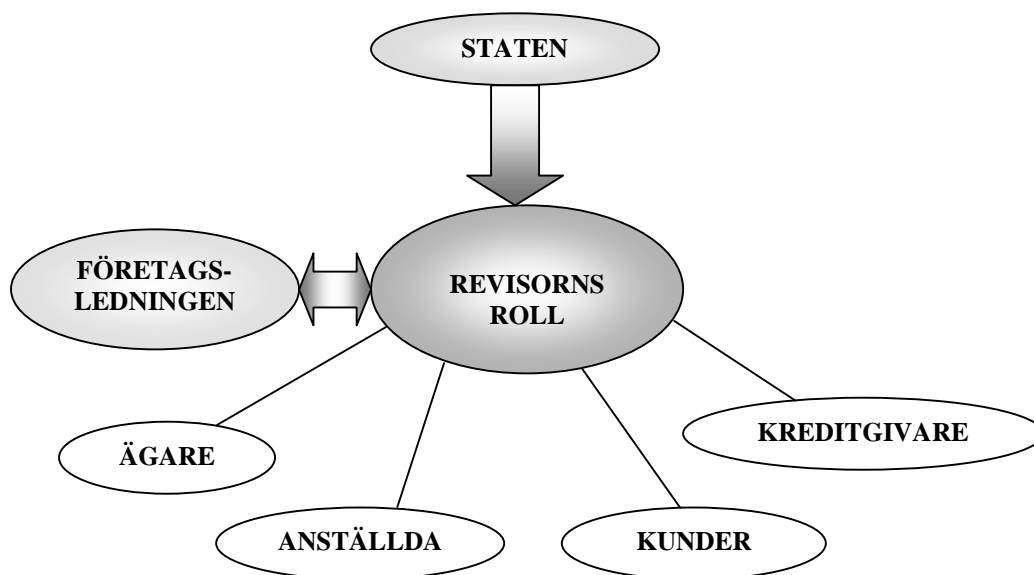
Finns det några intressenter som framför andra kan influera utformningen av revisorns roll? Vi anser att det finns framför allt två intressenter som kan påverka revisorn, nämligen *staten* och *företagsledningen*. Staten ställer, i likhet med andra intressenter, krav på revisorn. Skillnaden mellan staten och revisorns övriga intressenter ligger främst i att den förstnämnda, i form av lagstiftaren, genom förordningar direkt kan påverka hur revisorns roll ser ut. På detta sätt får lagstiftaren en möjlighet att genom reglering säkerställa att dessa krav blir uppfyllda. Vi anser att staten i detta sammanhang utnyttjar sin överordnade position och förskjuter härigenom revisorn närmare sig, för att främst tillfredsställa sina egna intressen. Om staten vill förändra revisorns roll, kan den också göra det, eftersom staten är en av de få intressenter vars krav revisorn, genom lagstiftningen, faktiskt är tvingad att tillgodose. Gapet mellan statens intresse och revisorns skyldigheter kommer härigenom att reduceras. Teoretiskt sett skulle en minskning av detta gap kunna innebära en ökning av motsvarande gap gentemot övriga intressenter. I detta fall anser vi dock inte att statens intressen, i fråga om bekämpandet av den ekonomiska brottsligheten, står i strid med övriga intressenters, utan istället menar vi att dessa gap också kommer att minska.

För att minska missförstånd och konflikter är det önskvärt att statens förväntningar på revisorn, i så stor utsträckning som möjligt, överensstämmer med revisorns egen uppfattning om sin roll. Om statens och revisorns förväntningar ska kunna sammanfalla med varandra krävs att staten är medveten om vad revisorns ansvarsområde innefattar och har förståelse för hur mycket detta ansvarsområde vidare kan utvidgas. Revisorn måste i sin tur i viss utsträckning sympatisera med statens vilja att utöka hans skyldigheter. Vi upplever att många revisorer idag inte handlar i enlighet med sina skyldigheter, vilket leder till att den potentiella minskningen av gapet mellan intressenternas förväntningar och revisorns verkliga handlande inte realiserar i praktiken.

Företagsledningen utgör den andra intressentgruppen som, enligt vår mening, har en klar fördel framför revisorns övriga intressenter i fråga om att kunna framföra och få till stånd sina krav. Hur tar sig denna påverkan på revisorns roll uttryck? Revisorn kommunicerar och samarbetar i sin vardag med klientföretagets ledning, vilket ger denna möjlighet att öppet framställa sina önskemål och därmed indirekt påverka revisorns roll i företaget. Exempelvis är revisorns roll olika beroende på företagets storlek. Revisorns roll som *vägledare* är som starkast i mindre företag. Där är ledningen vid beslutsfattande särskilt beroende av revisorns kompetens och erfarenheter, eftersom ledningen i dessa företag ofta har begränsad rådgivning att tillgå. I större företag är rådgivningsbehovet mindre, men istället framför ledningen andra önskemål som i någon utsträckning utformar revisorns roll. Revisorn får mestadels betydande arvode från dessa företag i utbyte mot erbjudna revisions-

och konsulttjänster. Detta kan vidare påverka revisorns relation med ledningen och hur hans samarbete med företaget fungerar. Revisorn och hans yrkesmässiga rykte är följaktligen beroende av en väl fungerande relation. Huruvida revisorn har lyckats att tillgodose ledningens krav kommer med andra ord att få konsekvenser för hans framtida yrkesutövande i allmänhet och i det aktuella företaget i synnerhet. En företagsledning som starkt kan inverka på sin revisor har stor möjlighet att framföra sina förväntningar och genom att på detta sätt styra revisorns yrkesutövande kan ett befintligt förväntningsgap dem emellan reduceras.

Staten och företagsledningen är således de två grupper av intressenter som direkt eller indirekt kan påverka utformningen av revisorns roll. Mot bakgrund av ovanstående diskussion har vi nedan valt att presentera en modifiering av intressentmodellen. Denna återspeglar vår tolkning av olika intressenters påverkan på revisorns roll.



Figur 3: Intressenters påverkan på revisorns roll

Utöver denna yttre påverkan på revisorn anser vi att han själv har skapat sig en uppfattning om vad hans roll innebär, vilken är en samstämmighet mellan olika intressenters behov som revisorsprofessionen genom sina erfarenheter har kommit fram till. Vi menar att revisorn helst vill framstå i den roll som han själv har skapat och de faktorer som stör detta möts därigenom med kritik och motstånd från hans sida. Vår uppfattning är att inom flertalet yrkesgrupper, och således även inom revisorskåren, är motviljan inför förändringar stor. Rutiner som med åren har byggts upp formar revisorns vardag och förändringar upplevs därför som störande. Det är lätt att falla tillbaka till gamla vanor och därigenom kommer inte förändringens syfte att uppfyllas. Anmälningspliktens införande anser vi vara ett bra exempel på detta.

7.3.2 Övriga intressenters behov och krav

Vår uppfattning är att revisorn vid sin granskning tillgodoser vissa intressenters behov, medan andras inte tas lika stor hänsyn till. Vi ställer oss frågande till huruvida revisorn verkligen tillfredsställer vissa intressenters krav så som han egentligen borde. Det är av stor betydelse att redovisningens ursprungliga syfte uppnås; att förse företagets intressenter, och inte bara företagsledningen, med relevant information för beslutsfattande.

I sin roll som en vägledare blir revisorn en central utgångspunkt i företagsledningens beslutsfattande. Risk finns då exempelvis att *kreditgivare* drabbas, eftersom revisorn inte i första hand kommer riskera att företaget skadas genom negativa uttalanden. Vi menar att en oberoende och neutral revisor på ett tillförlitligt sätt ska återge företagets finansiella ställning. Det är därför av största vikt att revisorn förser kreditgivaren med väsentlig information för dennes beslutsfattande. Vi tror emellertid att dagens revisor dessvärre låter sig påverkas av en nära relation till företagsledningen. Risk finns även att *ägarna*, vars behov han i realiteten ska tillgodose, kommer i skymundan. I en konflikt mellan ägarna och företagsledningen kan även här en alltför förtrolig relation mellan revisorn och företagsledningen bidra till att ägarintressen åsidosätts. Vidare kan denna nära relation dem emellan exempelvis leda till att revisorn underlåter att anmäla eventuellt misstänkta handlingar begångna av företagsledningen. Beskrivna scenario innebär, enligt vår uppfattning, att redovisningens syfte inte kommer att uppfyllas och således kommer företagets övriga intressenter försummas.

7.4 Anmälningspliktens faktiska verkan

Staten valde att genomföra lagändringen trots stort motstånd från tunga instanser som Föreningen Auktoriserade Revisorer och Svenska Revisorssamfundet, vars främsta syfte är att tillgodose revisorernas intressen. Det är därför, enligt vår uppfattning, högst förståeligt varför majoriteten av revisorer motsätter sig lagändringen och att de är kritiskt inställda till varför statens strävan att komma till rätta med den ekonomiska brottsligheten har belastat just dem. Revisorn arbetar trots allt i privat regi och utgör således inte en del av den offentliga sektorn. Vi har även fått den uppfattningen att det inte är någon som ”tackar” revisorn för det merarbete, som det utökade ansvarsområdet medför. Vi menar att anmälningsplikten för revisorer, från statens perspektiv, är en tämligen enkel metod att dämpa en allt mer växande opinion. Det är också ett billigt sätt för staten att låta företagen betala bekämpandet av den ekonomiska brottsligheten och på köpet får staten dessutom drygt fyra tusen²²² nya medarbetare som ska bistå i denna kamp.

²²² I Sverige finns det, enligt Föreningen Auktoriserade Revisorer, ungefär 2 300 auktoriserade och 1 800 godkända revisorer.

7.4.1 Lagändringens effektivitet

Många befarade innan lagändringen att revisorn, i och med anmälningsplikten, skulle få en polisiär roll och uppfattas som en angivare i företaget. Vi ställer oss därför naturligt frågande till huruvida deras farhågor har besannats. De intervjuade revisorerna var tämligen överens om att denna kritik inte har befasts och detta instämmer vi med. Främsta orsaken till vår uppfattning är det faktum att lagändringens utformning möjliggör för företagsledningen att avhjälpa brott och komma till rätta med dess skadliga konsekvenser. Revisorn förstärker härigenom sin klassiska roll som en vägledande kontrollör i företaget. En anmälan från revisorns sida behöver i dessa fall inte aktualiseras, vilket vi även anser bekräftar den preventiva effekt som lagen var avsedd att ha. En sådan möjlighet är nämligen av stor betydelse, för att oavsiktligt begångna fel inte ska leda till rättsliga påföljder, utan istället ska kunna läkas. Detta resulterar, enligt vår mening, vidare i att ledningen blir mer positivt inställd till revisorns roll och inte ser honom enbart som en polis, utan istället mer som en vägledande kontrollör som ska hjälpa företaget på rätt spår igen.

Vi betvivlar ändå de positiva effekterna av handlingsskyldighetens införande för revisorer vid misstanke om brott. Vår åsikt är att man genom denna lagändring, med framgång, kan komma åt så kallade *errors* i företagsförvaltningen. Seriösa företagare som omedvetet handlar orätt vet mestadels inte heller om att de agerat brottsligt. Detta innebär således att de rättar till felet direkt efter revisorns påpekande, vilket medför, om än marginella, positiva effekter för samhället och ingen anmälan kommer följaktligen att aktualiseras. Problemet, enligt vår mening, ligger i att de verkliga brottslingarna som begår *fraud* kommer att passera obemärkta eftersom de, som påpekats ovan, även tidigare kan ha lurat revisorn. De grövsta kriminella företagarna har i många fall inte ens någon revisor, vilket visar hur hänsynslösa företagare förhållandevis enkelt kan fortsätta sin illegalt bedrivna yrkesutövning. Sammantaget anser vi att ett ökat nyttjande av den seriöse revisorns kunskaper, genom införandet av en anmälningsplikt, således inte behöver innebära att den ekonomiska brottsligheten minskar i utbredning.

7.4.2 Samarbete mellan revisorer och myndigheter

Revisorn ska anmäla sin misstanke om brott till åklagare vid Ekobrottsmyndigheten, där anmälan vidarebehandlas och eventuellt leder till åtal. Revisorns anmälningsplikt utgör således enbart ett första led i bekämpandet av ekonomisk brottslighet. För att nå framgång i den stora kampen mot ekonomisk kriminalitet måste Ekobrottsmyndigheten även se till att deras del i helheten genomförs på bästa möjliga sätt.

För att anmälningsplikten ska kunna fungera effektivt är det av yttersta vikt att staten och i nästa led Ekobrottsmyndigheten sänder ut rätt signaler till revisorn. Signalerna ska visa berörda parter vad anmälningsplikten har för syfte och vidare

vad som krävs av dem för att detta ska uppfyllas. Ekobrottsmyndigheten ska markera att de tar lagen och dess konsekvenser på största allvar. I annat fall kommer anmälningsplikten att bli verkningslös och därmed inte uppfylla sitt avsedda syfte. Våra kunskaper säger oss att varken staten eller Ekobrottsmyndigheten sänder ut rätt signaler, och frånvaron av ett *uppföljningssystem* över inkomna anmälningar anser vi vara ett tecken på detta. Vi är medvetna om att Ekobrottsmyndigheten arbetar under regeringen, vilket innebär att dagslägets knappa resurser inte är orsakade av egna ställningstaganden. Vi är dock övertygade om att staten måste lägga ner både mer tid och resurser på Ekobrottsmyndigheten och dess verksamhet, om de har för avsikt att Ekobrottsmyndigheten i fortsättningen ska kunna fullfölja sin avsedda verksamhet.

Enligt vår mening sänds helt fel signaler ut till både *revisorer* och *ekobrottslingar*. Från revisorns synvinkel innebär anmälningspliktens införande bara ytterligare ett statligt intresse som ska tillgodoses. När de vidare inte följer upp resultatet av anmälningskyldigheten ger detta i sin tur missvisande tecken på att lagens utgång och konsekvenser inte tas på allvar. Vi får således uppfattningen om att lagens införande istället var politikernas strävan att visa sig handlingskraftiga gentemot samhällets övriga intressenter; att de genom en symbolhandling som anmälningsplikten vill visa att de tar ekobrottsligheten på allvar. Vi anser att anmälningspliktens införande främst är resultatet av ett politiskt utspel, för att tysta ner de allt mer växande diskussionerna kring den ekonomiska brottslighetens skadliga konsekvenser. Ekobrottsmyndighetens bristande uppföljningssystem leder vidare till motvillighet från revisorernas sida gentemot detta ytterligare ansvar och revisorerna förbiser härigenom eventuella fördelar med en anmälningsplikt för revisorer i ett vidare perspektiv.

Ekobrottsmyndigheten kan inte skilja mellan vilka anmälningar som inkommit från revisorer respektive konkursförvaltare eller skattemyndigheten. Vi ställer oss därför frågande till om de, genom att underlåta att göra kontinuerliga uppföljningar, överhuvudtaget har en möjlighet att se på huruvida anmälningsplikten uppfyller sitt syfte eller inte. Vid ett tillfälle hösten 2000 presenterades ett försök till uppföljning av anmälningsplikten, vilket visade på 17 anmälningar under den ifrågavarande perioden. Datan hade insamlats med hjälp av förfrågningar via e-post till landets ekobrottsåklagare, där varken bortfallsmätning eller uppföljning gjorts. Vi ifrågasätter följaktligen hur tillförlitligt stöd Ekobrottsmyndigheten i själva verket hade för det presenterade utfallet. Vår kritiska hållning förstärks ytterligare av att även Ekobrottsmyndighetens representant, som personligen genomfört undersökningen, betvivlade datans reliabilitet.

En naturlig följd av ovanstående diskussion är att vi i sammanhanget även framhåller vår skepsis angående om Ekobrottsmyndigheten i realiteten klarar av fler anmälningar än de redan har. Under 2001 inkom 3019 anmälningar och strängt taget kan uppfattningen fås att detta redan är tillräckligt och att Ekobrottsmyndigheten därmed inte i dagsläget torde önska ytterligare anmälningar. En annan orsak till vår negativa ståndpunkt är att Ekobrottsmyndighetens utred-

ningar i dagsläget tar alldeles för lång tid. Inkomna anmälningar har idag en genomsnittlig tidsåtgång på 545 dagar innan beslut om åtal tas. Trots att vi är medvetna om att ekobrott i allmänhet kräver höga krav på bevisning och därigenom tar lång tid att utreda, anser vi att tidsåtgången likväl borde kunna reduceras. Ekobrottsmyndighetens ineffektiva hanterande leder till att etablerade och synnerligen hänsynslösa brottslingar ofta går fria. En annan orsak till lågt antal fällande domar är de mycket höga beviskraven som innebär betydande svårigheter för rättssystemet att komma till rätta med ekobrottslingarna. Ovanstående diskussion har bidragit till vår destruktiva uppfattning och vi anser att dagens ogynnsamma situation är en naturlig följd av att det i grunden brister i Sveriges rättssystem.

Dagens ineffektiva hanterande av inkomna anmälningar leder till att ekobrottslingarna får uppfattningen om att staten inte anser att anmälningspliktens utfall är det mest väsentliga. Vidare kommer de kriminella företagen inte att känna ängslan inför fortsatt illegal verksamhet så som annars skulle kunna vara fallet. En ökning av den ekonomiska brottsligheten skulle även kunna höra samman med den låga straffsatsen för ekobrottslighet. Påföljderna för ekobrott idag anser vi vara alldeles för milda, eftersom dagens situation ger brottslingarna incitament att begå brott och ta straffet. Ur brottslingarnas synvinkel överstiger således den kriminella handlingens positiva verkningar ofta de negativa konsekvenser som följer av upptäckten.

7.4.3 Ekobrottsmyndighetens roll

Främsta orsaken till att vi under processens gång blivit allt mer kritiskt inställda till Ekobrottsmyndigheten, är deras sätt att hantera inkomna anmälningar. Med dagens situation i åtanke kan det lätt uppfattas att anmälningsplikten implementerades utan vidare tanke på eventuella konsekvenser. Ett dåligt eller uteblivet uppföljningssystem medför, enligt vår uppfattning, negativa skadeverkningar. Exempelvis kan nämnas svårigheten för utomstående att följa upp domar, vilket på längre sikt leder till att revisorerna omöjligen kan etablera någon praxis. Eftersom juridiska begrepp många gånger ämnas tolkas med hjälp av just upprättad praxis, resulterar detta vidare i att den praktiska tillämpningen av vaga rekvisit såsom *kan misstänkas* försvåras betydligt.

Ekobrottsmyndigheten har som syfte att aktivt söka efter ekonomisk brottslighet, vilket helt naturligt får oss att ifrågasätta varför detta inte görs. Som vi tidigare nämnt är vi medvetna om att de i nuläget saknar de resurser som krävs för att kunna göra detta, men vi anser ändå att ansvar gällande bekämpandet av den ekonomiska brottsligheten i realiteten ligger inom deras ansvarsområde och således bör de också få detta till stånd. Så länge inte Ekobrottsmyndigheten själva i större utsträckning bidrar med sina kunskaper i kampen mot den ekonomiska kriminaliteten, kan de inte heller förvänta sig att revisorn kommer att göra det. Vi vill ännu en gång poängtera att revisorn som främsta syfte ska granska företagens

ekonomiska förvaltning och följaktligen inte aktivt söka efter ekobrott, vilket, som nämnts ovan, Ekobrottsmyndigheten ska.

Vi är av den uppfattningen att man genom en anmälningsplikt framför allt kan komma till rätta med oavsiktligt begångna fel, *error*, vilket förvisso är av betydelse. Dessa brott är dock marginella i sammanhanget och för att komma åt den verkligt grova ekonomiska brottsligheten, *fraud*, krävs betydligt större insatser än en anmälningsplikt för revisorer. Dessa brott är de mest skadliga för samhället och kan enligt vår uppfattning enbart bekämpas genom aktivt arbete från myndigheters sida. Anmälningsplikten skulle dock, i en perfekt värld där allt överensstämmer med teorin, kunna ha en effekt. I realiteten är det emellertid tveksamt om lagändringen har några större positiva effekter. Vår konklusion är att det svenska rättssystemet drastiskt måste förändrats för att möjliggöra bekämpning av den ekonomiska brottsligheten i stort.

8 Övergripande slutsatser

Detta kapitel syftar till att sammanställa vår studie i form av en slutdiskussion. Vi ska utifrån det valda syftet presentera för läsaren de slutsatser vi har kommit fram till. Kapitlet är avsett att besvara hur revisorns roll ser ut idag, efter anmälningspliktens införande samt att peka ut de mest väsentliga förväntningsgap av de vi har identifierat i analysen.

En förutsättning för att revisorn ska kunna utföra bästa möjliga granskning av företaget är en i grunden bra *förtroenderelation* revisorn och företagsledningen emellan. Kritikerna fruktade en försvagning av denna relation, till följd av anmälningsplikten, men vi menar att dessa farhågor inte infriades i praktiken. Vi anser vidare att införandet av anmälningsplikten förstärker revisorns klassiska och huvudsakliga roll som en *vägledande kontrollör* i företaget. En av orsakerna till att revisorn genom lagändringen inte ikläddes den polisiära roll som befarats ser vi i att seriösa företagare mestadels inte känner till anmälningsplikten. När det gäller de oseriösa företagarna anser vi att dessa alltid har sett revisorn som en polis och därför förändrades inte heller deras syn på revisorn genom lagändringen. Vidare har *revisorns roll* alltid sett olika ut beroende på det reviderade företags storlek; han upplever sig som vägledare i mindre företag respektive granskare i större. Vår uppfattning är att hans roll i olika företag sinsemellan inte har förändrats till följd av anmälningspliktens införande.

Utifrån en tolkning av våra empiriska erfarenheter anser vi att merparten av revisorerna inte agerar i enlighet med de skyldigheter de ålagts till följd av anmälningsplikten. I dagsläget föreligger skillnader mellan lagstiftarens åsyftan med anmälningsplikten och revisorns verkliga handlande, och således växer ett *förväntningsgap* fram. Gapets vida utsträckning är en kombination av olika faktorer; dels lagens vaga och abstrakta formulering och dels utformningen av sanktions-systemet. Sammantaget anser vi att dessa brister ger revisorn en möjlighet att medvetet inte handla i enlighet med gällande rätt och även incitament att underlåta att vidta åtgärder. Enligt vår mening bidrar dessa svagheter med anmälningsplikten till att lagens syfte inte uppfylls. Vår uppfattning är att det krävs en mer konkret och vägledande utformning av lagens rekvisit i kombination med strängare påtryckningsmedel mot revisorer som åsidosätter sin anmälningsplikt, för att komma till rätta med detta problem.

En korrekt tillämpad *anmälningsplikt* innebär att revisorns agerande förskjuts till att i större utsträckning tillgodose intressenternas förväntningar angående revisorns deltagande i bekämpandet av den ekonomiska brottsligheten. Lagändringen förskjuter således revisorns roll mot berörda parter föreställningar och medför

följaktligen en minskning av detta gaps omfattning. Revisorns olika intressenter har dock i många andra avseenden ofta motstridiga förväntningar på honom, vilket leder till att revisorn inte kan ta hänsyn till samtliga. Resultatet av detta blir att många förväntningsgap aldrig kommer att kunna elimineras. Revisorn måste ofta prioritera vissa intressenters behov och krav framför andras, varför det alltid kommer att finnas förväntningar som inte uppfylls och således kommer vissa befintliga gap att bestå.

Genom en korrekt tillämpning av anmälningsplikten kan man ändock endast komma åt en del av kriminaliteten. För att komma till rätta den mest skadliga och grova brottsligheten krävs ett mer aktivt arbete från myndigheternas sida. Revisorn ska, till skillnad från Ekobrottsmyndigheten, inte aktivt söka efter lagöverträdelser i företagen. Konklusionen av ovanstående anser vi vara att så länge Ekobrottsmyndigheten inte deltar mer effektivt i bekämpandet av den ekonomiska brottsligheten kan staten, enligt vår uppfattning, inte heller förvänta sig att revisorn ska göra det. I dagsläget anser vi således att det föreligger brister i samarbetet mellan Ekobrottsmyndigheten och revisorerna. Utvecklingen av denna relation kan endast framtiden utvisa.

Vi menar att anmälningsplikten först måste fungera på ett tillfredsställande sätt och stödjas av ett ömsesidigt och stimulerande samarbete för att möjliggöra framgångsrik bekämpning av ekonomisk brottslighet. Som dagens situation ser ut får vi uppfattningen om att anmälningsplikten endast är ett politiskt utspel; en symbolhandling från statens sida att visa sig handlingskraftig i kampen mot den ekonomiska brottsligheten och för att tysta ner en allt mer växande opinion. Trots vår kritiska inställning, delar vi med majoriteten av svenska folket uppfattningen om att den ekonomiska brottsligheten måste bekämpas. Förutsatt en mer konkret utformning av regleringen och vidare en regelrätt tillämpning av denna, anser vi att anmälningsplikten för revisorer är ett steg i rätt riktning.

9 Förslag till vidare forskning

I detta avslutande kapitel vill vi delge uppsatsens läsare intressanta ämnesområden som vi uppmärksammat under processens gång, genom att presentera våra förslag till vidare forskning.

Som med all forskning krävs en avgränsning och val av ett snävt problemområde för att möjliggöra en djupgående undersökning, som vidare ska kunna resultera i relevanta slutsatser. Allt eftersom processen framskrider kan det ibland vara nödvändigt att göra ytterligare avgränsningar, vilket resulterar i ett flertal intresseväckande aspekter som tvingas åsidosättas. Under arbetets fortlöpande har vi kommit i kontakt med ett flertal intressanta ämnesområden, vilka vi samtliga anser vara framtida potentiella uppsatsämnen, och de återges nedan.

Ett ämnesområde som vi i uppsatsens inledningsskede var mycket intresserade av inbegriper *revisorns skadeståndsansvar*. Samtliga gruppmedlemmar ansåg att dagens intensifierade debatt kring revisorns ansvar i olika företagskonkurser kräver en mer noggrann undersökning. Detta dels för att kunna inta ett mer kunskapsgrundat ställningstagande för eller emot revisorerna och dels eftersom samtliga av oss har förhoppningen om att i framtiden arbeta som revisorer.

Ett annat intressant område som vi i början av uppsatsarbetet tangerade, omfattar gränsdragningsproblematiken mellan *revisorsrollen* och *konsultrollen*, samt vidare dess koppling till hotet mot revisorns *oberoende*. Även denna aspekt av revisorns yrkesroll har i dagsläget lett till omfattande diskussioner. För att kunna utvärdera revisorns oberoende har en *analysmodell* utarbetats, vilken ska tillämpas i syfte att säkerställa oberoendet.

Vi är alla fyra intresserade av ekonomiska problemområden som även har en juridisk anknytning. Revisorns anmälningsplikt är ett bra exempel på detta, men vi anser även att det skulle vara av intresse att djupare studera *rättsfall* inom exempelvis något av ovan nämnda problemområden.

Källförteckning

Litteratur

Andersen, Ib (1998), *Den uppenbara verkligheten*, Studentlitteratur

Arnerup, Birgitta och Edvardsson, Bo (1992), *Marknadsföring av tjänster*, Studentlitteratur

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

Dahmström, Karin (2000), *Från datainsamling till rapport – att göra en statistisk undersökning*, Tredje Upplagan, Studentlitteratur

Flint, David (1988), *Philosophy and Principles of Auditing*, Macmillan

Grönroos, Christian (1996), *Marknadsföring i tjänsteföretag*, Tredje Upplagan, Liber Ekonomi

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

Hammarkvist, Karl-Olof, (1982), *Marknadsföring för konkurrenskraft*, Liber-Hermods AB

Holme, Idar Magne och Solvang, Bernt Krohn (1997), *Forskningsmetodik*, Andra Upplagan, Studentlitteratur

Leijonhufvud, Madeleine och Wennberg, Suzanne (2000), *Brott & straff i affärslivet*, Iustus Förlag

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

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

Moberg, Krister, Grere, Vagn, Langstedt, Lars Bo, Harpf, Tuomas och Eriksen, Morten (1992), *Revisorn och ekonomisk brottslighet*, NORD 1992:18, Allmänna förlaget

Thorell, Per (1999), *Företagens redovisning – grundläggande räkenskapsförståelse*, Tredje Upplagan, Iustus Förlag

Zeithaml, Valarie A., Parasuraman, A. och Berry, Leonard L. (1990), *Delivering quality service*, Free Press

Publicerade artiklar

Agerman, Per, "Rekordmånga anmälningar till Ekobrottsmyndigheten",
Ekonomi 24, 2002-02-12

Andersson, Hans och Johansson, Kjell, "En (o)möjlig revisorsroll?", Balans nr 1
2000

Backman, Björn och Jonsson, Bertil, "Amerikansk rekommendation om
oegentligheter: Kommer förväntningsgapet att minska nu", Balans nr 1 1998

"Dåligt samarbete mot ekonomisk brottslighet", 8 am dav, TT Nyhetsbanken,
2001-10-04

Elvén, Andreas och Eriksson, Inger, "Dialog: Fatalt göra revisorn till
ekobrottskämpe", Dagens Industri, 1996-03-29

Emanuelsson Korsell, Lars, "Organiserad brottslighet – vad är det?", Apropå nr 6
1999

Epstein, M.J och Greiger, M.A, "Invstor views of audit assurance: recent evidence
of the the expectation gap." Journal of Accountancy, nr 177 1994, summary

Eriksson, Rolf, "Revisorer avslöjar ekobrott – Ny lag ger resultat. Sedan
anmälningsplikt infördes har 17 fall utretts av åklagare", Dagens Nyheter
Ekonomi, 2000-08-31

Holmquist, Rolf, "Ett nytt arbetssätt mot ekobrotten", Apropå, nr 4 1998

Jennings, M.M., Reckers, P.M.J och Kneer, D.C, "The auditor's dilemma, the
incongruous judicial notions of the auditing profession and actual auditor practice."
American Business Law Journal, nr 29 1991, summary

Koh, Hian Chye och Woo, E-Sah, "The expectation gap in auditing" Managerial
Auditing Journal, volym 13 nr 3 1998

Lee, Tom, "Financial reporting quality labels", Accounting, Auditing &
Accountability Journal, volym 7 nr 2 1994

Ljung, Cecilia och Stetler, Carljohan, "Så tycker revisorerna om den lagstadgade
anmälningsplikten", Balans nr 8-9 2000

Lovell, Alan, "Moral reasoning and moral atmosphere in the domain of
accounting." Accounting, Auditing & Accountability Journal, volym 8 nr 3 1995,
summary

Lundvall, Sten, "Sten Lundvall, FAR:s representant i aktiebolagskommitten: Revisorns tystnadsplikt har blivit en het fråga", Balans nr 6-7 1995

Pehrson, Lars, "Omfattande ansvar för bolagsrevisorer", Juridisk Tidskrift 1996-97

Sikka, Prem, Puxty, Anthony, Willmott, Hugh och Cooper, Christine, "The impossibility of eliminating the expectations gap: some theory and evidence", Critical Perspectives on Accounting, volym 3 nr 9 1998

Skog, Rolf, "Revisors skyldighet vid misstanke om brott – vid årskiftet skall de nya reglerna börja tillämpas", Balans nr 12 1998

Skog, Rolf, "Penninghäleri – ännu ett brott för revisorn att uppmärksamma", Balans nr 10 1999

Strömqvist, Anders, "Revisorns skyldighet att anmäla misstanke om brott och rätten att bli omvald – några kommentarer till regeringsförslaget", Balans nr 2 1998

Strömqvist, Anders "Revisorsrollen och anmälningsplikten vid misstanke om brott – hur gick det?", Juridisk Tidskrift 2001-02

Svensson, Lennart, "Revisorn i trångmål", Balans nr 11 1991

Trehörning, Pär, "Front mot ekobrotten: Vilken roll får revisorn?", Balans nr 6-7 1994

Trehörning, Pär, "FAR tycker inte att revisorn ska ha generell plikt att anmäla brott", Balans nr 10 1993

Trehörning, Pär, "Är det för lätt att lura sin revisor?", Balans nr 10 1993

Övriga källor

Börjesson, Susanne, Harding Nilsson, Christine och Nilsson, Jessica, "Revisorns anmälningsplikt- bakgrunden till dess införande och reglernas effekter på förväntningsgapet", kandidatuppsats vid Företagsekonomiska institutionen Lunds universitet, VT 2001

Ekobrottsmyndighetens Årsredovisning 2001

FAR (2002), *FAR:s samlingsvolym 2002*, FAR Förlag AB

Hirschfeldt, Johan i Karnov (2001/02), *Svensk lagsamling med kommentarer*,
Upplaga 6, Fakta Info Direkt

Kronqvist, Christer, Runesson, Håkan och Sörgård, Ingela, *Vad är ekobrott?*,
Brottsförebyggande Rådet, 1997

Promemoria av Riksåklagarens och Riksskatteverkets arbetsgrupp (1994),
Rubicon – rutiner; brottsutredningar vid konkurs

Regeringens proposition 1997/98:99, *Aktiebolagets organisation*

SOU 1983:36, *Effektivare företagsrevision*

SOU 1995:44, *Aktiebolagets organisation*

Rättsfall

NJA 1992 s 471

NJA 1992 s 691

NJA 1993 s 539

NJA 1994 s 277

NJA 1994 s 336

NJA 1997 s 652

Elektroniska källor

FAR INFO, *Aktiebolagets organisation: Lagrådsremiss från
Justitiedepartementet*, nr 6 1998

FAR INFO, *EU:s grönbok om revisorer har kommit ut*, nr 13 1996

FAR INFO, *Revisorns skyldighet utvidgas vid misstanke om brott i bolaget*, nr 6
1997

FAR KOMPLETT 2002:1 (2002), *Ekonomiska brott i aktiebolag – revisorns
handlingsplikt enligt ABL*, FAR Förlag AB

FAR KOMPLETT 2002:1 (2002), *FAR:s revisionsbok 2000*, FAR Förlag AB

Revisorsnämnden, <http://www.rn.se/inforam.htm>, 2002-05-17

Muntliga källor

Personliga intervjuer

Albertsen, Nils, SET i Malmö, 2002-04-15

Moberg, Krister, Institutionen för handelsrätt, Ekonomihögskolan vid Lunds Universitet, 2002-04-15

Nilsson, Eva och Salomonsson, Stefan, Ekobrottsmyndigheten i Malmö, 2002-04-15

Telefonintervjuer

Anderson, Kristina, BDO Revision i Lund, 2002-04-18

Andersson Åke, Ernst & Young i Växjö, 2002-04-19

Argelius, Anders, Yngve/Lindvall i Helsingborg, 2002-04-22

Bergljung, Björn, Öhrlings PriceWaterhouseCoopers i Växjö, 2002-04-18

Brofors, Anders, Öhrlings PriceWaterhouseCoopers i Malmö, 2002-04-22

Engerstedt, Urban, FAR, 2002-04-10

Eskilsson, Per, Revisorsnämnden, 2002-04-10

Larsson, Lars-Erik, Andersen i Malmö, 2002-04-22

Möller, Willard, SET i Helsingborg, 2002-04-18

Nilsson, Anna-Greta, Deloitte & Touche i Malmö 2002-04-22

Sjöberg, Peter, Ernst & Young i Malmö, 2002-04-19

Skog, Rolf, Justitiedepartementet, 2002-04-25

Stränggård, Martin, KPMG i Helsingborg, 2002-04-23

Strömqvist, Anders, Öhrings PriceWaterhouseCoopers i Stockholm, 2002-04-24