



Kandidatuppsats
Juni 2008

Företagsekonomiska institutionen
EKONOMIHÖGSKOLAN VID
LUNDS UNIVERSITET



Föreställningar om revisorers anmälningsplikt

Handledare
Gunnar Wahlström

Författare
My Nga Vuong

Förord

Jag vill härmed tacka alla respondenter som tagit sig tid att besvara min enkät och göra denna undersökning möjlig.

Likaså vill jag rikta ett stort tack till min handledare Gunnar Wahlström för all den hjälp och det stora stöd jag fått under uppsatsens gång.

Lund, juni 2008

My Nga Vuong

Sammanfattning

Titel:	Föreställningar om revisorers anmälningsplikt
Seminarium	2008-06-05
Ämne/Kurs	FEKK01, Examensarbete kandidatnivå, 15 poäng
Författare	My Nga Vuong
Handledare	Gunnar Wahlström
Nyckelord	Anmälningsplikt, ekonomisk brottslighet, föreställning, påverkan, revisor.
Syfte	Syftet med denna kandidatuppsats är att beskriva och undersöka revisorers föreställningar om anmälningsplikt vid ekonomiska brott i aktiebolag.
Metod	Eftersom jag har ett större antal respondenter har jag valt att tillämpa den deduktiva ansatsen, detta för att komma fram till min analys och kunna dra generella slutsatser. Jag utgår från befintliga teorier och går därefter närmare in på den empiriska delen av min undersökning. Empirisk data har samlats in via elektroniska frågeformulär. Dessa har skickats ut till ett antal auktoriserade och godkända revisorer och andra relevanta instanser, som slumpmässigt valts ut från FAR SRS:s medlemsregister för Malmö/Lund-området. Då jag vet att revisorer oftast har tidsbrist, utformade jag enkäten till att inte ta längre tid att besvara än cirka fem minuter. Enkätsvaren har sedan analyserats utifrån den teoretiska referensramen i förhållande till uppsatsens syfte.
Teoretiskt perspektiv	Bakgrunden som ges inom den teoretiska referensramen inleds med revisorns roll i kampen mot den ekonomiska brottsligheten och därefter presenteras olika ämnen som bidrar till utvecklingen av en allmän revisionspraxis.
Empiri	Revisorer, såväl auktoriserade som godkända, har fått ett allt bredare arbetsområde, bland annat sedan lagen om anmälningsplikt vid

misstänkta ekonomiska brott infördes i Revisorslagen. Revisorernas syn på anmälningsplikten och sin egen situation i samband med användandet av denna lag har varit mitt objekt i denna undersökning.

Resultat

Undersökningen visar revisorernas föreställningar om användandet av lagen om anmälningsplikt vid misstänkta ekonomiska brott. Den ger även en god inblick i en revisors yrkesroll samtidigt som den visar hur vitt skilda föreställningar som kan förekomma, exempelvis vad gäller frågan om vilken typ av brott en revisor oftast kan förebygga eller förhindra. Av respondenterna var andelen auktoriserade revisorer mer än dubbelt så stor som andelen godkända revisorer och könsfördelningen dem emellan visade på samma förhållande, då männen var mer än dubbelt så många till antalet som kvinnorna. Nästan hälften av respondenterna tyckte att det var viktigt för revisorer att bekämpa brottslighet, medan resten av dem var av motsatt uppfattning respektive inte tyckte att detta var en revisors uppgift. Då en mycket stor andel av respondenterna faktiskt befunnit sig i den situationen att de måst göra anmälan om misstänkt brott till åklagare, visar undersökningen också att en viss procent av dem tror eller upplever att deras anmälan på något sätt har påverkat deras relation till klienten. Samtliga revisorer hade dock svarat, att deras respektive relation till nuvarande klienter upplevdes som god.

I övrigt belyser undersökningen revisorernas tankar om hur lagreglerna skulle kunna ändras för att effektivisera deras egen roll i ett brottsförebyggande syfte. Några revisorer var dock av den uppfattningen att deras ansvarsområde redan nu var för stort. En liten del av revisorerna tyckte sig också uppleva en konflikt mellan sin roll som rådgivare och sin roll som revisor, vilket i sig skulle kunna påverka den brottsförebyggande delen i deras arbete. Trots detta var det bara en mindre andel av de svarande revisorerna som aldrig hade gjort någon anmälan om brott.

Abstract

Title	Auditor's conception of the obligation to report
Seminar date	2008-06-05
Course	FEKK01, Degree Project Undergraduate level, Business Administration, 15 University Credits Points
Authors	My Nga Vuong
Advisor	Gunnar Wahlström
Key words	Auditor, conception, economic crime, effect, obligation to report.
Purpose	The purpose of this project is to describe and examine auditors' conception of their obligation to report economic crime in limited companies.
Methodology	Because of the large number of respondents I have chosen the deductive way of getting to my analysis and to be able to draw a general conclusion. Starting from available theories I then continue into the empirical part of my survey. Empirical data I have got through electronic inquiry forms. These were sent out to a randomly selected number of authorized and validated auditors as well as other relevant authorities, all members of the FAR SRS in the towns of Lund and Malmo. As it is well known that auditors mostly are in lack of time, I composed my inquiry to take not more than about five minutes to respond to. The result has then been analyzed on the basis of the theoretical frame of reference, in relation to the purpose of this project.
Theoretical perspectives	The background given within theoretical frame of reference begins with the auditors' role in the fight against the economic crime and it continues with other subjects conducting to the development of a general audit's practice.
Empirical foundation	Auditors, as well authorized as validated, have an expanding

sphere of activity, especially since the law of obligation to report suspected economic crime was introduced into the Law of Auditors. The auditors' thoughts about the obligation to report, as well as their own situations in connection with the application of this law have been the subjects of this project.

Conclusion

The survey shows the auditors' conception to their application of this law of obligation to report suspected economic crimes. It also gives a good insight into an auditor's occupational role, at the same time as it shows how widely differing opinions there can be, for example about what type of crime an auditor can possibly prevent. Looking at the respondents the proportion of authorized auditors was more than twice as large as the proportion of validated auditors, and concerning their sex the same relation appeared, male auditors were more than twice as many as the female auditors. Almost half of the respondents found it important to prevent crime, while the rest of them were of the opposite opinion, or did not think this was an auditor's assignment. As a very large part of the respondents has actually been in the position of being forced to report a suspected crime to a prosecutor, the survey also shows that some percent of them believes or have noticed that the report they made in some way has affected the relation to their client. Yet all the auditors had answered that they experienced their relation to present clients as good. In other respect the survey elucidates the auditors' thoughts about how the law rules could possibly be changed in order to render their own role in preventing crimes more effective. Yet some of the auditors were of the opinion that their area of responsibility already was too extensive. A minor part of the auditors thought that they had a conflict between their roles as counsellors and their roles as auditors, what actually could be affecting the crime preventing part of their work. In spite of this only a minor part of the responding auditors had never reported a crime.

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslagen (2005:551)
BCCI	Bank of Credit and Commerce International
BFL	Bokföringslagen
BrB	Brottsbalken
BRÅ	Brottsförebyggande rådet
EBM	Ekobrottsmyndigheten
FAR	Föreningen Auktoriserade Revisorer
ISA	International Standards on Auditing
RevL	Revisorslagen (2001:883)
RS	Revisionsstandard i Sverige
SOU	Statens Offentliga Utredningar (1995:44)
SRS	Svenska Revisorssamfundet

Innehållsförteckning

FÖRORD	2
SAMMANFATTNING	3
ABSTRACT	5
FÖRKORTNINGAR	7
1 INLEDNING	10
1.1 PROBLEMDISKUSSION	10
1.2 FORSKNINGSPRÅG	11
1.3 SYFTE	11
1.4 DISPOSITION	12
2 METOD	13
2.1 VAL AV ÄMNE.....	13
2.2 FORSKNINGSPRAXIS.....	13
2.3 DATAINSAMLING OCH TILLVÄGAGÅNGSSÄTT	14
2.3.1 Enkäter	16
2.3.2 Publicerade källor	17
2.4 KÄLLKRITIK.....	17
2.5 KAPITELSAMMANFATTNING.....	18
3 LITTERATURGENOMGÅNG	19
3.1 REGLERING AV REDOVISNINGSPRAKTIK I KAPITALISTISKA SAMHÄLLEN.....	19
3.2 REVISORNS BETYDELSE FÖR UTVECKLINGEN AV REDOVISNINGSPRAXIS	21
3.3 REVISORNS ROLL I KAMPEN MOT DEN EKONOMISKA BROTTSLIGHETEN	22
3.4 REVISORNS UPPGIFTER.....	23
3.4.1 God revisorssed.....	24
3.4.2 Tystnadsplikt.....	25
3.5 INTRESSENTMODELLEN.....	25
3.6 REVISIONSPROCESSEN	27
3.7 REVISORERS ANMÄLNINGSPLIKT	28
3.7.1 "Oskäligt dröjsmål" och "kan misstänkas"	32
3.7.2 Revisorns skadeståndsansvar	32
3.8 EKOBROTTSMYNDIGHETEN.....	33
3.9 EKONOMISK BROTTSLIGHET.....	33
3.10 KAPITELSAMMANFATTNING.....	35
4 RESULTATREDOVISNING	36
4.1 ENKÄTUNDERSÖKNINGEN	36
4.1.1 Könsfördelning inom urvalsgruppen revisorer.....	36
4.1.2 Revisorns befattning på revisionsbyrå	37
4.1.3 Revisorns anställningstid på nuvarande arbetsplats	37
4.1.4 Antal anställda inom de respektive revisionsbyråerna	38
4.1.5 Konkurrens om klienterna.....	39
4.1.6 Revisorernas relation till sina klienter.....	39
4.1.7 Vidareutbildning gällande lagen om anmälningsplikt.....	40
4.1.8 Revisorns syn på bekämpandet av brottslighet	41
4.1.9 Revisorns benägenhet att anmäla misstanke om brott till åklagare.....	42
4.1.10 Brottsom revisorer tror sig förebygga oftast.....	42
4.1.11 Revisorns åsikt om skälig tid för styrelsen att åtgärda ett eventuellt brott	43
4.1.12 Revisorns åsikt om att ge klienten extra tid att utreda det förekommande brottet.....	44
4.1.13 Anmälningspliktens eventuella påverkan på informationsflödet	45
4.1.14 Revisorns konflikt mellan rollen som rådgivare och rollen som revisor	46
4.1.15 Revisorns rådgivningsansvar.....	46

4.1.16	Revisorns syn på revisorsförsäkring för de risker som tas i arbetet.....	47
4.1.17	Revisorernas syn på om lagreglerna skulle kunna förbättras	48
4.1.18	Övriga synpunkter	48
4.2	KAPITELSAMMANFATTNING.....	49
5	SLUTDISKUSSION.....	50
5.1	SLUTDISKUSSION	50
5.2	EGNA REFLEKTIONER	51
5.3	FÖRSLAG TILL FORTSATT FORSKNING	53
	KÄLLFÖRTECKNING	55

1 Inledning

I detta kapitel introduceras läsaren i ämnet och ges en bakgrund till min problemformulering. Detta leder fram till uppsatsens syfte och avgränsning. Kapitlet avslutas med en disposition.

1.1 Problemdiskussion

År 1910 infördes i Aktiebolagslagen krav på revision inom aktiebolag. Åtgärder har stegvis tillkommit gällande bland annat revisorns utbildning och kunskap, vilka spelar en central roll för dennes fortsatta yrkesutövande. (Artsberg, 2003)

Under senare år har den ekonomiska brottsligheten i samband med bolagsskandaler rönt stor uppmärksamhet i företagsvärlden. Bland annat har namnen Enron, Skandia, Tyco och Worldcom hängt ut i media.¹

Ekobrottsmyndigheten med syfte att bekämpa den ekonomiska brottsligheten i Sverige bildades år 1998² och den 1 januari 1999 infördes lagen om revisors anmälningsplikt vid misstanke om brott. Denna lag innebär att revisorer är skyldiga att anmäla till åklagare eller polis om styrelseledamot eller verkställande direktör kan misstänkas för något av de i lagen uppräknade brotten. (ABL 9:42 – 44 §§) Enligt Statens offentliga utredning var syftet med införandet av denna skyldighet att ytterligare öka kampen mot den ekonomiska brottsligheten. (SOU, 1995:44) Innan lagen trädde i kraft hade revisorn varit förhindrad av sin tystnadsplikt att ge upplysningar om bolaget till utomstående och till aktieägare.

Syftet med införandet av lagen om anmälningsplikt vid misstanke om brott är att revisorn ska bli mer inställd på granskning. Enligt en nationell undersökning var många revisorer negativa till anmälningsplikten i inledningsskedet, eftersom de trodde att det kunde försämra relationen mellan dem själva och företagen om de nu skulle agera företrädare för polis- och rättsväsende. (Balans nr 8-9/2000) Fortfarande är en del revisorer emot införandet av anmälningsplikten, eftersom den kan medföra ett hot mot förtroenderelationen mellan revisor och klient. Tystnadsplikten är en av de viktigaste kvalifikationerna för att revisorn ska kunna genomföra ett bra revisionsarbete. (Cassel, 1996) Informationen som bolaget lämnar ut blir mer trovärdig och omvärldens förtroende ökar om den granskats av en kompetent och oberoende revisor

¹ http://www.ollerossander.se/?page_id=39. (2008-04-27)

² <http://www.ekobrottsmyndigheten.se/templates>. (2008-04-27)

som inte har något direkt intresse i bolaget. (Balans nr 2/1999) Revisorn har ofta en bra relation med företagsledningen och därmed dämpas dennes tendens att utföra en anmälningsplikt som skulle kunna skada företaget eller dess företrädare. Om revisorn dröjer med att anmäla vid misstanke om brott, innebär detta att revisorn utsätter sig själv för en risk. Skulle bolaget sedan gå i konkurs kan revisorn komma att stämmas av konkursboets fordringsägare, då dessa i enlighet med den nya lagstiftningen förmodligen skulle påstå att skadan varit mindre om revisorn gjort anmälan redan då denne började misstänka att brott begåtts. Revisor kan, om denne inte gjort anmälan vid misstanke om brott, anmälas till Revisorsnämnden samt utdömas ett skadestånd för att inte ha handlat utifrån vad lagen säger. (Balans nr 8-9/2000)

1.2 Forskningsfrågan

Problemdiskussionen kan sammanfattas i följande frågeställning:

- Vad har revisorer för uppfattning om anmälningsplikt vid ekonomiskt brott?
- Påverkas revisorers förhållande till klienterna av deras beslut att anmäla?

1.3 Syfte

Syftet med denna kandidatuppsats är att beskriva och undersöka revisorers föreställningar om anmälningsplikt vid ekonomiska brott i aktiebolag.

1.4 Disposition

- Kapitel 1 I detta kapitel vill jag leda in läsaren på de problemområden som jag kommer att behandla i min uppsats samt visa vad jag har kommit fram till i forskningsfrågan, åtföljt av syftet.
- Kapitel 2 Detta kapitel redogör för den metod och de ansatser som jag har valt för genomförandet av min studie och för att uppnå syftet med denna. Som avslutning redogörs även för källkritik samt görs en kapitelsammanfattning.
- Kapitel 3 Detta kapitel inleds med reglering av redovisningspraktik i kapitalistiska samhällen samt revisorns roll i kampen mot den ekonomiska brottsligheten. Därefter presenteras olika ämnen som bidrar till utvecklingen av en allmän revisionspraxis och slutligen görs en kapitelsammanfattning.
- Kapitel 4 Detta kapitel presenterar resultatredovisningen närmare genom att jag förklarar vilka frågor jag har ställt till revisorerna och varför jag har valt dessa frågor. Svaren på frågorna presenteras i samma ordning som de förekommer i enkätformuläret. Därefter följer kapitelsammanfattning.
- Kapitel 5 Detta kapitel beskriver studiens slutsatser och egna reflektioner. Förslag ges även till fortsatt forskning.

2 Metod

Detta kapitel redogör för den metod och de ansatser som jag har valt för genomförandet av min studie och för att uppnå syftet med denna. Som avslutning redogörs även för källkritik samt görs en kapitelsammanfattning.

2.1 Val av ämne

Sedan lång tid tillbaka har revisorer för att stärka företagets/klientens säkerhet haft en tungt vägande tystnadsplikt. Denna har inneburit att information av sådan vikt, att den vid felaktig användning skulle ha kunnat skada företaget, inte fått lämnas ut av revisor. Eftersom det snart är tio år sedan lagen om revisorers anmälningsplikt tillfördes revisorslagen, anser jag att det måste ligga ett stort intresse i frågan om hur dagens revisorer skulle agera vid misstanke om begånget s.k. ekobrott i ett företag. Utifrån denna tankegång har jag gjort valet att med min undersökning försöka klarlägga denna fråga.

2.2 Forskningsansats

För att ta fram kunskap om samhälle, organisationer eller mänskligt beteende till en sådan här undersökning kan man välja mellan den deduktiva eller den induktiva ansatsen. Vid deduktion syftar man till att förklara verkligheten, testa befintliga teorier och utveckla dessa, vilket kallas bevisföringens väg. Vid induktion utgår man från empirin och utvecklar sedan en ny teori utifrån denna, vilket kallas upptäckens väg. Tillvägagångssättet som dessa båda ansatser bygger på möjliggör att man kan dra vetenskapliga slutsatser. (Artsberg, 2003)

Eftersom jag har ett större antal respondenter har jag valt att tillämpa den deduktiva ansatsen, detta för att komma fram till min analys och kunna dra generella slutsatser. Jag kommer att utgå från befintliga teorier och därefter gå närmare in på den empiriska delen av min undersökning. Den induktiva ansatsen lämpar sig bäst för mindre undersökningar med endast ett fåtal respondenter och jag har därför valt att inte använda mig av den. Den skulle också ha tagit betydligt längre tid i anspråk vad gäller insamling av data och analysering. (Saunders et al, 2007)

2.3 Datainsamling och tillvägagångssätt

En undersökning går till stor del ut på inhämtning av information, som, beroende på sin karaktär, kan benämnas antingen primär- eller sekundärdata. Vid användandet av sekundärdata ställs utredaren dock ofta inför det problemet, att dessa inte exakt kan belysa de avsedda frågeställningarna. Av den anledningen måste utredaren i varje enskilt fall kritiskt värdera såväl kvalitet som användbarhet. (Lekvall & Wahlbin, 1993) Vid behov av tilläggsinformation till sekundärdata eller om undersökningen avser områden som inte redan har utforskats måste utredaren själv ta fram denna information, som då benämns primärdata. (Andersen, 1998) Mitt arbete innefattar till viss del sekundärdata. Jag har dock, för att visa på mitt problem, även valt att själv ta fram information, det vill säga primärdata, och en av de främsta metoderna för att göra detta är genom en så kallad surveyundersökning.

En surveyundersökning går till så, att man mäter i förväg utsedda förhållanden. Resultatet av en sådan mätning är mycket intressant, då data här inte presenteras i form av beskrivningar av enskilda förhållanden i undersökningen, utan istället visas fram i form av diagram och tabeller där fördelningen av de undersökta förhållandenas olika egenskaper belyses.

En surveyundersökning kan utföras som en totalundersökning. Det är dock vanligare att man gör ett visst urval som sedan antas representera den bakomliggande målpopulationen.

Möjligheterna man sedan har att utifrån detta urval dra slutsatser om målpopulationen är naturligtvis beroende av bredden på urvalet och vilket urvalsförfarande man använt men även det bortfall som eventuellt har erhållits i undersökningen.

Med en fallstudie, som oftast är av kvalitativ karaktär, görs en mångsidig och djupgående beskrivning av ett enskilt fall, som har valts ut efter vissa kriterier. Det undersökta fallets relation till en viss målpopulation går det dock inte att dra några speciella slutsatser om. (Lekvall & Wahlbin, 1993) En helt objektiv undersökning är således inte möjlig. Skulle primärdata exempelvis ha hämtats in intervjuvägen kan man, genom att låta den intervjuade uttala sig om hur intervjuaren tolkat de insamlade svaren, undgå ett felaktigt resultat. (Ryan et al, 1992).

Om man avser att ha som mål möjligheten att kunna kvantifiera resultatet av ett arbete, kan man med hjälp av ett större antal revisorer genomföra en surveyundersökning. I ett sådant fall skulle man sedan också kunna dra generella slutsatser angående revisorer.

Väljer man den kvantitativa metoden, vilket jag har gjort i den här undersökningen, väljer man oftast också intervjuenkäter, där frågorna har bestämts på förhand och svarsalternativen är standardiserade. Detta på grund av att det är ganska enkelt att skicka ut ett större antal enkäter. Risken för bortfall kan dock bli ett problem om man inte lyckas minimera denna.

Motsatsen till detta förfarande är att inhämta information via en intervju, vilket lämpar sig bäst i sådana fall där undersökaren inte har någon möjlighet att observera det som han avser att undersöka. Denna metod kan även användas i inledningen av en undersökning, innan undersökningens inriktning har fastställts och betraktas då som en kvalitativ metod. I andra fall, där man har en viss teoretisk kunskap om ämnet men kan behöva ytterligare infallsvinklar, kan det dock vara lämpligt att använda sig av ett mellanting mellan informationsintervju och intervjuenkät. Man talar då om en delvis strukturerad intervju. Utgångspunkten är ett visst förhållande som ska undersökas och man har i förväg tagit fram en intervjuguide, som ska fungera som en checklista under intervjun, detta för att undvika att viktiga områden glöms bort men även för att kunna förhindra onödiga utsvävningar. (Andersen, 1998)

Jag kunde konstatera, att den delvis strukturerade intervjun och dess förutsättningar var den metod som skulle passa bäst för min undersökning. Då jag redan tidigare i min utbildning har erhållit viss teoretisk kunskap i ämnet, har jag inför den empiriska delen i denna undersökning valt att göra kompletterande litteraturstudier. Jag har dessutom varit öppen för ytterligare kompletteringar genom de svar jag fått från respondenterna i min intervjuenkät.

I de fall mätinstrument används i en undersökning bör man också vara observant på att mätfel kan uppstå vid felaktig användning eller om instrumenten är ofullständiga. Beträffande mätfelen handlar det om validitet eller reliabilitet. Validitet är ett annat ord för giltighet och visar om man med den valda mätmetoden mäter endast det som var avsett att mätas. Reliabilitet däremot betyder tillförlitlighet och visar om undersökningen är utförd på ett korrekt sätt. Mätmetoden måste dels kunna motstå ett slumpmässigt inflytande och dels bygga på ett representativt urval av intervjupersoner för att ett tillförlitligt resultat ska kunna uppnås.

Om reliabiliteten är låg har den valda mätmetoden inte definierats tillräckligt strikt. (Lekvall & Wahlbin, 1993) För att resultatet av en undersökning ska anses vara trovärdigt måste det ha såväl hög validitet som hög reliabilitet. (Eriksson & Wiedersheim-Paul, 1999)

2.3.1 Enkäter

Intervjuerna i min undersökning har, som ovan nämnts, gjorts med hjälp av elektronisk enkät. Intervjubrevet skickades ut med bifogat frågeformulär till ett antal såväl auktoriserade som godkända revisorer. Då jag vet att revisorer oftast har tidsbrist, utformade jag enkäten till att inte ta längre tid att besvara än fem minuter.

Att utnyttja webben för enkätutskick kan ha både för- och nackdelar. När det gäller fördelar är det framför allt snabbheten, enkelheten och den mindre kostnaden som är utslagsgivande. Kostnaderna för brevpapper och porto bortfaller och det är också mindre kostsamt att visa bilder, t ex diagram och liknande i såväl färg som i svart/vitt på webben. (Medlin et al, 1999) En annan fördel är att man med lätthet kan göra en utvärdering av enkätresultatet respektive sammanställa en rapport om detta.

Saunders et al (2007) belyser det faktum att en webbenkät inte är beroende av var någonstans enkätdeltagaren finns, det geografiska avståndet har här ingen som helst betydelse. Likaså betonas att man med en webbenkät har större möjlighet att nå rätt person, vilket i sin tur höjer tillförlitligheten hos enkätresultatet.

En webbenkät kan också upplevas som ett positivt alternativ när frågorna som ställs är av känslig natur, eftersom respondenterna då kan garanteras anonymitet och man med större säkerhet kan utgå från att svaren motsvarar verkligheten. Väljer man istället att ta personlig kontakt med de utvalda respondenterna, t ex via e-post eller per telefon, väljer man samtidigt bort anonymiteten i och med att man då vet vilken respondent som svarat vad på frågorna. Risken finns att detta förfarande kan upplevas negativt av respondenterna och att svaren då inte heller blir helt tillförlitliga. (Medlin et al, 1999).

Alternativet att uppsöka och på plats intervju de utvalda respondenterna var uteslutet, då detta skulle ha tagit alltför mycket tid i anspråk och kostnaderna för resor med mera skulle ha blivit höga. Jag skulle inte ha hunnit med att inom rimlig tid intervju ett så stort antal respondenter, att jag sedan kunnat behandla svarsresultatet som representativt för Sveriges alla revisorer. (Saunders et al, 2007) Tillförlitligheten hos svaren skulle eventuellt också ha varit nedsatt, beroende på att anonymiteten även i detta fall skulle ha varit bortvald.

Till nackdelarna med en webbenkät kan även räknas dels att det fortfarande finns arbetsplatser som inte har tillgång till Internet och att man därför inte kan nå vissa personer den vägen, dels att man som frågeställare kanske utformar frågorna på sådant sätt, att respondenten måste besvara dem i en viss ordning för att kunna gå vidare i enkäten. Är frågorna och de i förväg

givna svarsalternativen dessutom formulerade på ett sådant sätt, att de kan upplevas som jobbiga, kan den utvalda personen till och med välja att inte besvara enkäten. (Medlin et al, 1999)

2.3.2 Publicerade källor

Då det är av yttersta vikt för undersökningen att ha så god kunskap som möjligt om det ämne som omfattas av forskningsfrågan, det vill säga vad revisorer har för uppfattning om sin anmälningsplikt respektive om deras förhållande till klienten påverkas av deras beslut att anmäla, har jag sökt litteratur om detta. Jag har för min empiriska studie använt mig av Lunds Universitets databaser ELIN, Libris och Lovisa. Viss information har jag fått på FAR SRS:s hemsida samt via sökning på Google. Som sökord där har jag angivit ”ekonomisk brottslighet” och ”revisorers anmälningsplikt/anmälningskyldighet”.

På detta vis har jag på ett enkelt men ändå tillfredsställande sätt och till ringa kostnad kunnat få fram en hel del information som jag kunnat använda i kombination med svaren jag fått på frågorna i mina enkätbrev.

2.4 Källkritik

I en undersökning ska alla källuppgifter granskas kritiskt. En mycket viktig del av källgranskningen är att pröva t.ex. validitet, relevans och reliabilitet. Källgranskningen resulterar i att de ämnen som bedöms som oantagliga sorteras bort. Man kan underlätta denna bedömning genom att använda sig av källkritiska kriterier t.ex. samtidskrav, tendenskritik och beroendekritik (Rienecker & Stray Jørgensen, 2002).

Av den sökta och funna litteratur som jag använt mig av i undersökningen har tidningsartiklar varit till stor hjälp. Huvuddelen av dessa har utgetts efter införandet av revisorns anmälningsplikt vilket gör att de anses betydelsefulla. Jag har därför sökt efter senare års artiklar i det ämne som jag valt för min uppsats. Sedan lagen om revisors anmälningsplikt infördes har flera artikelförfattare försökt belysa detta ämne. Det kan dock många gånger vara svårt att avgöra om informationen i en artikel är riktig eller ej, eftersom det ofta inte finns angivet i artikeln varifrån textförfattaren fått sin information. Detta, liksom även det sätt de hanterat sina källor på, har i viss mån försvårat för mig att göra en korrekt bedömning.

2.5 Kapitelsammanfattning

Lagen om anmälningsplikt för revisorer infördes för 9 år sedan. Då syftet är att beskriva och undersöka revisorers föreställningar om anmälningsplikt av ekonomiska brott i aktiebolag har jag med anledning av ett större antal respondenter valt att tillämpa den deduktiva ansatsen för att komma fram till min analys och kunna dra generella slutsatser. Undersökningen går till stor del ut på inhämtning av information, som, beroende på sin karaktär, kan benämnas antingen primär- eller sekundärdata. Mitt arbete innefattar både primär- och sekundärdata. Intervjuerna i min undersökning har gjorts med hjälp av elektronisk enkät. I en undersökning ska alla källuppgifter granskas kritiskt, eftersom resultatet bör ha såväl hög validitet som hög reliabilitet för att det ska anses vara trovärdigt.

3 Litteraturgenomgång

Detta kapitel inleds med reglering av redovisningspraktik i kapitalistiska samhällen samt revisorns roll i kampen mot den ekonomiska brottsligheten. Därefter presenteras olika ämnen som bidrar till utvecklingen av en allmän revisionspraxis.

3.1 Reglering av redovisningspraktik i kapitalistiska samhällen

Ett antal artiklar inom området, bland annat av Puxty med flera (Puxty et al, 1987), bygger på Streecks och Schmitters modell. Puxty med flera behandlar det ramverk som Streeck och Schmitter utvecklat för att göra det möjligt att undersöka hur avancerade kapitalistiska samhällen reglerar sin redovisningspraktik. Man gör en kritisk granskning av modellen, vilket resulterar i kritik av ramverkets begränsningar samt en argumentation för de brister man upplever genom att ramverket fokuserar på nationsstaten. Man anser att det inte tas någon hänsyn till betydelsefulla internationella och transnationella regleringsinstitutioner.

Efter en jämförande analys mellan fyra olika nationsstater slår Puxty med flera fast att redovisningen regleras på olika sätt inom dessa stater. De tre principerna marknad, stat och samhälle förekommer i alla fyra nationsstaterna, samhälle dock jämförelsevis i mindre omfattning. I sådana länder där lagsystemen är kodifierade är det grundläggande att lagkoderna reglerar det mesta och man utgår därför ifrån att regleringen av deras redovisning är begränsat påverkad av marknadsprinciperna. De olika sätten att reglera medför olika potential och olika problem. Redovisning och revision varierar beträffande ansvarsförhållandet till tredje part. För att sammanfatta det hela anser Puxty med flera att en gemensam mall för principerna marknad, stat och samhälle inte är att räkna med, då en sådan verkar vara beroende av varje enskilt fall. Vidare anser Puxty med flera att det knappast är troligt att de fyra nationsstaterna någonsin kommer att visa helt kompetenta institutioner, eftersom det finns motsägelser inom alla regleringsprinciper. Detta, menar man, gäller även för den praktiska tillämpningen av redovisning.

Även Willmott med flera (Willmott et al, 1992) gör en undersökning angående redovisningen i fyra kapitaliststater, där man speciellt beaktar självreglering enligt redovisningsprofessionen.

Revisorer och experter, styrda av såväl sin yrkeskunnighet som etiska regler och praxis inom affärsvärlden, ligger här bakom utvecklandet av de regler som gäller för redovisning.

Men även den historiska utvecklingen i de olika staterna har stor betydelse för utförandet av redovisningen. Här menar Sten Jönsson (Jönsson, 1991) att kulturella skillnader medför olika former av redovisning. Han har bland annat baserat en av sina analyser på tre undersökningar av normbildande processer här i Sverige, detta för att kunna analysera normutveckling utan påverkan av kulturella olikheter. Studien avsåg kommuners redovisning, finansiell redovisning och intern kostnadsredovisning. Enligt Sten Jönsson kan redovisningens roll byggas på och utvecklas vid sådana tillfällen då befintliga regler upplevs otillräckliga, dock endast om ytterst trovärdiga personer kan ta sig an detta förändringsarbete. Sten Jönsson är av den mening att praktiskt erfarna personer har större auktoritet helt allmänt och anser därför att den enklaste vägen att få igenom en förändring på redovisningssidan är via ett praktiskt resonemang.

För att få legitimitet åt en förändring är det av vikt att den speglar det intresse som finns hos allmänheten. Att FAR:s direkta inflytande och därmed också möjligheten att arbeta effektivt har sina begränsningar, beror på att man arbetat fram förändringar internt och utan hänsyn till allmänhetens önskemål. Man har istället valt att infiltrera svenska staten och att själva fungera som expertis vid framtagning av de nya regler, som sedan tas i bruk av staten.

Inom den externa redovisningen har, enligt Sten Jönsson, utvecklingen av processer och mönster inom praxis genomgått en förändring. Denna förändring består i att det numera ofta är så att de större företagen lägger vikt vid den totala kompetensen inom en revisionsbyrå istället för att se till enbart den enskilde revisorns kompetens. Tidigare var det så att den enskilde revisorn själv hade hand om all kontakt med de större företagen.

Revisorer och ekonomichefer verkar dock se helt olika på revisorns roll. Ekonomicheferna menar att de själva står för allt initiativtagande och att revisorerna sedan godtar detta, medan revisorerna påstår motsatsen, att ekonomicheferna arbetar utifrån de råd de fått av revisorerna.

Dessa meningsskiljaktigheter till trots är den allmänna uppfattningen att revisorns roll kommer att få en allt större betydelse i framtiden, parallellt med en ökad utveckling av regler och anvisningar. (Jönsson, 1985)

3.2 Revisorers betydelse för utvecklingen av redovisningspraxis

Enligt Sten Jönssons resonemang kan man se historiska kopplingar till det faktum att det är revisorerna som är pådrivande vad gäller förändringar i redovisningen. Det förekommer inom våra institutioner att vissa positioner tillsätts med personer som har intresse av att delta i utvecklingen av redovisningspraxis. Dessa personer har en gedigen kunskap i ämnet och har oftast också en organisation bakom sig som stöd för sitt utvecklingsarbete. (Jönsson, 1985)

Enligt aktiebolagslagen anno 1895 skulle såväl räkenskaper som förvaltning granskas av revisorer, vilket i förlängningen gav förutsättningar för skapandet av en professionell kår. Fram till dess hade gällande revisionsregler varit införda i bolagsordningen.

Även om man redan tidigare från revisorssidan försökt få Riksdagen att intressera sig för utformningen av en organisering av revisorerna, bildades Svenska Revisorssamfundet först fyra år senare, 1899, i Stockholm. Initiativtagare var ett åttiotal revisorer. Det skulle därefter gå hela nio år innan Riksdagen år 1908, med det brittiska revisionsinstitutet som förebild, genomförde en utredning angående organiseringen av en revisionskår.

De första sex revisorerna i Sverige som kunde titulera resp. marknadsföra sig som "auktoriserad revisor" mottog sin auktorisering av Handelskammaren i Stockholm år 1912. Senare bildades Föreningen Auktoriserade Revisorer med syftet att bland annat genom utbildning och vidareutbildning verka för en hög professionell standard bland sina medlemmar. (Jönsson, 1985)

BFN som tillkom under 70-talet har medfört en betydande förändring på den institutionella sidan och anses, tillsammans med FAR, vara viktigast inom området redovisning.

Under senare år har även ett och annat betydelsefullt forum för diskussioner sett dagens ljus, bland annat då tidskriften Balans och Industriförbundets referensgrupp.

Då revisorerna i sin yrkesverksamhet har som målsättning att utföra all företagsredovisning enligt god revisorssed, har detta medfört ett speciellt intresse för den normbildning som finns inom deras arbetsområde. Den starka revisorsorganisationen håller sig ajour med utvecklingen inom redovisningsområdet och verkar stå på en stabil grund inför kommande år. (Jönsson, 1985)

3.3 Revisorns roll i kampen mot den ekonomiska brottsligheten

Redan 1895 ansåg en riksdagsledamot i en av sina motioner att man skulle kunna minska antalet brott inom näringslivet genom ökad kontroll och revision. Vid den tidpunkten hade så gott som alla branscher problem med förskingringar och bedrägerier. Under 1900-talet kom sedan allt högre krav att ställas på revisorn, vilket medförde ökade arbetsuppgifter och nya ansvarsområden för denne. Dessa syftade i stor utsträckning till att förbättra kontrollen över företagen. (Sjöström, 1994)

Ett stort antal företag gick i konkurs i början av 1990-talet, då västvärlden kom att drabbas av en rejäl nedgång i ekonomin. Vid genomgången av konkurserna upptäcktes många fall där oegentligheter förekommit och västvärldens regeringar insåg att man bland annat genom lagstiftning måste försöka komma tillrätta med sådana problem. (BRÅ, 2004)

Svenska regler anpassades under 1990-talet till EG:s direktiv. Till exempel var syftet med BCCI-direktivet att stärka tillsynsmyndighets befogenheter för att på så sätt kunna få bukt med oegentligheter inom vissa finansiella företag. Som konsekvens av detta direktiv gjordes ändringar i bankrörelselagen (1987:617), lagen om värdepappersrörelse (1991:981) och lagen om finansieringsverksamhet (1992:1610), vilka i sin tur medförde viss skyldighet för revisorer i finansiella företag att rapportera till finansinspektionen. (Sjöström, 2004.)

Under 1998 tog FAR:s styrelse beslut om översättning av ISA, de internationella revisionsreglerna, och anpassning av dessa till svenska förhållanden. Detta beslut resulterade i RS, som tillämpats sedan den 1 januari 2004. (FAR INFO nr 11/2002) I RS 240 behandlas oegentligheter och fel i redovisning. (FAR SRS Förslag, 2008)

Från och med den 1 januari året därpå fick revisorer skyldighet att vid misstanke om brott inom verksamheten från VD:s eller styrelseledamots sida anmäla detta till åklagare. (Dahlqvist et al, 2002) Syftet med denna anmälningskyldighet var att stärka revisorers brottsförebyggande roll. Den kom även att innebära en ytterligare uppluckring av revisorernas tystnadsplikt. (BRÅ, 2004:4)

Ett tillägg i lag om åtgärder mot penningtvätt (1993:768) infördes så sent som den 1 januari 2005. Enligt detta tillägg är revisorer nu också skyldiga att kontakta Finanspolisen vid misstanke om penningtvätt. Denna utökning av revisorers anmälningsplikt är av stor betydelse när det gäller att komma åt den ekonomiska brottsligheten. (Prop. 2003/04:156.)

3.4 Revisorns uppgifter

Den 1 januari 2002 infördes den nya revisorslagen (2001:883), som innehåller såväl allmänna bestämmelser om revisorsnämnden som godkännande och auktorisation av revisorer och revisionsföretag. Likaså behandlar den registrering av revisionsbolag, en revisors skyldigheter och disciplinära åtgärder samt överklagande och straffansvar. (RL 1:1 §)

I enlighet med ABL ska ett aktiebolag ha åtminstone en revisor, vald av bolagsstämman. (ABL 9:1 § och 9:3 §) Ska bolaget ha ytterligare revisor ska detta föreskrivas i bolagsordningen och val av denna revisor ska ske på annat sätt än via bolagsstämman. (Moberg, 2006) En revisor utför granskning av såväl bolagets bokföring och årsredovisning som styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning. Denna granskning ska utföras enligt god revisionssed, vilket betyder att den ska vara ingående och omfatta hela granskningsområdet. (ABL 9:3 §)

För bolagets intressenter är revisorns uppgifter i kontrollfunktionen viktiga. (Moberg, 2006) Kontrollfunktionen fyller det behov som finns av att bolagets verksamhet och ställning ska kontrolleras professionellt av ett självständigt organ. (Prop.2000/01:146) Revisionens syfte är att säkra bolagets information utåt angående dess ekonomiska situation. (Moberg, 2006)

Varje räkenskapsår är det revisorns uppgift att lämna en så kallad revisionsberättelse till bolagsstämman. I denna ska revisorn uppge om bolagets årsredovisning stämmer överens med verkligheten, eller om han är av annan uppfattning. Om till exempel skatteavdrag eller registrering inte gjorts enligt skattebetalningslagen eller om skattedeklaration inte lämnats, ska revisorn göra anmärkning om detta i revisionsberättelsen och därefter omedelbart översända en kopia av denna till Skatteverket. (Lundén, 2004) Såväl revisors som företagsledares respektive ansvar inom företaget måste vara klart angivet. Revisors ansvar är att ge råd och synpunkter i olika situationer, men han deltar aldrig i företagets beslutsfattanden. Detta faktum ska vara klart och tydligt angivet i revisionsberättelsen, exempelvis enligt nedan:

”Styrelsen och verkställande direktören har ensamma ansvaret för räkenskapshandlingarna och förvaltningen. Mitt ansvar är att, på grundval av min revision, uttala mig om årsredovisningen och förvaltningen.”

Det är inte möjligt att avtala bort denna ansvarsfördelning. (FAR Förslag, 2005) När det gäller koncerner ska revisor enligt 9 kap. 3 § ABL granska den så kallade koncernredovisningen, om sådan gjorts, liksom även de olika koncernföretagens inbördes förhållanden. (FAR SRS Förslag, 2008) Vid granskningen av såväl bokföring som årsredovisning ska revisor kontrollera att lämnade uppgifter överensstämmer med verkligheten och att gällande redovisningsregler tillämpats. (Johansson, 2007) Revisors uppgift är också att under hela sin uppdragstid utföra löpande kontroller av verifikationshantering, intern och extern redovisning, arkivering av räkenskapsunderlag samt bokslut. (Kedner et al, 1996)

3.4.1 God revisorssed

I sitt arbete har revisor, enligt RevL 19 §, skyldighet att iaktta så kallad god revisorssed. Vad detta innebär för revisorn, det vill säga hur denne i sitt yrkesutövande ska uppträda gentemot klienter och intressenter, finns angivet i FAR:s sammanställning av yrkesetiska regler. (Artsberg, 2003) Den goda revisorsseden omfattar även i någon utsträckning revisors uppträdande vid tidpunkter utanför dennes yrkesutövande och är därför att betrakta som en allmänt bekräftad rättslig standard, som revisor i egenskap av kvalificerad revisor har att följa. (Diamant, 2004)

Regel 1	Yrkesmässigt uppträdande
Regel 2	Oberoende
Regel 3	Oförenlig verksamhet
Regel 4	Yrkesutövningen
Regel 5	Tystnadsplikt
Regel 6	Förhållandet till kollegor
Regel 7	Publicitet och reklam
Regel 8	Arvodesdebitering
Regel 9	Vidareutbildning

Figur 3.4.1: FAR:s nio etikregler, (Artsberg, 2003, s 114)

I allmänhet kräver också god revisorssed att en revisor, även om möjlighet finns, inte avgår i förtid utan ett godtagbart skäl, då en sådan handling skulle påverka såväl omsorgen om det

uppdragsgivande företaget som det ansvar som finns gentemot företagets intressenter. (FAR SRS Förslag, 2008)

3.4.2 Tystnadsplikt

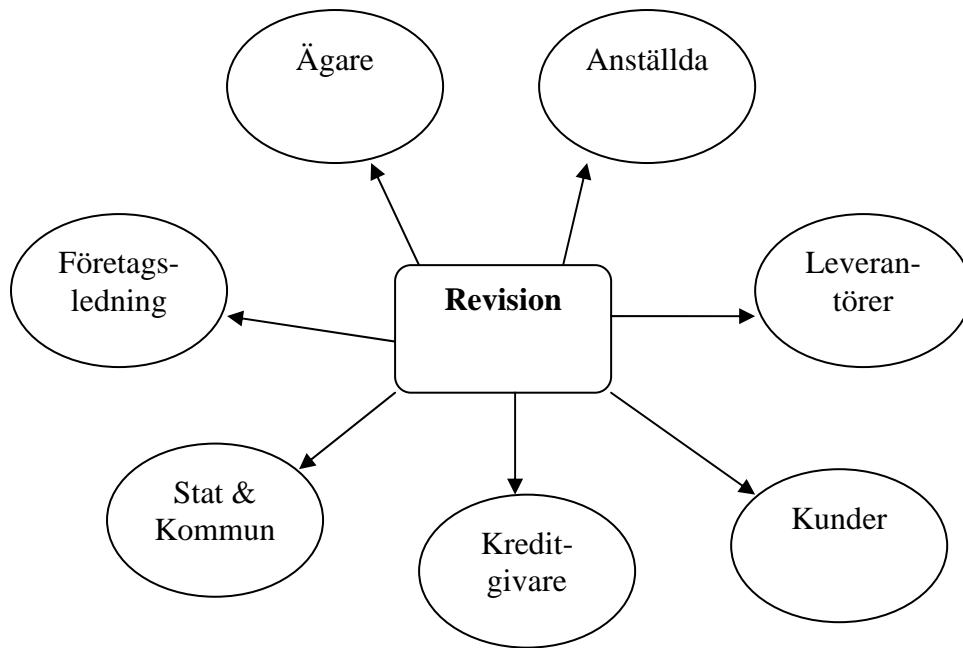
En revisor får enligt ABL inte heller lämna ut uppgifter om bolagets angelägenheter till enskild aktieägare eller till utomstående person, ifall detta på något sätt kan vara till skada för företaget. (ABL 9:41 §) För att en revisor ska kunna fullgöra sitt uppdrag i ett företag har företagsledningen skyldighet att besvara dennes samtliga frågor. För att säkerställa att sådan information stannar hos revisorn är denne ålagd tystnadsplikt.³

Vid förundersökning i brottmål måste dock revisorns tystnadsplikt gentemot den person som leder förundersökningen brytas. (Moberg, 2006) Enligt lag kan revisorn i sådant fall endast lämna ut information som kommit honom till del under arbetet med revisionen. (Artsberg, 2003) En annan situation där revisorn undantages från tystnadsplikten är när denne är skyldig att lämna information till medrevisor, moderbolagsrevisor, ny revisor, så kallad särskild granskare, lekmannarevisor eller konkursförvaltare. (FAR Förslag, 2005)

3.5 Intressentmodellen

Runt ett bolag kan finnas många intressenter, där var och en har sitt specifika intresse i såväl bolagets ekonomiska ställning som själva skötseln av bolaget. Den gemensamma nämnaren är revisorn, eftersom de alla drar nytta av dennes arbete och kunnande. (FARs Revisionsbok, 2003) Intressenterna har nämligen ingen annan direkt väg att inhämta sådan viktig information om bolaget. (Lundén, 2004) Det finns revisorer vars uppgift det är att granska såväl bolaget som dess förvaltning och det är av största vikt för intressenterna att kunna förlita sig på den information de får från dessa revisorer. T ex kan en årsredovisning, som innehåller felaktigheter och därför inte speglar bolagets verkliga ställning, få till följd att intressenter fattar helt felaktiga och i värsta fall även förödande beslut. (Moberg et al, 1992)

³ <http://www.farsrs.se/portal/page>. (2008-04-27)



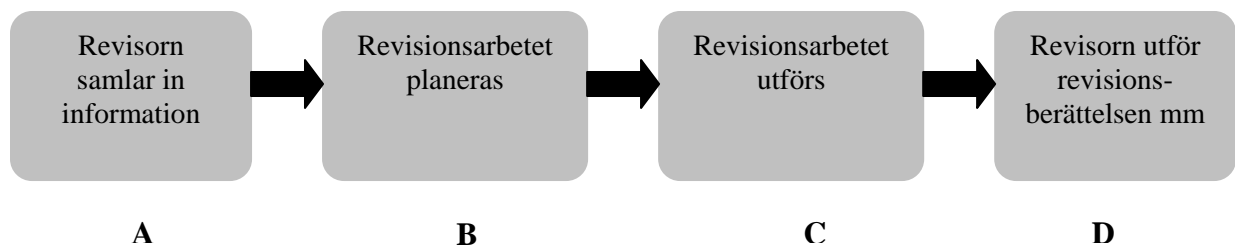
Figur 3.5: Intressentmodellen. (FARs Revisionsbok, 2003, s 15)

Som bilden ovan visar, är intressenterna i ett bolag många och som ägare, företagsledning, kreditgivare, anställda, kunder, leverantörer, stat och kommun har de alla sitt eget intresseområde att bevaka. Ägarna är beroende av revisorns resultat för att kunna ta beslut angående sitt ägande, speciellt om de inte själva sitter med i företagsledningen och det är därför av allra största vikt att informationen om bolaget är rättvisande. Även ledningen utnyttjar revisorns omfattande kännedom om företaget för att fördjupa sin insyn i verksamheten. Lån- och kreditgivaren måste hålla sig ajour med bolagets ekonomiska ställning, eftersom en nedgång kan medföra sämre möjligheter för bolaget att betala tillbaka lånet respektive betala ner krediten. Kommer informationen om bolaget från revisorn anses den vara mer korrekt och ge större säkerhet. Även leverantörens fokus ligger på bolagets möjlighet att betala, i det här fallet dock för beställda och levererade varor och tjänster. Statens och kommunens intresse i bolaget gäller dess inbetalning av skatter och avgifter, och kundens intresse, slutligen, är fokuserat på bolagets möjligheter att även i framtiden kunna leverera de varor som beställs. Som intressentmodellen visar är intressenterna i ett bolag många och samtliga är på ena eller andra sättet beroende av varandra. För att dessa ska kunna fatta så bra beslut som möjligt är det därför viktigt att de får så rättvisande information som möjligt angående bolagets ekonomiska ställning. Kommer då denna information från oberoende revisor som granskat företaget, anses den vara mer trovärdig. (FARs Revisionsbok, 2003)

3.6 Revisionsprocessen

Risk och väsentlighet är två viktiga begrepp inom revisionsarbetet, eftersom de avgör revisionens inriktning och omfattning. Brister i företagsledningens förvaltning ingår, liksom fel i redovisningen, i revisorns riskbedömning. Vad som sedan ska anses vara väsentligt avgör revisorn från fall till fall. Enligt FAR:s ”Revisionsprocessen” rekommenderas följande riktlinjer:

”Fel i årsredovisningen kan betecknas som väsentliga om de är av sådan omfattning eller art att de, om de varit kända för en omdömesgill intressent/bedömare, hade påverkat dennes ställningstagande.”



Figur 3.6: Revisionsprocessen (FARs Revisionsbok, 2003)

Revisorn bedömer riskerna för fel och inom dennes arbetsområde talas i huvudsak om fyra olika risktyper:

1. Revisionsrisken påverkas av övriga tre risker. Den kallas även revisorns risk, eftersom den är övergripande och syftar på risken att revisorn gör ett felaktigt uttalande i revisionsberättelsen, eller att denne underlåter att påtala väsentliga fel.
2. Den inneboende risken, som finns i alla företag, syftar på väsentliga fel som kan uppstå i redovisningen eller brister i förvaltningen på grund av förhållanden i samband med företagets verksamhet.
3. Kontrollrisken syftar på faran för att väsentliga fel och missförhållanden inte uppmärksammas och åtgärdas av företagets egna internkontrollsystem.

4. Upptäcktsrisken syftar på att revisionen inte avslöjar eventuella väsentliga fel. Den inneboende risken påverkas av vad revisorn granskar och hur ingående han utför granskningen. (FARs Revisionsbok, 2003)

3.7 Revisorers anmälningsplikt

Enligt ABL 9 kap. 42-44 §§ har revisorn viss åtgärdsskyldighet. Bland annat ska han göra anmälan till åklagare vid misstanke om brott utfört av styrelseledamot eller verkställande direktör inom bolagets verksamhetsram. (FAR SRS Förslag, 2008) Brotten som omfattas av åtgärdsskyldigheten är följande:

- Bedrägeri, BrB 9:1 §, *oredlighetsbrott*, som föreligger då man genom att vilseleda annan förmår denne till handling eller underlåtenhet, som kan innebära ekonomisk vinning för gärningsmannen själv men skada för den vilseledde eller någon som denne företräder. Som *grovt bedrägeri* räknas bland annat missbruk av allmänt förtroende, begagnande av falsk handling samt vilseledande bokföring. (Bergström et al, 2002)
- Svindleri, BrB 9:9 §, *oredlighetsbrott*, som kännetecknas av dels att man bland allmänheten sprider vilseledande uppgift i syfte att påverka priset på vara, värdepapper eller annan egendom, dels att någon, som medverkar vid bildande av aktiebolag eller annat företag eller som på grund av sin ställning bör äga särskild kännedom om ett företag, offentliggör eller bland allmänheten eller företagets intressenter sprider vilseledande uppgift som är ägnad att påverka bedömandet av företaget ekonomiskt i hänseende och därigenom medföra skada. (Bergström et al, 2002)
- Förskingring, BrB 10:1 §, *trolöshetsbrott*, som innebär att en person, som genom avtal eller tjänst fått egendom i sin besittning för annan med skyldighet att utge egendomen eller att redovisa för den, åsidosätter sin skyldighet till vinning för sig själv och till skada för den berättigade. Som *grov förskingring* räknas t ex det fall där gärningsmannen missbrukat ansvarsfull ställning eller begagnat vilseledande bokföring. (Bergström et al, 2002)
- Olovligt förfogande, BrB 10:4 §, *trolöshetsbrott*, som består i att någon vidtar sådana åtgärder med egendom, som han fått i sin besittning men vartill annan har ägande eller säkerhetsrätt, att den andre frånhänder sin rätt till egendomen i fråga, t ex försäljning av avbetalningsgods innan detta till fullo betalats. (Bergström et al, 2002)

- Trolöshet mot huvudman, BrB 10:5 §, *trolöshetsbrott*, som består i att någon, som fått i uppdrag att för annan sköta dennes ekonomiska eller rättsliga angelägenheter, därvid missbrukar sin förtroendeställning till huvudmannens skada (utan att dock göra sig skyldig till förskingring). (Bergström et al, 2002)
- Oredlighet mot borgenärer, BrB 11:1 §, *oredlighetsbrott*, som består i att gäldenär genom att avhända sig egendom av betydelse försätter sig på obestånd eller vid konkurs förtiger tillgång eller lämnar annan liknande oriktig uppgift. (Bergström et al, 2002)
- Mannamån mot borgenärer, BrB 11:4 §, *brott*, som består i att gäldenär, då han är på obestånd, gynnar viss eller vissa borgenärer på de övrigas bekostnad. (Bergström et al, 2002)
- Bokföringsbrott, BrB 11:5 §, *brott*, som består i att en person åsidosätter sin bokföringsskyldighet på sådant sätt att ställningen och rörelsens gång inte kan i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen. (Bergström et al, 2002)
- Bestickning, BrB 17:7 §, *brott*, som föreligger då någon till arbetstagare eller till anställd hos stat eller kommun, till utländsk ämbetsman eller till utövare av offentliga funktioner lämnar, utlovar eller erbjuder muta eller annan otillbörlig belöning för tjänsteutövningen. (Bergström et al, 2002)
- Mutbrott, BrB 20:2 §, *brott*, som föreligger då man som arbetstagare eller som anställd hos stat eller kommun för sig själv eller för annan person tar emot utlovad belöning eller begär muta eller annan otillbörlig belöning för sin tjänsteutövning. (Bergström et al, 2002)
- Skattebrott, skattebrottslagen 2 §, *brott*, som föreligger då någon uppsåtligt, på annat sätt än muntligen, lämnar oriktig uppgift till myndighet, eller underlåter att till myndighet lämna deklaration och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna, felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas. Härvid beaktas särskilt om gärningen rört ett mycket betydande belopp, om gärningsmannen använt falska handlingar, vilseledande bokföring eller om förfarandet ingått som ett led i en systematiskt utövad brottslighet, skett i större omfattning eller varit av synnerligen farlig art. (Bergström et al, 2002)

- Vårdslös skatteuppgift, skattebrottslagen 5 §, *brott*, som består i att någon av grov oaktsamhet lämnar oriktig uppgift till skattemyndighet och därigenom föranleder fara för att skatt eller avgift påförs med för lågt belopp eller tillgodoräknas med för högt belopp, under förutsättning att gärningen rör betydande belopp. (Bergström et al, 2002)
- Försvårande av skattekontroll, skattebrottslagen 10 §, *brott*, som föreligger när bokföringsskyldig eller annan som är skyldig att föra och bevara räkenskaper uppsåtligt eller genom grov oaktsamhet åsidosätter denna skyldighet och därigenom försvårar myndighets möjlighet att kontrollera uppbörd eller beräkning av skatt eller avgift. (Bergström et al, 2002)

Revisor är skyldig att vidta åtgärder då styrelseledamot eller verkställande direktör misstänks för något av ovan nämnda brott inom ramen för bolagets verksamhet. I sådant fall ska revisor utan oskäligt dröjsmål underrätta företagets styrelse om misstanken. Revisorn har viss tid på sig att undersöka misstanken för att få bästa möjliga underlag för sin bedömning. (Balans nr 2/1998) Brottet ska vara fullbordat, alltså inte bestå av försök till brott eller förberedelsebrott. Plikten att vidta åtgärder inkluderar även styrelsesuppleant och vice verkställande direktör då dessa är ersättare för annan ledamot. (FAR Förslag, 2000) Skulle revisor misstänka annan person för det upptäckta brottet ska rapport ske till verkställande direktör och styrelse.

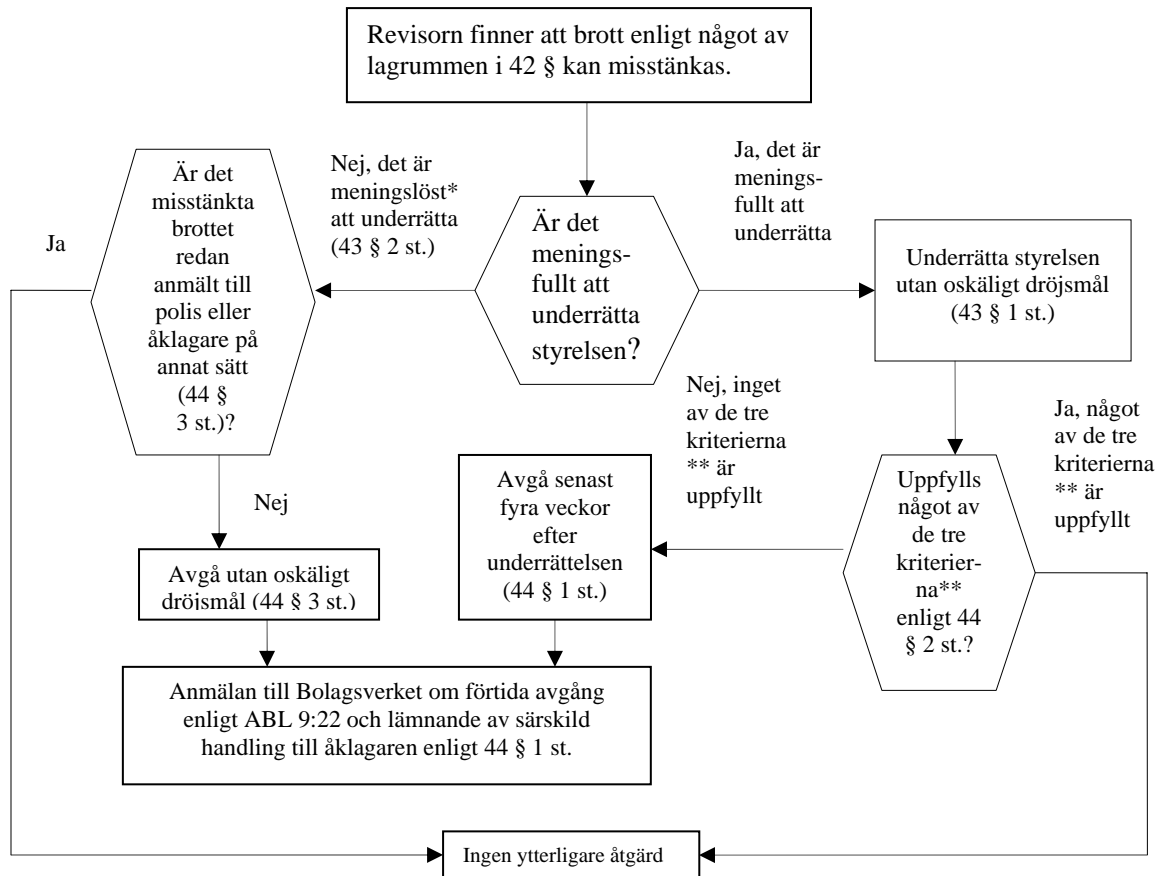
Revisorn kan välja att avstå från att underrätta styrelsen och istället lämna sin anmälan direkt till Ekobrottsmyndigheten ifall:

1. *det kan antas att styrelsen inte skulle vidta några skadeförebyggande åtgärder,*
2. *det framstår som meningslöst av andra skäl, eller*
3. *det skulle strida mot syftet med underrättelseskyldigheten.* (FAR SRS Förslag, 2008)

Sedan revisorn underrättat styrelsen ska han inom fyra veckor avgå från sitt uppdrag som revisor i bolaget samt anmäla sin förtida avgång till Bolagsverket. (Moberg, 2006) Detta innebär även att revisorn ska lämna redogörelse för upptäckt som gjorts vid granskning under den del av räkenskapsåret som uppdraget omfattat. Vidare ska revisorn i särskild handling till åklagare ange dels sina misstankar om brottet och dels vad misstankarna grundas på.

Revisorn behöver dock inte avgå som revisor eller göra anmälan till åklagare, ifall:

1. den ekonomiska skadan av det misstänkta brottet har ersatts och övriga menliga verkningar av gärningen har avhjälpats,
2. det misstänkta brottet redan anmälts till polismyndighet eller åklagare, eller
3. det misstänkta brottet är obetydligt. (FAR SRS Förslag, 2008).



- * 1. Om det antas att skadeståndförebyggande åtgärd ej skulle vidtas av styrelsen, eller
 2. Om det av annat skäl framstår som meningslöst att underrätta, eller
 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 3.7: Schema för revisors åtgärder vid misstanke om brott.

(FAR SRS Förslag, 2008, s 769)

3.7.1 "Oskäligt dröjsmål" och "kan misstänkas"

Eftersom det åligger revisorn att ta fram ett bra underlag får denne *viss tid* på sig att undersöka sin misstanke. Då emellertid underrättelse till styrelse och VD ska ske utan *oskäligt dröjsmål* får denna undersökning inte löpa någon längre tid innan åtgärder vidtas. Hur lång tid som får löpa beror på omständigheterna i varje enskilt fall. (FAR Förslag, 2000).

Om en revisor upptäcker att det *kan misstänkas* att ett brott har begåtts är det dennes skyldighet att vidta åtgärder. Det finns ingen lagtext angående begreppet *kan misstänkas* och det har inte heller utvecklats någon avgörande praxis av detta. Enligt proposition 1997/98:99 ska revisorn göra en hänvisning till konkursförvaltarens anmälningsplikt enligt KonkL 7:15 §. Skulle revisorn anse det vara svårt att göra en bedömning i ett enskilt fall bör en juridisk expert anlitas. Det är också av vikt att revisorn i sin ordinarie dokumentation av fallet redogör för såväl gjorda observationer som gjorda bedömningar. (Balans nr 11/1998).

3.7.2 Revisorns skadeståndsansvar

Syftet med revisionen är inte att förhindra eller upptäcka oegentligheter. Innebörden av den nya lagen är inte att revisorn aktivt ska leta efter sådana brott. (Rodhe, 1999) Revisorns granskningsarbete ska inte utvidgas till följd av lagändringen, utan som vanligt följa god revisionsd. (FAR Förslag, 1998).

Skulle revisorn ha gjort en oriktig anmälan kan detta vara till skada för företaget. Naturligtvis kan det inträffa att revisorn kan ha viss svårighet att göra en riktig straffrättslig bedömning av ett misstänkt brott. Om inlämningsuppgifterna skulle visa sig vara felaktiga eller om anledning finns att anta att de varit oriktiga, kan revisorn drabbas av skadeståndkrav. Likaså kan en revisor bli skadeståndsskyldig om denne ej fullgör sin underrättelseplikt gentemot styrelsen. (Moberg, 2006) Dock blir revisor enligt proposition 1997/98:99 inte skadeståndsskyldig i fall då denne inte anmäler misstanke om brott till åklagare. En revisor kan, enligt revisorslagen, drabbas av disciplinära sanktioner i de fall denne inte fullgör sin plikt vid misstanke om brott. (Moberg, 2006) Revisorslagen reglerar de sanktioner som gäller för revisorer som inte följer reglerna om anmälningsplikt. Dessa består oftast av disciplinära insatser. (Balans nr 12/1998).

Revisorslagen säger bland annat att samtliga svenska revisorer och registrerade revisionsbolag ska teckna en försäkring för, eller hos Revisorsnämnden ställa säkerhet för, de ersättningskrav som kan komma att ställas på dem i deras revisionsverksamhet. (RevL 27 §).

Skadeståndstalan måste väckas inom en tidsrymd av fem år från det datum då revisionsberättelsen kom bolagsstämman tillhanda. I de fall revisorn skulle ha begått något brott kan dock preskriptionstiden vara längre. (Lundén, 2004).

3.8 Ekobrottsmyndigheten

Den nya Ekobrottsmyndigheten, EBM, arbetar sedan den 1 januari 1998 officiellt med att försöka komma åt och stoppa den ekonomiska brottsligheten. EBM ingår i åklagarmyndigheten som i sin tur lyder under riksåklagaren. De poliser som tidigare tjänstgjort inom ekoroteln i sina respektive polismyndigheter har kvar sina anställningar men är numera, via rikspolisstyrelsen, inkommenderade att verka inom EBM. (EBM, 2008).

EBM undersöker och arbetar med att stoppa större och allvarigare ekonomiska brott, men arbetar även med mindre allvarliga ekonomiska brott som företag och personer begår. EBM ger bland annat förslag till riksdagen på lagar som kan stoppa ekonomiska brott och ger även information till andra instanser om ekonomisk brottslighet i Sverige.

I stort sett kan vem som helst göra anmälan om ekonomiskt brott till EBM. Det är dock oftast Skatteverket som gör sådan anmälan, eller en person hos ett företag som gått i konkurs. Alla anmälningar leder heller inte till åtal, eftersom det ibland är omöjligt att bevisa att någon med flit skulle ha begått ett ekonomiskt brott. Det kan också vara så, att den anmälda personen redan har dömts för något annat brott och därför inte kan få utökat straff för det ekonomiska brottet. (EBM, 2008).

3.9 Ekonomisk brottslighet

Reglerna angående revisorers anmälningsplikt vid misstanke om brott infördes i ABL i syfte att komma åt och bekämpa den ökade ekonomiska brottsligheten, som numera är ett vanligt samhällsproblem. Internationellt är såväl offentlighet som forskare och myndigheter involverade i arbetet mot denna brottslighet. (Moberg et al, 1992) De ekonomiska brotten kallas även spaningsbrott, eftersom de måste upptäckas av kontrollorgan.⁴ Ekonomisk brottslighet är ett samlingsbegrepp för exempelvis olika typer av skattebrott, bokföringsbrott,

⁴ <http://www.bra.se/extra/measurepoint/?module>. (2008-05-05)

insiderbrott, mutbrott, förskingring och trolöshet mot huvudman. Bara under år 2007 anmäldes 6000 brott mot skattebrottslagen (inklusive grovt skattebrott), 4 700 bokföringsbrott och 1 400 förskingringsbrott.⁵ Enligt BFL begår den bokföringsskyldige ett brott när denne inte uppfyller de krav som finns angående upprättande av bokföring, t ex genom att inte ha någon bokföring alls, inte bokföra på ett riktigt sätt eller inte spara bokföringen. (Kronqvist et al, 1997) I ett aktiebolag är det styrelseledamoten som har ansvar för att bokföringen kontrolleras på ett pålitligt sätt, medan det ankommer på verkställande direktören att se till att bokföringen fullgörs i enlighet med ABL. Skulle bokföringen inte fullgöras enligt ABL kan både styrelsen och verkställande direktören dömas för medhjälp till bokföringsbrott. Revisorn kan bedömas vara ansvarig för medhjälp vid bokföringsbrott. I de fall revisorn medverkat i själva bokföringsarbetet, t ex genom att ha hjälpt till med upprättandet av bokslut, ska dennes insats bedömas på samma sätt som övriga medverkandes. Revisorn kan även vara att betrakta som gärningsman. (Leijonhufvud & Wennberg, 2004)

NJA 1988 s.383

En revisor dömdes av HD för medhjälp till bokföringsbrott för att han av oaktsamhet avgett rena revisionsberättelser för två räkenskapsår, 1/9 1980-31/8 1981 och 1/9 1981-31/8 1982. Det var inte bevisat att han känt till de felaktigheter som fanns i bokföringen och som haft sin grund i att man från bolagets sida uppsåtligen undanhållit vissa intäcks- och utgiftsverifikationer. Han hade dock varit medveten om att hans medarbetare vid granskningen haft betydande svårigheter och trots detta inte föranstaltat om någon ytterligare granskning.

*”Genom att likväl avge rena revisionsberättelser har R.T. medverkat till att felaktiga ingångsvärden använts för de följande räkenskapsåren. Han har därigenom av oaktsamhet främjat de bokföringsbrott som G.P. och E.P.” -
- - ” gjort sig skyldiga till efter den 31 augusti 1981.”*

Figur 3.9: Källa: (Leijonhufvud & Wennberg, 2004, s105-106)

⁵ <http://www.bra.se/extra>. (2008-05-05)

3.10 Kapitelsammanfattning

En revisor utför granskning av såväl bolagets bokföring och årsredovisning som styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning. Revisor har enligt RevL 19 § skyldighet att iaktta så kallad god revisorssed. För att säkerställa att viktig information om bolaget, t ex sådan information som revisorn får från bolagets ledning för att kunna utföra sitt arbete, stannar hos revisorn, är denne ålagd tystnadsplikt. Enligt ABL 9 kap. 42-44 §§ har revisorn viss åtgärdsskyldighet vid misstanke om brott, dock ska brottet vara fullbordat och alltså inte bestå av försök till brott eller förberedelsebrott. Skulle revisor misstänka annan person än styrelseledamot och verkställande direktör för det upptäckta brottet, ska rapport ske till styrelse och verkställande direktör. Den information om bolaget som lämnas ut till bolagets intressenter anses därför vara mer korrekt och ge större säkerhet om den kommer från revisorn.

Innebörden av den nya lagen är inte att revisorn aktivt ska leta efter brott.

Skulle revisorn ha gjort en oriktig anmälan kan detta vara till skada för företaget. En revisor kan, enligt revisorslagen, drabbas av disciplinära sanktioner i de fall denne inte fullgör sin plikt vid misstanke om brott.

Revisorn kan bedömas vara ansvarig för medhjälp vid bokföringsbrott. Revisorn kan även vara att betrakta som gärningsman.

4 Resultatredovisning

Detta kapitel presenterar resultatredovisningen närmare genom att jag förklarar vilka frågor jag har ställt till revisorerna och varför jag har valt dessa frågor. Svaren på frågorna presenteras i samma ordning som de förekommer i enkätformuläret.

4.1 Enkätundersökningen

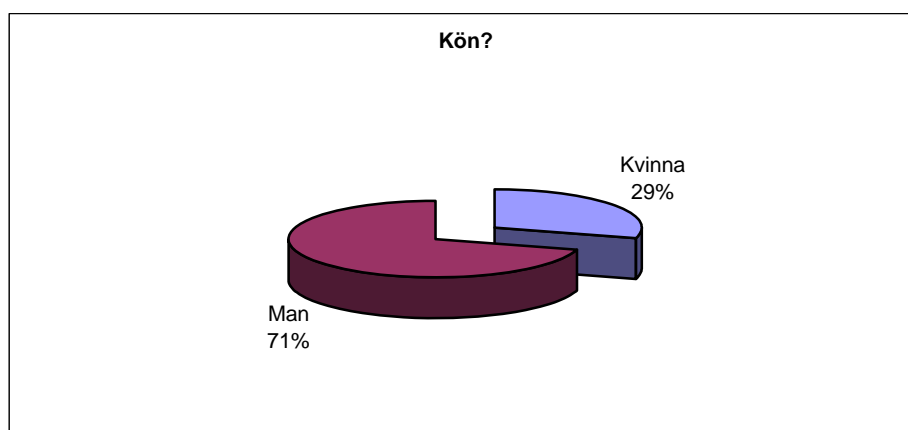
Enkäten innehåller frågor om dels revisorernas uppfattning om anmälningsplikten vid ekonomiska brott och dels huruvida revisorernas förhållande till klienterna påverkas av deras beslut att anmäla? Enkäten sändes ut till samtliga 98 auktoriserade och godkända revisorer i min urvalsgrupp inom Malmö/Lundområdet. Samtliga hämtades ur FAR SRS:s medlemsregister. Efter 14 dagar hade 51 respondenter (52 %) besvarat de utskickade enkäterna. Trots vänlig påminnelse inkom inga fler svar.

Jag har sedan gått igenom de inkomna frågeformulären och sammanställt svaren med hjälp av de olika svarsalternativen. Under punkterna 4.1.1 – 4.1.18 redovisar jag frågorna och resultaten från de 51 (52 %) revisorer som svarat på enkäten:

4.1.1 Könsfördelning inom urvalsgruppen revisorer

Med min första fråga ville jag få en inblick i könsfördelningen inom revisorsyrket och svarsalternativen var därför: *kvinn*a och *man*.

15 respondenter (29 %) hade svarat *kvinn*a och 36 respondenter (71 %) hade svarat *man*.



Figur 4.1.1: Könsfördelning inom urvalsgruppen revisorer.

4.1.2 Revisorns befattning på revisionsbyrån

Med min andra fråga ville jag fastställa revisorns befattning på revisionsbyrån. Svartalternativen var: *auktoriserad revisor* och *godkänd revisor*.

36 respondenter (71 %) hade svarat *auktoriserad revisor* och 15 respondenter (29 %) hade svarat *godkänd revisor*.



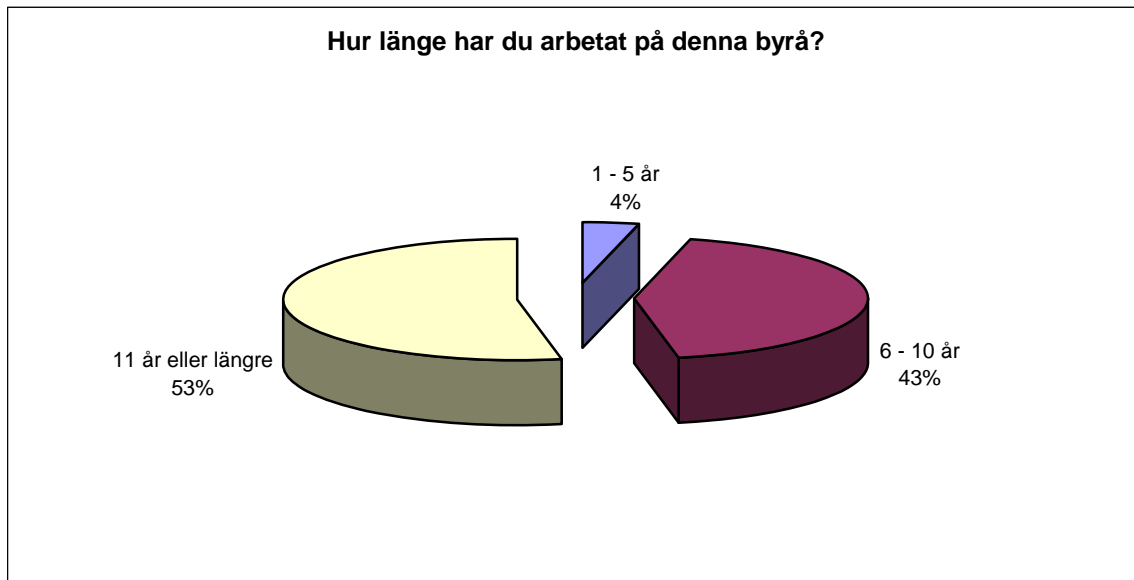
Figur 4.1.2: Revisorns befattning på revisionsbyrån.

4.1.3 Revisorns anställningstid på nuvarande arbetsplats

Min tredje fråga är intressant då svaren belyser hur länge respondenterna i genomsnitt stannar kvar inom en och samma byrå. Svartalternativen var: *1 – 5 år*, *6 – 10 år* och *11 år eller längre*.

Det visade sig att 2 respondenter (4 %) arbetat på samma byrå mellan 1 och 5 år, 22 respondenter (43 %) mellan 6 och 10 år och slutligen 27 respondenter (53 %) hela 11 år eller längre.

Svaren är också intressanta ur den synvinkeln, att man skulle kunna anta att en revisor som varit anställd länge på en och samma revisionsbyrå eventuellt skulle kunna ha en mindre benägenhet att anmäla misstänkta brott hos en mångårig klient. En mindre revisionsbyrå kan också vara uppbyggd kring och därför beroende av att kunna behålla sina klienter.

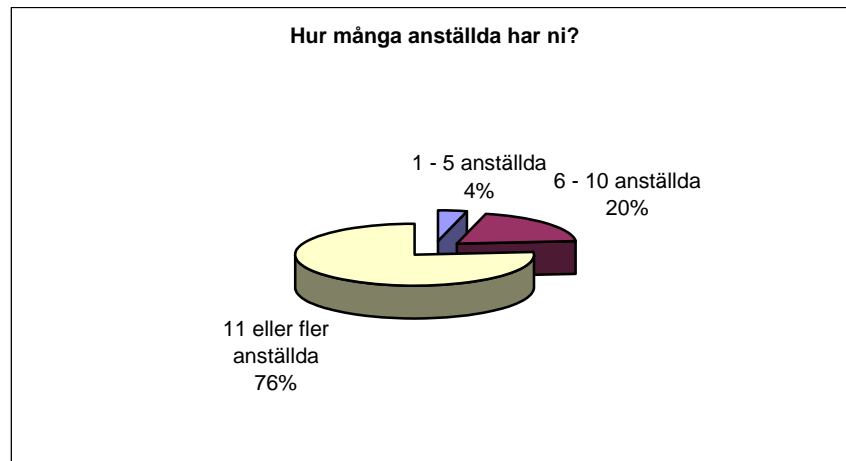


Figur 4.1.3: Revisorns anställningstid på nuvarande arbetsplats.

4.1.4 Antal anställda inom de respektive revisionsbyråerna

Här ville jag ta reda på antalet anställda inom de respektive revisionsbyråerna. Svartalternativen var: *1 – 5*, *6 – 10* och *11 eller fler*.

Det visade sig att 2 respondenter (4 %) arbetade på en revisionsbyrå med mellan 1 och 5 anställda och 10 respondenter (20 %) på en revisionsbyrå med mellan 6 och 10 anställda medan hela 39 respondenter (76 %) hade svarat att revisionsbyrån de arbetade på hade 11 eller flera anställda.

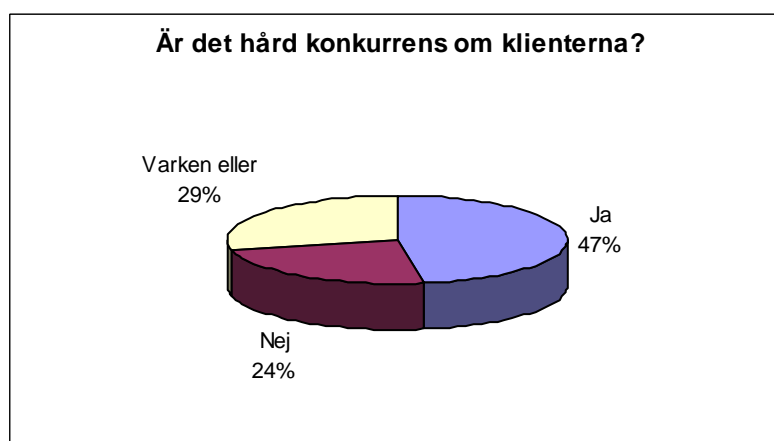


Figur 4.1.4: Antal anställda inom de respektive revisionsbyråerna.

4.1.5 Konkurrens om klienterna

Här ville jag få en inblick i om revisionsbyråer idag upplever att konkurrensen om klienterna är hård. Svartalternativen var: *ja*, *nej* och *varken eller*.

24 respondenter (47%) tyckte sig uppleva hård konkurrens om klienterna, 12 respondenter (24%) hade svarat nej på frågan medan 15 respondenter (29%) hade svarat varken eller.



Figur 4.1.5: Konkurrens om klienterna.

4.1.6 Revisorernas relation till sina klienter

Syftet med frågan var att försöka ta reda på om revisorerna tyckte sig ha en bra relation till sina klienter. Svartalternativen var: *ja*, *nej* och *inte alls*.

Samtliga 51 respondenter (100 %) hade svarat att de hade en bra relation till sina klienter.

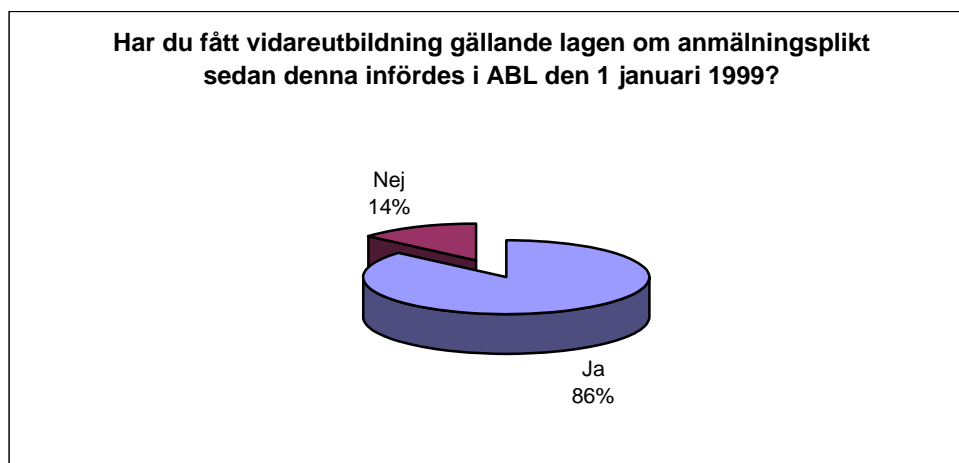


Figur 4.1.6: Revisorernas relation till sina klienter.

4.1.7 Vidareutbildning gällande lagen om anmälningsplikt

Denna fråga är betydelsefull, eftersom svaren visar på revisionsbyråers benägenhet att vidareutbilda sin personal vid viktiga lagändringar. Svartalternativen var: *ja*, och *om ja, vem anordnade utbildningen?* samt *nej*, och *om nej, känner du ett behov av en sådan utbildning?*

44 respondenter (86 %) hade fått vidareutbildning gällande lagen om anmälningsplikt. Utbildningen hade anordnats av revisionsbyrån, det vill säga internt, samt av IREV och nätverksföretag/utbildningsföretag. 7 respondenter (14 %) hade inte fått någon sådan vidareutbildning och kände heller inte något behov av en sådan.

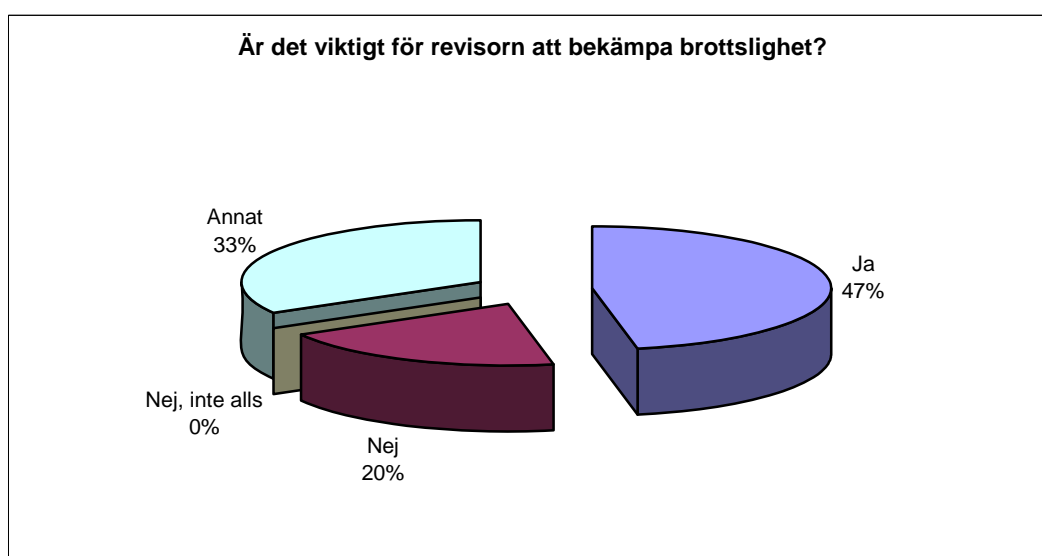


Figur 4.1.7: Vidareutbildning gällande lagen om anmälningsplikt.

4.1.8 Revisorns syn på bekämpandet av brottslighet

Här var jag intresserad av revisorns syn på sin egen roll i kampen mot den ekonomiska brottsligheten, det vill säga om denne ansåg brottsbekämpning vara viktig. Svartalternativen var: *ja*, *nej*, *nej inte alls* och *annat*.

24 respondenter (47 %) tyckte att det var viktigt för revisorerna att bekämpa brottslighet, medan 10 respondenter (20 %) var av motsatt uppfattning. 17 respondenter (33 %) hade valt svartalternativet *annat*, eftersom de inte tyckte att det var en revisors uppgift att bekämpa brottslighet.

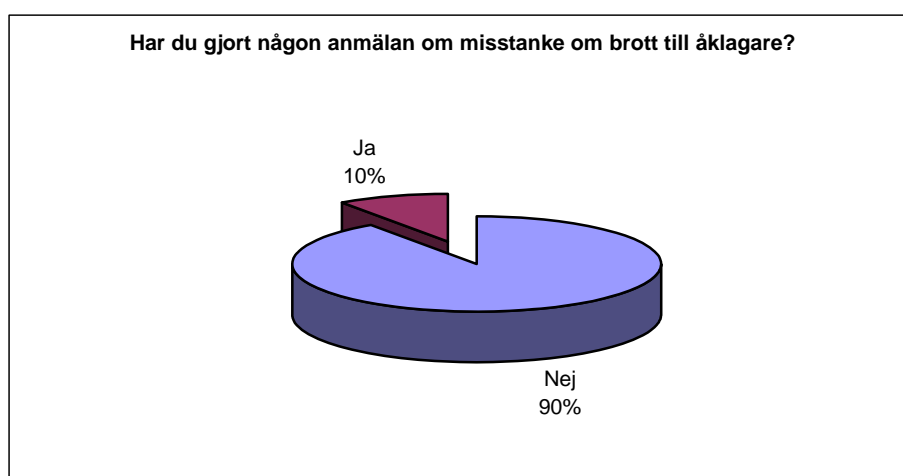


Figur 4.1.8: Revisorns syn på bekämpandet av brottslighet.

4.1.9 Revisorns benägenhet att anmäla misstanke om brott till åklagare

Den här frågan är intressant av flera anledningar men främst för att jag ville ta reda på om revisorn själv vid något tillfälle varit tvungen att anmäla misstanke om brott till åklagare. Svartalternativen var: *ja* och *nej*.

Av de 51 respondenter som svarat, hade 46 stycken (90 %) uppgivit att de gjort anmälan om misstanke om brott till åklagare, t ex vid brott mot bokföringslagen (felaktiga fakturor) och vid förskingring alt. trolöshet mot huvudman. 5 stycken (10 %) hade svarat att de aldrig gjort anmälan till åklagare.



Figur 4.1.9: Revisorns benägenhet att anmäla misstanke om brott till åklagare.

4.1.10 Brottsom revisorer tror sig förebygga oftast

Respondenterna ombads markera svaren med 1 till 3, där 1 = oftast, 2 = ibland och 3 = sällan.

Då listan över möjliga brott är lång tyckte jag det var intressant att ta reda på vilka brott revisorerna trodde att de oftast förebygger. Svartalternativen var: *bedrägeri*, *bestickning*, *bokföringsbrott*, *förskingring*, *försvårande av skattekontroll*, *mannamån mot borgenärer*, *mutbrott*, *olovligt förfogande*, *oredlighet mot borgenärer*, *penninghäleri*, *skattebrott* och *trolöshet mot huvudman*.

Resultatet av markeringen med en 1:a = oftast:

46 respondenter trodde bokföringsbrott, 3 respondenter skattebrott och 2 respondenter bedrägeri.

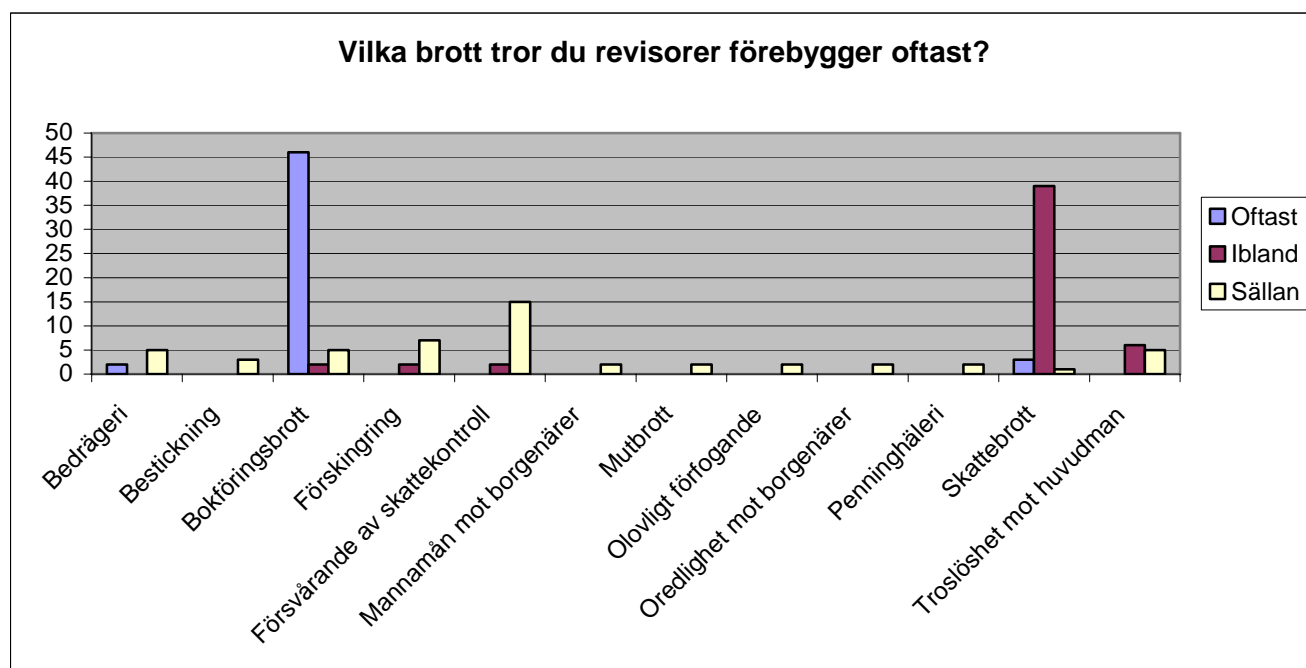
Resultatet av markeringen med en 2:a = ibland:

39 respondenter trodde skattebrott, 6 respondenter trolöshet mot huvudman, 2 respondenter bokföringsbrott, 2 respondenter förskingring och 2 respondenter försvårande av skattekontroll.

Resultatet av markeringen med en 3:a = sällan:

15 respondenter trodde försvårande av skattekontroll, 7 respondenter förskingring, 5 respondenter bedrägeri, 3 respondenter bestickning, 5 respondenter bokföringsbrott, 2 respondenter mannamån mot borgenärer, 2 respondenter mutbrott, 2 respondenter olovligt förfogande, 2 respondenter oredlighet mot borgenärer, 2 respondenter penninghäleri, 1 respondent skattebrott och 5 respondenter, slutligen, trodde trolöshet mot huvudman.

Resultaten visar på stora differenser i revisorernas uppfattning i den här frågan.



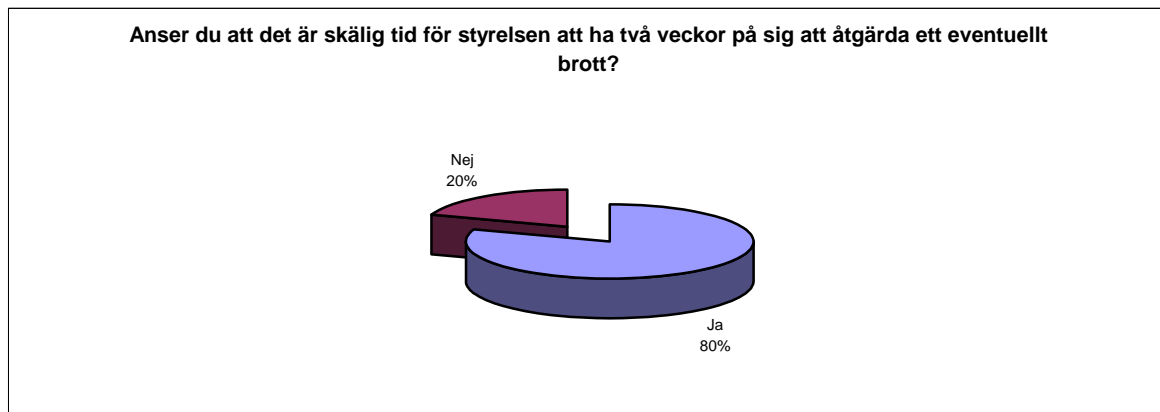
Figur 4.1.10: Brottsom revisorer tror sig förebygga oftast.

4.1.11 Revisorns åsikt om skälig tid för styrelsen att åtgärda ett eventuellt brott

Min avsikt här var att få en inblick i vad revisorn ansåg vara skälig tid för styrelsen att ha på sig för åtgärdande av eventuellt brott. Tidsramen i frågan var två veckor. Svartalternativen

angående om dessa två veckor var skälig tid var: *ja*, *nej* och *om nej, hur många veckor anser du vara skälig tid*.

41 respondenter (80 %) ansåg att två veckor var en skälig tid medan 10 respondenter (20 %) var av annan uppfattning. Dessa ansåg istället att fyra veckor eller två månader, beroende på omständigheterna, skulle vara en skälig tid för styrelsen att åtgärda ett eventuellt brott.

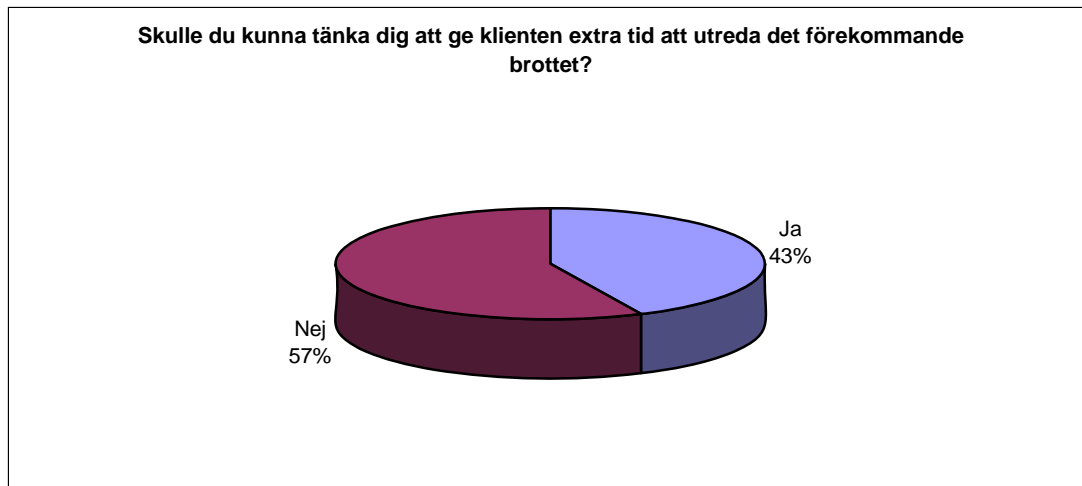


Figur 4.1.11: Revisorns åsikt om skälig tid för styrelsen att åtgärda ett eventuellt brott.

4.1.12 Revisorns åsikt om att ge klienten extra tid att utreda det förekommande brottet

I föregående fråga gavs revisorn tillfälle att uppge vilken tidsram som kunde anses vara skälig för klientens åtgärdande av ett eventuellt brott. Med denna följdfråga ville jag även ta reda på om revisorn skulle kunna tänka sig att ge sin egen klient extra tid att utreda ett förekommande brott. Svartalternativen var: *ja* och *nej*.

22 respondenter (43 %) hade svarat *ja*, det vill säga att de skulle kunna tänka sig att ge klienten extra tid att utreda det förekommande brottet medan 29 respondenter (57 %) hade svarat *nej*.

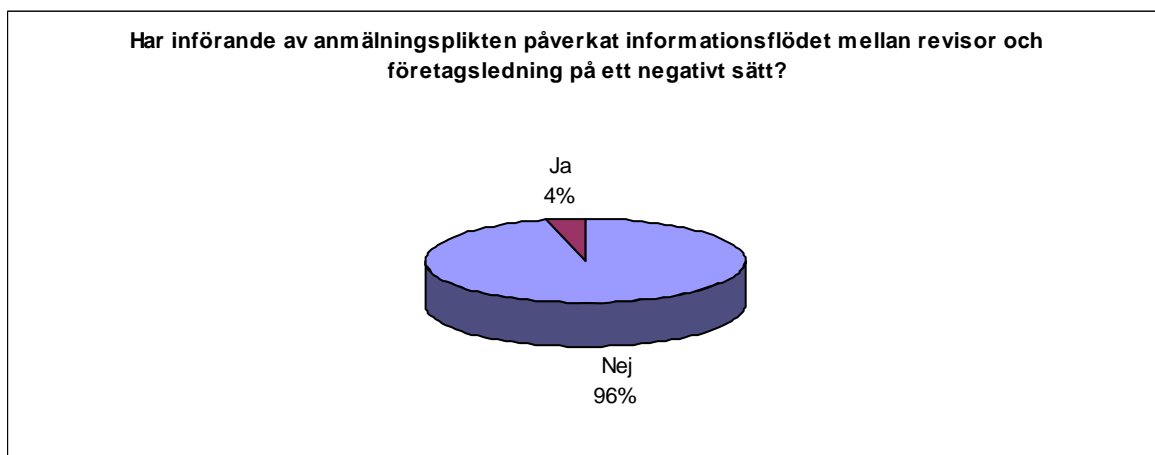


Figur 4.1.12: Revisorns åsikt om att ge klienten extra tid att utreda det förekommande brottet.

4.1.13 Anmälningspliktens eventuella påverkan på informationsflödet mellan revisor och företagsledning

Här ville jag försöka ta reda på om revisorn tycker sig uppleva att införandet av anmälningsplikten har påverkat informationsflödet från och till företagsledningen på ett negativt sätt. Svartalternativen var: *ja* och *nej*.

2 respondenter (4 %) hade svarat att det *har* påverkat informationsflödet mellan revisor och företagsledning på ett negativt sätt, medan 49 respondenter (96 %) *inte* tyckte att så var fallet.

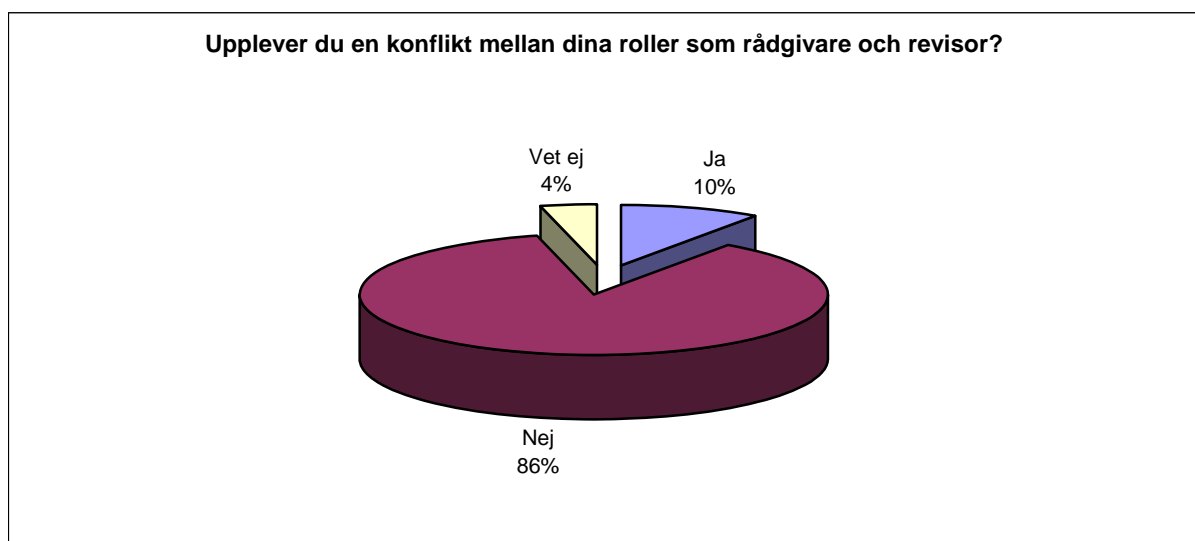


Figur 4.1.13: Anmälningspliktens eventuella påverkan på informationsflödet mellan revisor och företagsledning.

4.1.14 Revisorns konflikt mellan rollen som rådgivare och rollen som revisor

Då jag ansåg en konflikt mellan rollen som rådgivare och rollen som revisor vara fullt möjlig, ville jag undersöka revisorns egen syn på detta förhållande. Svartalternativen var: *ja*, *nej* och *vet ej*.

5 respondenter (10 %) tyckte sig uppleva en konflikt mellan de båda rollerna som rådgivare respektive revisor, medan 44 respondenter (86 %) var av motsatt uppfattning och 2 respondenter (4 %) hade svarat *vet ej*.



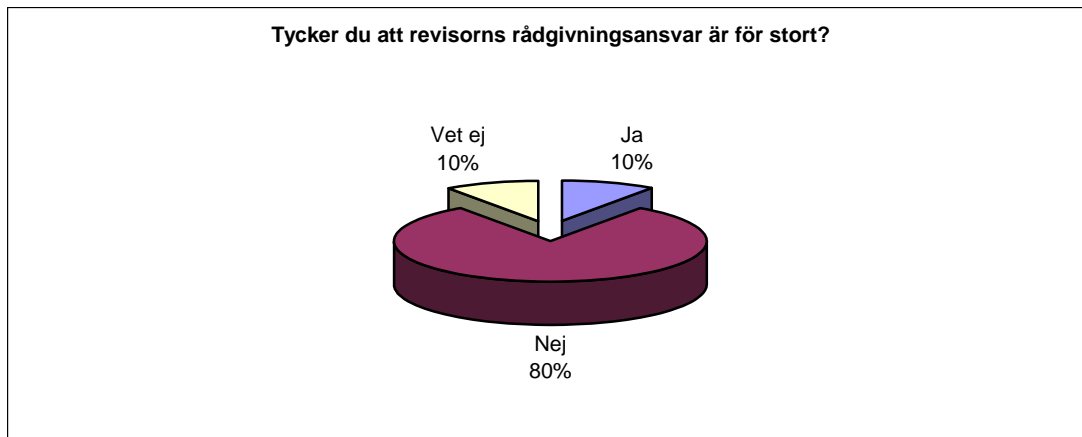
Figur 4.1.14: Revisorns konflikt mellan rollen som rådgivare och rollen som revisor.

4.1.15 Revisorns rådgivningsansvar

(t ex om denne måste ta ansvar för felaktiga råd och ev. betala skadestånd)

Syftet med frågan var att se hur revisorer ställer sig till det faktum att de kan bli tvungna att ta ansvar för felaktiga råd och eventuellt även betala skadestånd. Svartalternativen var: *ja*, *nej* och *vet ej*.

5 respondenter (10 %) ansåg sitt rådgivningsansvar vara för stort, medan 41 respondenter (80 %) ansåg *motsatsen*. Resterande 5 respondenter (10 %) hade svarat *vet ej*.



Figur 4.1.15: Revisorns rådgivningsansvar.

4.1.16 Revisorns syn på revisorsförsäkring för de risker som tas i arbetet

Då det är av största vikt att en revisorsförsäkring täcker upp på ett bra sätt för de risker revisorn tar i sitt arbete, ville jag ta reda på om revisorerna i min undersökning kände sig trygga med sina nuvarande försäkringar. Svartalternativen var: *ja*, *nej* och *vet ej*.

39 respondenter (76 %) tyckte att deras revisorsförsäkring täckte upp på ett bra sätt för de risker de tar i sitt arbete. 2 respondenter (4 %) tyckte däremot inte att så var fallet och 10 respondenter (20 %) hade svarat *vet ej*.



Figur 4.1.16: Revisorns syn på revisorsförsäkring för de risker som tas i arbetet.

4.1.17 Revisorernas syn på om lagreglerna skulle kunna förbättras för att öka revisornas effektivitet vad gäller brottsförebyggande

- Revisionsplikten bör få vara kvar. I annat fall förebyggs endast brott i de större bolagen. I övrigt är det endast en resursfråga. Har man hur mycket tid/pengar som helst kan man ju givetvis granska mer av verksamheten. Med en begränsad budget måste man dock fokusera på de väsentligaste och mest riskfyllda områdena. Fokuseringen på väsentlighet och risk gör att granskningen blir så effektiv som möjligt men aldrig heltäckande.
- Det finns andra myndigheter som skall ha detta ansvar i första hand.
- Det är nog inte lagen som måste ändras utan praxis, jag tror revisorer anmäler för sällan.
- Bra som det är idag. Dock risk att brotten ökar ifall revisionsplikten tas bort.
- Ingen direkt lag men ekobrottsmyndigheten kunde kanske bli lite bättre. Den vill helst att man inte anmäler om man inte kan servera dem allt på ett silverfat.
- Det fungerar bra som det gör idag, då den typ av klienter som byrån arbetar med i grunden är seriösa företagare och de gånger det blir fel beror detta ofta på okunskap och alltför invecklat regelverk.

4.1.18 Övriga synpunkter

Man bör också betänka att det är extremt ovanligt att man som revisor stöter på fall där verkställande direktör eller styrelse begått brott som måste anmälas. Brott som begåtts av andra personer inom ett bolag behöver inte anmälas.

Revisionspliktens avskaffande påverkar i hög grad detta faktum, då risken att den ekonomiska brottsligheten kommer att öka blir väsentlig. En osäkerhet kommer förmodligen att uppstå företagare emellan, eftersom man inte vågar lita hundra procentigt på en årsredovisning som inte är reviderad.

4.2 Kapitelsammanfattning

Enkäten innehåller frågor om dels revisorernas uppfattning om anmälningsplikten vid ekonomiska brott och dels huruvida revisorernas förhållande till klienterna påverkas av deras beslut att anmäla? Enkäten besvarades av 51 (utav 98) auktoriserade och godkända revisorer i Malmö/Lund-området, samtliga hämtade ur FAR SRS:s medlemsregister.

De inkomna svaren ger en god inblick i en revisors syn på sin yrkesroll men också i hur vitt skilda föreställningar som kan förekomma. Exempelvis var utfallet av svaren i något fall 20 % mot 80 %, i ett annat fall 5 % mot 95 % och i ett tredje fall 43 % mot 57 %.

I övrigt belyser svaren revisorernas tankar om hur lagreglerna skulle kunna ändras för att effektivisera deras egen roll i ett brottsförebyggande syfte. Några revisorer var dock av den uppfattningen att deras ansvarsområde redan nu var för stort. En liten del av revisorerna tyckte sig också uppleva en konflikt mellan sin roll som rådgivare och sin roll som revisor, vilket i sig skulle kunna påverka den brottsförebyggande delen i deras arbete. Trots detta var det bara 10 % av de svarande revisorerna som hittills aldrig hade gjort en anmälan om brott.

5 Slutdiskussion

Detta kapitel beskriver studiens slutsatser samt egna reflektioner. Förslag ges även till fortsatt forskning.

5.1 Slutdiskussion

Studiens syfte är att undersöka och beskriva vad revisorer har för uppfattning om sin anmälningsplikt vid ekonomiska brott i aktiebolag och om deras förhållande till klienterna påverkas av deras beslut att anmäla. Insamlat material har analyserats för att se vilka faktorer som påverkar revisorernas anmälningsbenägenhet.

Syftet med införandet av lagen om anmälningsplikt vid misstanke om brott är alltså att revisorerna ska bli mer inställda på granskning. De flesta revisorer är emot införandet av anmälningsplikten, eftersom den kan medföra ett hot mot förtroenderelationen mellan revisor och klient. Undersökningen visade också att en del av revisorerna tycker sig uppleva en konflikt mellan sin roll som rådgivare och sin roll som revisor. Om en revisor nämligen skulle dröja med att anmäla vid misstanke om brott för att på så sätt försöka undvika att relationen till en klient försämras, skulle denne utsätta sig själv för en risk. En revisor kan t ex bedömas vara ansvarig för medhjälp och kan dessutom, i vissa fall, även vara att betrakta som gärningsman. Enligt enkätsvaren ansåg en del av respondenterna sitt rådgivningsansvar vara för stort, eftersom de kan bli tvungna att ta ansvar för felaktiga råd och i vissa fall eventuellt även att betala skadestånd.

För att säkerställa att sådan viktig och ibland även konfidentiell information om företaget, som revisorn får från företagsledningen för att kunna utföra sitt arbete, stannar hos revisorn, är denne ålagd tystnadsplikt. Om information om bolaget till intressent kommer från oberoende revisor, som granskat företaget, anses den vara mer korrekt, mer trovärdig och därmed ge större säkerhet. Enligt ABL 9 kap. 42-44 §§ har revisorn viss åtgärdsskyldighet. Skulle revisor misstänka annan person än styrelseledamot eller verkställande direktör för det upptäckta brottet, ska rapport ske till styrelse och verkställande direktör.

Revisorn skall sedan styrelsen underrättats avgå från sitt uppdrag som revisor i bolaget inom fyra veckor samt anmäla sin förtida avgång till Bolagsverket. Vidare ska revisorn i särskild

handling till åklagare ange dels sina misstankar om brottet och dels vad misstankarna grundas på.

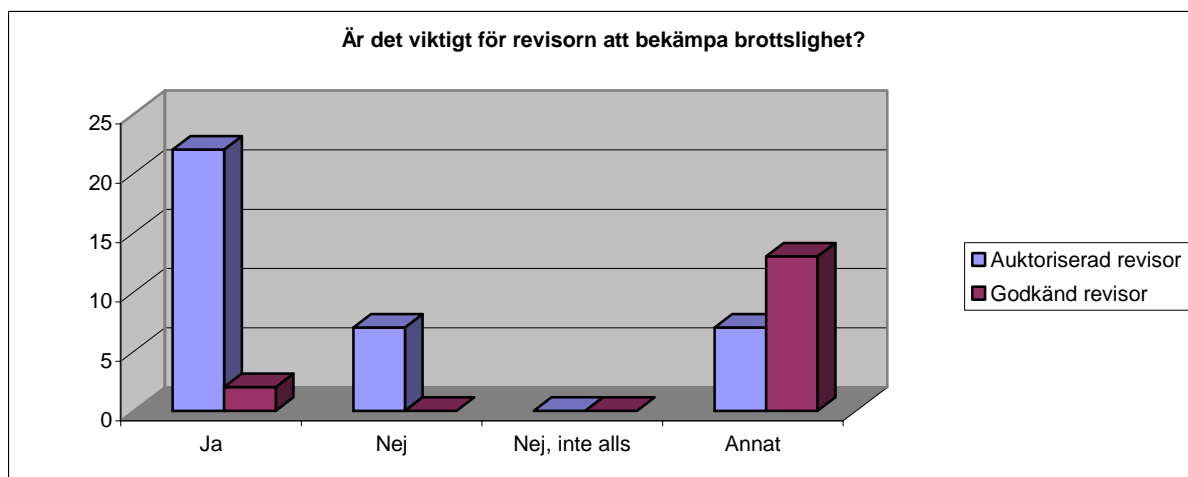
Dock behöver revisorn inte avgå eller göra anmälan till åklagare ifall den ekonomiska skadan av det misstänkta brottet har ersatts och övriga menliga verkningar av gärningen har avhjälpats, det misstänkta brottet redan anmälts till polismyndighet eller åklagare, eller det misstänkta brottet är obetydligt. Enligt proposition 1997/98:99 ska revisorn i fall av eventuell konkurs göra en hänvisning till konkursförvaltares anmälningsplikt enligt KonkL 7:15 §.

Skulle revisorn ha gjort en oriktig anmälan kan detta vara till skada för företaget. Dock blir revisorn enligt proposition 1997/98:99 inte skadeståndskyldig i fall då denne inte anmäler misstanke om brott till åklagare. Däremot kan en revisor, enligt revisorslagen, drabbas av disciplinära sanktioner i de fall denne inte fullgör sin plikt vid misstanke om brott.

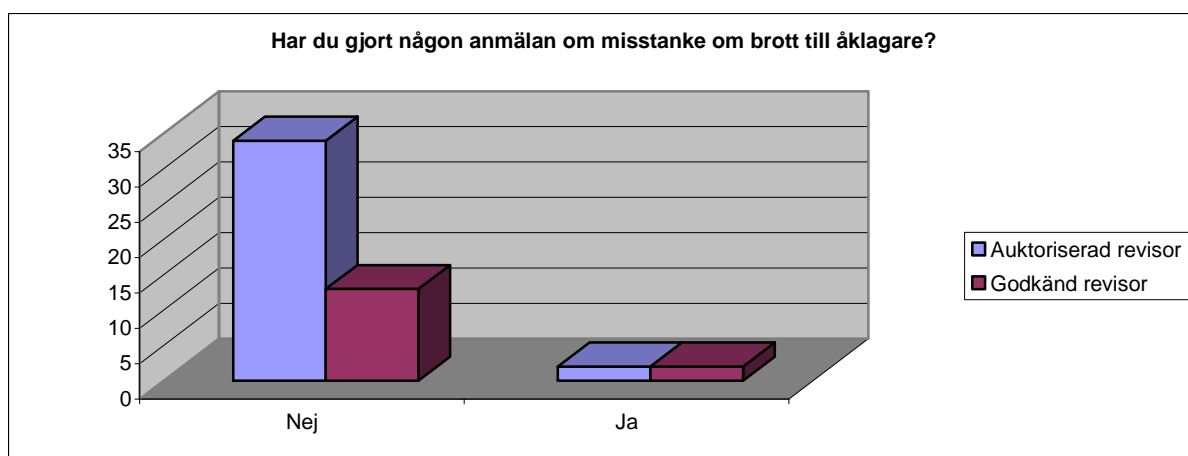
5.2 Egna reflektioner

År 1998 bildades i Sverige EBM i syfte att bekämpa den ekonomiska brottsligheten och den 1 januari 1999 infördes lagen om revisors anmälningsplikt vid misstanke om brott. Denna lag innebär att revisorer är skyldiga att anmäla till åklagare eller polis om styrelseledamot eller verkställande direktör kan misstänkas för något av de i lagen uppräknade brotten. Fram till nu har nästan tio år förflutit sedan lagen om anmälningsplikt för revisorer infördes.

På frågan om det är viktigt för en revisor att bekämpa brottslighet svarade, som diagrammet nedan visar, 22 auktoriserade revisorer att de tycker att det är viktigt, medan endast två av de godkända revisorerna var av samma mening. Denna undersökning visar på den stora skillnaden mellan auktoriserade och godkända revisorer när det gäller att ta beslut om anmälan vid misstänkt brottslighet. Om jag hade valt att rikta min enkät antingen till enbart auktoriserade eller till enbart godkända revisorer skulle alltså svarsbilden ha sett annorlunda ut. Samtidigt skulle dock detta ha givit en felaktig bild av verkligheten, eftersom den ena revisorssidan då inte varit representerad i undersökningen.



När det gäller anmälan om misstanke om brott till åklagare visar undersökningen att antalet auktoriserade revisorer, som inte hade gjort någon sådan anmälan, var dubbelt så stort som antalet godkända revisorer. Orsakerna till detta kan vara antingen en oro för att klientförhållandet kan påverkas vid en anmälan eller att man av andra anledningar inte vågar ta risken att anmäla. Revisorn kan i värsta fall förlora sin klient och dessutom, om klienten är betydelsefull, riskera att hamna i massmedia, vilket kan uppfattas vara negativt för revisorn.



Idag upptäcks ekonomiska brott i allt större utsträckning och man kan anta att det skulle vara mycket intressant att få ta del av en undersökning angående om antalet upptäckta brott också kan vara relaterat till företagens storlek. Eftersom hela 90 % av respondenterna i min undersökning har svarat att de någon gång gjort anmälan om bland annat brott mot bokföringslagen (felaktiga fakturor), förskingring och trolöshet mot huvudman, ställer jag mig frågan hur fördelningen auktoriserade respektive godkända revisorer ser ut i förhållande till

klientföretagens storlek? Och om t ex ekonomiska brott skulle vara vanligare i större företag än i mindre, skulle revisorn då, med tanke på att klienten kan gå förlorad vid en anmälan, vänta längre med att anmäla än om det hade gällt ett mindre företag? Skulle en förlust av en större klient kunna vara negativ för revisorn även ur den synvinkeln, att en stor klient har större möjlighet att göra affärsvärlden uppmärksam på att just den här revisorn upptäcker och anmäler misstänkta brott?

En annan sak som framkommit i min undersökning är att ett stort antal revisorer inte fått någon vidareutbildning om den nya lagen som gäller revisorers anmälningsplikt, detta trots de nästan tio åren som förflutit sedan den infördes i Revisorslagen. Kan det vara så, att dessa revisorer inte har ansett sig behöva någon vidareutbildning eller har de fått annan typ av information om anmälningsplikten och kan den informationen i så fall vara tillräcklig, det vill säga likvärdig med utbildningen? Eller kan det faktum, att de inte fått någon vidareutbildning i ämnet, ha berott på att man inte velat riskera sitt eventuellt nära förhållande till klienterna?

En god kännedom om den nya lagen och vad den innebär för deras arbetsområde torde ha stor betydelse för, och även kunna påverka, revisorernas utövande av sin yrkesroll.

5.3 Förslag till fortsatt forskning

Då ekonomiska brott förekommer och upptäcks i allt större utsträckning växer även intresset för om antalet upptäckta brott kan vara relaterat till företagets storlek, det vill säga om ekonomiska brott är vanligare i större företag än i mindre, eller om det kanske är tvärtom.

En annan intressant fråga i det här sammanhanget är i vilken typ av företag det har visats störst benägenhet att begå ekonomiska brott? Här skulle man kunna tänka sig att se lite närmare på och jämföra exempelvis koncernföretag, större eller mindre börsnoterade företag, större eller mindre icke börsnoterade företag, privata och enskilda företag samt även förhållandet mellan exportföretag och företag som agerar endast på den inhemska marknaden.

Det har i min undersökning framkommit att 10 % av respondenterna aldrig behövt göra en anmälan om misstänkt ekonomiskt brott till åklagare. Resten av respondenterna, det vill säga hela 90 %, har däremot svarat att de gjort anmälan om bland annat brott mot bokföringslagen (felaktiga fakturor), förskingring och trolöshet mot huvudman.

En fråga som pockar på uppmärksamhet i detta sammanhang och som kan vara kvalificerad för mera ingående studier är: ”Vem, anser revisorn, har varit oftast förekommande som den skyldige i brottsutredningar typ ekobrott, - är det styrelseledamot, verkställande direktör eller annan person?”

Vidare har det i min undersökning framkommit att ett stort antal revisorer inte fått någon vidareutbildning om den nya lagen som gäller revisorers anmälningsplikt, detta trots att det är nästan tio år sedan den infördes i Revisorslagen. Frågan är varför? Har dessa revisorer inte ansett sig behöva någon vidareutbildning eller har de fått annan typ av information om anmälningsplikten? Eller har det berott på att man inte velat riskera sitt eventuellt nära förhållande till klienterna?

Då deras kännedom om den nya lagen och vad den innebär för revisorers arbetsområde torde vara betydelsefull för bland annat deras utövande av sin yrkesroll, anser jag att även denna fråga borde vara värd en närmare undersökning.

Källförteckning

Publicerade källor

Andersen, I. (1998). *Den uppenbara verkligheten*. Lund: Studentlitteratur.

Artsberg, K (2003). *Redovisningsteori – policy och –praxis*. Malmö: Liber Ekonomi AB.

Bergström, S & Andersson, T & Håstad, T & Lindblom, P H (2002). *Juridikens termer*. Malmö: Liber AB.

Bryman, A & Bell, E (2005). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. Malmö: Liber Ekonomi AB.

Cassel, F. (1996). *Den reviderade revisorsrollen – en oren berättelse*. Stockholm: Nerenius & Santéus Förslag AB.

Dahlqvist, AL & Elofsson, S (2002). *Bokföringsbrott och bokföringslagen*. Stockholm: Nordstedts Juridik AB.

Eriksson, L T & Wiedersheim-Paul, F (1999). *Att utreda, forska och rapportera*. Malmö: Liber Ekonomi AB.

FAR Förslag (1998). *Vad gör revisorn vid misstanke om brott?* Stockholm: FAR Förslag AB

FAR Förslag (2000). *Ekonomiska brott i aktiebolag*. Stockholm: FAR Förslag AB.

FAR Förslag (2003). *FARs Revisionsbok 2003*. Stockholm: FAR Förslag AB.

FAR Förslag (2005). *Revision – en praktisk beskrivning*. Stockholm: FAR Förslag AB.

FAR SRS Förslag (2008). *Samlingsvolymen 2008, Del 2*. Stockholm: FAR SRS Förslag AB.

Johansson, S (2007). *Nials svensk associationsrätt i huvuddrag*. Stockholm: Norstedts Juridik AB.

Jönsson, S (1985). *Eliten och normerna*. Lund: Bokförlaget Doxa AB.

Kedner, G & Roos, C.M & Skog, R (1996). *Aktiebolagslagen, Del 2 (10-19 kap.) med kommentarer*. Stockholm: Norstedts juridik AB.

Kronqvist, C & Runesson, H. & Sörgård, I. (1997). *Vad är ekobrott?*. BRÅ 1997.

Leijonhufvud, M & Wennberg, S (2004). *Brott & Straff i affärslivet – en lärobok för ekonomer*. Uppsala: Författarna och Iustus Förslag AB.

Lekvall, P & Wahlbin, C (1993). *Information för marknadsföringsbeslut*. Göteborg: IHM Förslag AB.

Lundén, B (2004). *Aktiebolag – skatt, ekonomi, juridik*. Näsviken: Björn Lundén Information AB.

Medlin, C & Roy, S & Chai, T H (1999). *Using a World Wide Web Survey to Obtain Marketing Information for Business Decisions: A comparison with Mail Surveys*. The School of Commerce, Adelaide University.

Moberg, K (2006). *Bolagsrevisorn – oberoende, ansvar, sekretess*. Stockholm: Norstedts Juridik AB.

Moberg, K & Greve, V & Langsted, L B & Harpf, T & Eriksen, M (1992). *Revisorn och ekonomisk brottslighet, NORD 1992:18*. Stockholm: Nordiska Ministerrådet.

Rodhe, K (1999). *Aktiebolagsrätt*. Stockholm: Norstedts Juridik AB.

Ryan, B & Scapens, R.W & Theobald, M. (1992). *Research method and methodology in finance and accounting*. London: Academic Press Limited.

Saunders, M., Lewis, P. & Thornhill, A. (2007). *Research Methods for Business Students*. Malden-Mass: Prentice-Hall.

Sjöström, C (1994). *Revision och lagreglering*. Linköping: Licentiatavhandling Linköping universitet.

Publicerade artiklar

FAR INFO. ”Revisionsstandard i Sverige”. FAR INFO nr 11/2002.

Willmott, H.C & Puxty, A.G & Robson, K & Cooper, D.J & Lowe, E.A (1992). “*Regulation of Accountancy and Accountants: Advanced Capitalist Countries*”. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*. Vol 5, No 2, s 32-56. Printed in Britain.

Jönsson, S (1991). “*Role making for accounting while state is watching*”. *Accounting, Organization and Society*, Vol 16, No 5/6, s 521-546. Printed in Britain.

Ljung, C & Stetler, C. ”*Så tycker revisorerna om den lagstadgade anmälningsplikten*”. *Balans* nr 8 – 9/2000, s 20-23.

Langsted, L.B. ”*Revisorns kompetens och oberoende*”. *Balans* nr 2/1999, s 22-29.

Puxty, A.G & Willmott, H.C & Cooper, D.J & Lowe, T (1987). "*Modes of regulation in advanced capitalism; locating accountancy in four countries*". Accounting Organization and Society, Vol 12, No 3, s 273-291. Printed in Britain.

Skog, R. "Revisors skyldigheter vid misstanke om brott". Balans nr 12/1998, s 25-29.

Strömqvist, A. "Revisors skyldighet att anmäla misstanke om brott och rätten att bli omvald – några kommentarer till regeringsförslaget", Balans nr 2/1998, s 5-6.

Torén, M. "Revisorns åtgärder vid misstanke om brott", Balans nr 11/1998, s 48-51.

Lagar och offentligt tryck

Proposition 1997/98:99. *Aktiebolagets organisation*, s 167.

Proposition 2000/01:146. *Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet*, 31.

Proposition 2003/04:156. *Skärpta regler mot penningtvätt*.

SOU (1995:44) *Aktiebolagets organisation. Delbetänkande av Aktiebolagskommittén – Justitiedepartementet*. Stockholm: Fritzes.

Rapporter

BRÅ (2004) *Bokslut*. Stockholm: BRÅ.

BRÅ (2004:4) *Revisorernas anmälningskyldighet*. Stockholm: BRÅ.

Rättsfall

NJA 1988 s.383.

Elektroniska källor

http://www.farsrs.se/portal/page?_pageid=33,76447&_dad=portal&_schema=PORTAL.

(2008-04-26).

http://www.ollerossander.se/?page_id=39. (2008-04-27).

http://www.ekobrottsmyndigheten.se/templates/Page_1924.aspx. (2008-04-27).

http://www.bra.se/extra/pod/?action=pod_show&id=18&module_instance=2. (2008-05-05).

[http://www.bra.se/extra/measurepoint/?module_instance=4&name=16.%20Ekonomisk%20br
ottslighet&url=/dynamaster/file_archive/050119/c2c25773cf7788537a7532fbbb3fcadc/01082
97945.pdf](http://www.bra.se/extra/measurepoint/?module_instance=4&name=16.%20Ekonomisk%20br
ottslighet&url=/dynamaster/file_archive/050119/c2c25773cf7788537a7532fbbb3fcadc/01082
97945.pdf). (2008-05-05).

<http://www.ekobrottsmyndigheten.se/upload/arsredovisningar/EBM2005.pdf>. (2008-06-22).

http://sv.wikipedia.org/wiki/Godk%C3%A4nd_revisor (2008-09-11).

Bilaga 1 – Brev till revisor



Kandidatuppsats
Juni 2008

Företagsekonomiska institutionen
**EKONOMIHÖGSKOLAN VID
LUNDS UNIVERSITET**

Bäste revisor!

Jag läser ekonomi vid Lunds Universitet och skriver en kandidatuppsats. Uppsatsen handlar om revisorers anmälningsplikt och därför är just Ert svar av stor vikt för mig.

Syftet med uppsatsen är att undersöka föreställningar om revisorers anmälningsplikt vid ekonomiskt brott samt undersöka om revisorernas förhållande till klienterna påverkar deras bedömning om att anmäla.

För att få ett så gott underlag som möjligt för min undersökning har jag sammanställt ett antal frågor till en enkät som jag skulle vara mycket tacksam om Ni ville svara på så snart som möjligt, dock senast den 8 maj.

Ni har blivit slumpmässigt utvald ur FAR SRS:s medlemsregister för Malmö/Lund-området.

Givetvis kommer alla svar att behandlas konfidentiellt och allt material kommer att förstöras när undersökningen är slutförd.

Jag tackar på förhand för Er medverkan!

Med vänliga hälsningar

My Nga Vuong

E-mail: my-nga.vuong.290@student.lu.se

Handledare: Gunnar Wahlström (Ekonomihögskolan vid Lunds Universitet)

E-mail: Gunnar.Wahlstrom@fek.lu.se

Bilaga 2 – Intervjuguide

Intervjuguide

1. Kön:

Kvinna

Man

2. Vilken är din befattning?

Auktoriserad revisor

Godkänd revisor

3. Hur länge har du arbetat på denna byrå?

1 – 5 år

6 – 10 år

11 eller längre

4. Hur många anställda har ni?

1 – 5

6 – 10

11 eller fler

5. Är det hård konkurrens om klienterna?

Ja

Nej

Varken eller

6. Har du en bra relation till era klienter?

- Ja
- Nej
- Nej, inte alls

7. Har du fått vidareutbildning gällande lagen om anmälningsplikt sedan denna infördes i Aktiebolagslagen den 1 januari 1999?

- Ja
- Om ja, vem anordnade utbildningen?
- Nej
- Om nej, känner du ett behov av en sådan utbildning?

8. Är det viktigt för revisorn att bekämpa brottslighet?

- Ja
- Nej
- Nej, inte alls.
- Annat

9. Har du gjort någon anmälan om misstanke om brott till åklagare?

- Nej
- Ja
- Om ja, hur många gånger och för vilka brott?

10. Vilka brott tror du revisorer förebygger oftast?

Markera 1 till 3 där 1 är oftast

- | | |
|--|--|
| <input type="checkbox"/> Bedrägeri | <input type="checkbox"/> Mutbrott |
| <input type="checkbox"/> Bestickning | <input type="checkbox"/> Olovligt förfogande |
| <input type="checkbox"/> Bokföringsbrott | <input type="checkbox"/> Oredlighet mot borgenärer |
| <input type="checkbox"/> Förskingring | <input type="checkbox"/> Penninghäleri |
| <input type="checkbox"/> Försvårande av skattekontroll | <input type="checkbox"/> Skattebrott |
| <input type="checkbox"/> Mannamån mot borgenärer | <input type="checkbox"/> Trolöshet mot huvudman |

11. Anser du att det är skälig tid för styrelsen att ha två veckor på sig att åtgärda ett eventuellt brott?

- Ja
- Nej
- Om nej, hur många veckor anser du är skälig tid?

12. Skulle du kunna tänka dig att ge klienten extra tid att utreda det förekommande brottet?

- Ja
- Nej

13. Har införandet av anmälningsplikten påverkat informationsflödet mellan revisor och företagsledning på ett negativt sätt?

- Nej
- Ja
- Om ja, i så fall hur?

14. Upplever du en konflikt mellan dina roller som rådgivare och revisor? Ja Nej Vet ej**15. Tycker du att revisorns rådgivningsansvar är för stort?**

(t ex att revisorn måste ta ansvar för felaktiga råd och ev. betala skadestånd)

 Ja Nej Vet ej**16. Tycker du att din revisorsförsäkring täcker upp på ett bra sätt för de risker du tar i arbetet?** Ja Nej Vet ej**17. Hur skulle lagreglerna kunna förbättras för att öka revisorns effektivitet vad gäller brottsförebyggande?****18. Övriga synpunkter?****Tack för din medverkan!**

Bilaga 3 - Revisorns studiebakgrund

Auktoriserad revisor och *godkänd revisor* är två titlar som utfärdas av Revisorsnämnden till person som uppfyller kraven i Revisorslagen 5§ resp. 4§. De flesta kraven är gemensamma i dessa båda paragrafer, t ex måste personen utöva revisionsverksamhet yrkesmässigt, det vill säga vara anställd av, eller driva, revisionsbyrå. Vidare måste personen vara bosatt i Sverige, EES eller i Schweiz och får varken vara i konkurs, ha näringsförbud, ha förvaltare enligt föräldrabalken eller vara förbjuden att vara ekonomiskt eller juridiskt biträde. För båda titlarna gäller dessutom att personen måste ha den utbildning och erfarenhet som behövs för revisionsverksamhet. Kravet på utbildning är definierat i detalj och omfattar bland annat krav på högskoleexamen i företagsekonomi med studier i redovisning, statistik, skatterätt och associationsrätt med mera. Redbarhet och övrig lämplighet är också ett gemensamt krav för de båda paragraferna, men därefter skiljer sig kraven åt: För titeln auktoriserad revisor krävs att personen har minst fem års erfarenhet av arbete med revision samt att denne även har avlagt Högre revisorsexamen efter avklarad prov som konstrueras av Revisorsnämnden. För titeln godkänd revisor däremot krävs endast minst tre års erfarenhet av arbete på revisionsbyrå under svensk handledning samt att personen har avlagt Revisorsexamen efter avklarad prov som konstrueras av Revisorsnämnden.

Auktorisation respektive godkännande av revisorer meddelas av Revisorsnämnden för fem år i taget och för att inneha auktorisation respektive godkännande måste man vara yrkesverksam som revisor. Inför varje ny femårsperiod gör Revisorsnämnden en kontroll av revisorns yrkesverksamhet och redbarhet.

Auktoriserad revisor kan, såväl som godkänd revisor, väljas till revisor av bolagsstämman eller föreningsstämman. En auktoriserad revisors, såväl som en godkänd revisor, verksamhet regleras förutom i Revisorslagen bland annat i Aktiebolagslagen. Utöver lagar vägleds de av god revisorssed och god revisionsred.

För en godkänd revisor finns dock vissa begränsningar avseende i vilken typ av organisationer denne kan åta sig ett revisionsuppdrag. I sådana finansiella företag som står under tillsyn från Finansinspektionen finns till exempel krav på minst en auktoriserad revisor.⁶

⁶ http://sv.wikipedia.org/wiki/Godk%C3%A4nd_revisor (2008-09-11)

Såväl auktoriserade som godkända revisorer får syssla med verksamhet där det inte finns något naturligt samband med revisionsverksamhet, dock gäller inte detta när den andra verksamheten är av sådan art eller omfattning, att förtroendet för revisorns självständighet eller opartiskhet kan rubbas. Inte heller gäller detta om den andra verksamheten på något sätt skulle vara oförenlig med rätten att utföra lagstadgat revisionsarbete. Den andra verksamheten får inte bedrivas i ett revisionsföretag och måste också hållas åtskild från revisionsverksamheten. (FAR:s Revisionsbok, 2003)

Bilaga 4 – Aktiebolagslagen (2005:551)

9 kap.

Revisorers tystnadsplikt

41 § Revisorn får inte till en enskild aktieägare eller till någon utomstående obehörigen lämna upplysningar om sådana bolagets angelägenheter som revisorn får kännedom om när han eller hon fullgör sitt uppdrag, om det kan vara till skada för bolaget.

Åtgärder vid misstanke om brott

42 § En revisor skall vidta de åtgärder som anges i 43 och 44 §§, om han eller hon finner att det kan misstänkas att en styrelseledamot eller den verkställande direktören inom ramen för bolagets verksamhet har gjort sig skyldig till brott enligt någon av följande bestämmelser: 1. 9 kap. 1, 3, 6 a och 9 §§, 10 kap. 1, 3, 4 och 5 §§, 11 kap. 1, 2, 4 och 5 §§, 17 kap. 7 § samt 20 kap. 2 § brottsbalken, och 2. 2, 4, 5 och 10 §§ skattebrottslagen (1971:69).

43 § En revisor som finner att det föreligger sådan brottsmisstanke som avses i 42 § skall utan oskäligt dröjsmål underrätta styrelsen om sina iakttagelser. Om revisorn finner att en misstanke om brott bör föranleda honom eller henne att lämna uppgifter enligt 9 § lagen (1993:768) om åtgärder mot penningtvätt, skall dock den i 11 § andra stycket samma lag angivna tidsfristen iakttas. 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.

44 § Senast fyra veckor efter det att styrelsen har underrättats, enligt 43 § första stycket, skall revisorn avgå från sitt uppdrag. När revisorn anmäler detta, enligt 23 §, skall han eller hon 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;
3. det misstänkta brottet är obetydligt. I de fall som avses i 43 § 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.

Revisorns upplysningsplikt gentemot bolagsstämman

45 § Revisorn är skyldig att lämna bolagsstämman de upplysningar som stämman begär, i den mån det inte skulle vara till väsentlig skada för bolaget.

Revisorns upplysningsplikt gentemot medrevisor m.fl.

46 § Revisorn är skyldig att lämna en medrevisor, en ny revisor, en lekmannarevisor, en särskild granskare och, om bolaget är försatt i konkurs, konkursförvaltaren de upplysningar som behövs om bolagets angelägenheter. Revisorn är dessutom skyldig att på begäran lämna upplysningar om bolagets angelägenheter till undersökningsledaren under förundersökning i brottmål. Revisorn i ett aktiebolag som omfattas av 1 kap. 9 § sekretesslagen (1980:100) är även skyldig att på begäran lämna upplysningar om bolagets angelägenheter till de förtroendevalda revisorerna i kommunen, landstinget eller i sådana kommunalförbund som kommunen eller landstinget ingår i. Revisorn i ett aktiebolag i vilket staten äger samtliga aktier är skyldig att på begäran lämna upplysningar om bolagets angelägenheter till Riksrevisionen. Lag (2006:373).

Bilaga 5 – Revisorslagen (2001:883)

Revisorns skyldigheter

God revisorssed

19 § En revisor skall iaktta god revisorssed. Om arbete som hänför sig till ett uppdrag i revisionsverksamheten utförs av ett biträde till revisorn, är revisorn skyldig att se till att även biträdet iakttar god revisorssed.

Revisorns opartiskhet och självständighet

20 § En revisor skall i revisionsverksamheten utföra sina uppdrag med opartiskhet och självständighet samt vara objektiv i sina ställningstaganden. Revisionsverksamheten skall organiseras så att revisorns opartiskhet, självständighet och objektivitet säkerställs.

21 § En revisor skall för varje uppdrag i revisionsverksamheten pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. Revisorn skall avböja eller avsäga sig ett sådant uppdrag ...

1. om han eller hon eller någon annan i den revisionsgrupp där han eller hon är verksam

a) har ett direkt eller indirekt ekonomiskt intresse i uppdragsgivarens verksamhet,

b) vid rådgivning, som inte utgör revisionsverksamhet, har lämnat råd i en fråga som till någon del omfattas av granskningsuppdraget,

c) uppträder eller har uppträtt till stöd för eller mot uppdragsgivarens ståndpunkt i någon rättslig eller ekonomisk angelägenhet,

d) har nära personliga relationer till uppdragsgivaren eller till någon person i dennes ledning,

e) utsätts för hot eller någon annan påtryckning som är ägnad att inge obehag, eller

2. om det föreligger något annat förhållande av sådan art att det kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet. Revisorn behöver dock inte avböja eller avsäga sig uppdraget, om det i det enskilda fallet föreligger sådana särskilda omständigheter eller har

vidtagits sådana åtgärder som medför att det inte finns anledning att ifrågasätta hans eller hennes opartiskhet eller självständighet.

22 § Revisorsnämnden skall på ansökan av en revisor meddela förhandsbesked om huruvida en viss särskild omständighet är sådan som avses i 21 § första stycket och, om så är fallet, huruvida omständigheter i det enskilda fallet eller vidtagna åtgärder medför att revisorn ändå inte behöver avböja eller avsäga sig uppdraget. När ett förhandsbesked har vunnit laga kraft, är det bindande för nämnden i förhållande till revisorn. Förhandsbeskedet upphör att gälla vid förändrade förutsättningar eller vid författningsändringar som påverkar den fråga som beskedet avser.

23 § Bestämmelserna i 20-22 §§ gäller i tillämpliga delar även ett registrerat revisionsbolag.

Dokumentation

24 § Revisorer och registrerade revisionsbolag skall dokumentera sina uppdrag i revisionsverksamheten. Dokumentationen skall innehålla sådan information som är väsentlig för att revisorns arbete samt hans eller hennes opartiskhet och självständighet skall kunna bedömas i efterhand.

Dokumentationen skall ha färdigställts när revisionsberättelsen eller annat utlåtande avges.

Förtroenderubbande sidoverksamhet

25 § En revisor får inte utöva annan verksamhet än revisionsverksamhet eller verksamhet som har ett naturligt samband därmed, om

1. utövandet är av sådan art eller omfattning att det kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet, eller

2. utövandet på annat sätt är oförenligt med den ställning som följer av behörigheten att utföra lagstadgad revision. Revisorsnämnden skall på ansökan av en revisor meddela förhandsbesked om huruvida en viss verksamhet är förenlig med kravet i första stycket. För ett sådant förhandsbesked gäller bestämmelserna i 22 § andra stycket.

Tystnadsplikt

26 § En revisor får inte, till fördel för sig själv eller till skada eller nytta för någon annan, använda uppgifter som han eller hon har fått i sin yrkesutövning. Revisorn får inte heller obehörigen röja sådana uppgifter. Revisorn skall se till att biträde till honom eller henne iakttar dessa föreskrifter.

I det allmännas verksamhet tillämpas i stället bestämmelserna i sekretesslagen (1980:100).

Försäkring m.m.

27 § Revisorer och registrerade revisionsbolag skall teckna försäkring eller hos Revisorsnämnden ställa säkerhet för den ersättningskyldighet som revisorn eller bolaget kan ådra sig i sin revisionsverksamhet.

Om det finns särskilda skäl, får Revisorsnämnden bevilja undantag från kravet på försäkring eller säkerhet.

Uppgiftsskyldighet m.m.

28 § Revisorer och registrerade revisionsbolag är skyldiga att låta Revisorsnämnden vid sin tillsyn granska akter, bokföring och övriga handlingar som hör till verksamheten och att lämna nämnden de uppgifter som behövs för tillsynen.

29 § Ett företag som har en särskilt stark affärsmässig anknytning till ett revisionsföretag skall, efter föreläggande från Revisorsnämnden, lämna nämnden upplysningar om rådgivning eller annat biträde åt dem som gett revisionsföretaget eller en i revisionsföretaget verksam revisor i uppdrag att utföra revisionsverksamhet.

Ett föreläggande enligt första stycket får förenas med vite.

30 § Ingår ett revisionsföretag i en revisionsgrupp, skall företaget underrätta Revisorsnämnden om vilka övriga företag som ingår i gruppen. Om gruppens sammansättning ändras, skall företaget anmäla ändringen till nämnden.

Underrättelser enligt första stycket skall lämnas utan dröjsmål.

31 § Om Skatteverket i fråga om en revisor eller ett registrerat revisionsbolag uppmärksammar någon omständighet, som kan vara av betydelse för Revisorsnämndens verksamhet, skall verket underrätta nämnden. Detta gäller dock inte omständigheter som verket har fått kännedom om i verksamhet enligt lagen (1997:1024) om Skatteverkets medverkan i brottsutredningar. Lag (2003:738).

Disciplinära åtgärder m.m.

32 § Om en revisor uppsåtligen gör orätt i sin revisionsverksamhet eller på annat sätt förfar oredligt eller om en revisor inte betalar sådan avgift som avses i 39 §, skall godkännandet eller auktorisationen upphävas. Om det finns förmildrande omständigheter, får i stället varning meddelas.

Om en revisor på annat sätt åsidosätter sina skyldigheter som revisor eller som ställföreträdare för revisionsföretag, får varning meddelas. Om det är tillräckligt, får Revisorsnämnden i stället meddela en erinran. Är omständigheterna synnerligen försvårande, får godkännandet eller auktorisationen upphävas.

Om det uppkommer en fråga om upphävande, varning eller erinran, skall revisorn genom skriftlig underrättelse ges tillfälle att yttra sig om vad som anförs i ärendet.

En revisor som tilldelas varning får, om det finns särskilda skäl, även åläggas att betala en straffavgift till staten med lägst ettusen och högst tjugofemtusen kronor.

Varning eller erinran får inte meddelas om det som läggs revisorn till last har inträffat mer än fem år innan revisorn fick underrättelse i ärendet.

33 § Om en godkänd revisor inte längre uppfyller kraven i 4 § eller en auktoriserad revisor inte längre uppfyller kraven i 5 §, skall godkännandet eller auktorisationen upphävas.

Om det för en revisor inträder någon omständighet som innebär hinder för godkännande eller auktorisation, skall revisorn genast anmäla detta till Revisorsnämnden.

34 § Föreskrifterna i 32 § gäller även för registrerade revisionsbolag. Vad som sägs där om upphävande av godkännande eller auktorisation skall i stället avse upphävande av registrering.

Bilaga 6 - Ren revisionsberättelse

REVISIONSBERÄTTELSE

Till bolagsstämman i Korrekta AB, org.nr 556293-9982

Jag har granskat årsredovisningen och räkenskaperna i Korrekta AB för räkenskapsåret 2003-01-01 – 2003-12-31. Det är styrelsen och verkställande direktören som har ansvaret för räkenskapshandlingarna. Mitt ansvar är att uttala mig om årsredovisningen på grundval av min revision.

Revisionen har utförts i enlighet med god revisionssed i Sverige. Det innebär att jag planerat och genomfört revisionen för att i rimlig grad försäkra mig om att årsredovisningen inte innehåller väsentliga fel. En revision innefattar att granska ett urval av underlagen för belopp och annan information i räkenskapshandlingarna. I en revision ingår också att pröva redovisningsprinciperna och styrelsen tillämpning av dem samt att bedöma den samlade informationen i årsredovisningen. Som underlag för mitt uttalande om ansvarsfrihet har jag granskat väsentliga beslut, åtgärder och förhållanden i bolaget för att kunna bedöma om någon styrelseledamot eller verkställande direktören är ersättningsskyldig mot bolaget. Jag har även granskat om någon styrelseledamot eller verkställande direktören på annat sätt har handlat i strid med aktiebolagslagen, årsredovisningslagen eller bolagsordningen. Jag anser att min revision ger mig rimlig grund för mina uttalanden nedan.

Årsredovisningen har upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och ger därmed en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning i enlighet med god redovisningssed i Sverige.

Särskild förteckning över lån, ställda panter och ansvarsförbindelser har upprättats i enlighet med vad som föreskrivs i aktiebolagslagen.

Jag tillstyrker att bolagsstämman fastställer resultaträkningen och balansräkningen, disponerar vinsten enligt förslaget i förvaltningsberättelsen och beviljar styrelsens ledamöter och verkställande direktören ansvarsfrihet för räkenskapsåret.

Näsviken 2004-03-10

Bengt Bengtsson

(Källa: Björn, L (2004) Aktiebolag – skatt, ekonomi, juridik, s 178)