



LUNDS UNIVERSITET
Ekonomihögskolan

Företagsekonomiska Institutionen
FEKN90, Företagsekonomi
Examensarbete på Civilekonomprogrammet
VT 2015

Revisorns anmälningsplikt:
En undersökning om inställning till anmälningsplikten ur
olika intressenters perspektiv

Författare

Emma Ekbäck
Selma Salkić

Handledare

Per Magnus Andersson

Förord

Vi vill ta tillfälle i akt att tacka personerna som har bidragit till att göra denna uppsats möjlig. Tack till vår handledare Per Magnus Andersson för att du har varit en utomordentlig handledare och fungerat som bollplank genom hela uppsatstiden. Tack till alla revisorer som besvarat på vår enkät och till de personer vi har intervjuat, utan er hade uppsatsen inte varit möjlig att genomföra. Slutligen, tack till våra familjer och vänner för att ni har stöttat oss under uppsatsens gång.

Lund, 18 maj 2015

Emma Ekbäck

Selma Salkić

Sammanfattning

Uppsatsen titel:	Revisorns anmälningsplikt – En undersökning om inställning till anmälningsplikten ur olika intressenters perspektiv
Seminariedatum:	25.05.2015
Ämne/kurs:	Examensarbete på Civilekonomprogrammet FEKN90
Författare:	Emma Ekbäck och Selma Salkić
Handledare:	Per Magnus Andersson
Nyckelord:	Anmälningsplikt, revision, ekonomisk brottslighet, förväntningsgap och intressenter.
Syfte:	Syftet med denna uppsats är att beskriva och analysera revisorns anmälningsplikt vid misstanke om brott och revisorers inställning till denna samt diskutera detta i förhållande till intressenters inställning.
Metod:	Undersökningen använder kvantitativ och kvalitativ forskningsmetod. Den kvantitativa delen består av en enkät riktad mot auktoriserade och godkända revisorer och den kvalitativa delen består av intervjuer med auktoriserade och godkända revisorer och andra intressenter.
Teoretiskt perspektiv:	Institutionell teori, agentteori, policeman theory och teorier om förväntningsgap.
Empiri:	Empirin består av deskriptiv statistik som är ett resultat från enkäten samt sammanfattningar av intervjuerna.
Resultat:	Inställningen hos revisorer gentemot anmälningsplikten vid misstanke om brott verkar vara mer positiv jämfört med tidigare forskning inom området. Det förelåg även en skillnad i intressenters samt revisorers inställning gentemot anmälningsplikten.

Abstract

- Title:** The auditor's duty to report crime – a study on attitudes to the duty to report from different stakeholders' perspectives.
- Seminar date:** 2015.05.25
- Course:** Degree project on Civilekonomprogrammet FEKN90
- Authors:** Emma Ekbäck and Selma Salkić
- Advisor:** Per Magnus Andersson
- Key Words:** Duty to report, audit, white collar crime, expectation gap, stakeholders
- Purpose:** The purpose of this thesis is to describe and analyse the auditor's duty to report crime and the auditor's attitudes towards it, as well as discuss this in comparison to the attitudes of other stakeholders.
- Methodology:** The study is based on both quantitative and qualitative research methods. The quantitative part consists of a survey towards CPA's and the qualitative part consists of interviews with CPA's and other stakeholders.
- Theoretical perspective:** Institutional theory, agency theory, policeman theory and expectation gap.
- Empirical foundation:** The empirical foundation is based on descriptive statistics from the survey, and summaries of the interviews.
- Conclusions:** The CPA's attitudes towards the duty to report crime seem to be more positive compared to previous research. There is also a difference in the attitudes of CPA's and other stakeholders towards the duty to report.

Förkortningsordlista

ABL	Aktiebolagslagen
BRÅ	Brottsförebyggande rådet
EBM	Ekobrottsmyndigheten
FAR	Föreningen för auktoriserade revisorer
ISA	International Standards on Auditing
Prop	Proposition
RevR	FARs rekommendationer
RevU	FARs uttalanden
RN	Revisorsnämnden
SOU	Statens offentliga utredningar

Innehållsförteckning

1. Inledning.....	8
1.1 Bakgrund.....	8
1.2 Problemdiskussion.....	9
1.3 Problematisering.....	11
1.4 Syfte.....	11
1.5 Disposition.....	11
2. Metod.....	13
2.1 Metodval.....	13
2.1.1 Angreppssätt och forskningsstrategi.....	13
2.1.2 Val av källor och teorier.....	13
2.1.3 Tre delstudier.....	14
2.2 Enkätstudie riktad till revisorer.....	14
2.2.1 Utformningen av enkäten.....	14
2.2.2 Processen för enkäten.....	15
2.2.3 Svarsfrekvens och bortfallsanalys.....	15
2.2.4 Källkritik.....	16
2.2.5 Reliabilitet, replikerbarhet och validitet.....	17
2.3 Intervjuer med revisorer och intervjuer med övriga intressenter.....	17
2.3.1 Intervjuprocessen.....	17
2.3.2 Intervjuer med revisorer.....	18
2.3.3 Intervjuer med övriga intressenter.....	19
2.3.4 Källkritik.....	20
2.3.5 Reliabilitet, replikerbarhet och validitet.....	20
3. Institutionalialia.....	21
3.1 Revisorns arbete.....	21
3.1.1 Allmänt om revisorns arbete.....	21
3.1.2 Revisionslagen, revisorslagen och aktiebolagslagen.....	21
3.1.3 Åttonde EU-direktivet och ISA.....	22
3.2 Revisorns oberoende och tystnadsplikt.....	22
3.2.1 Revisorns oberoende.....	22
3.2.2 Tystnadsplikten.....	23
3.2.3 God revisionssed.....	23
3.3 Ekonomisk brottslighet.....	24
3.4 Anmälningssplikten i Sverige.....	25
3.4.1 Allmänt om anmälningssplikten.....	25
3.4.2 Anmälningsspliktens uppbyggnad.....	25
3.4.3 Avgång i samband med anmälan.....	27
3.4.4 Straff och påföljder för revisorn.....	28
3.5 Anmälningssplikt vid misstanke om brott internationellt.....	28
4. Teoretisk referensram.....	30
4.1 Val av teorier.....	30
4.2 Institutionell teori.....	30
4.3 Agentteori.....	31
4.4 Policeman theory och teorier om förväntningsgap.....	33
4.4.1 Policeman theory.....	33
4.4.2 Förväntningsgap.....	33
4.5 En tidigare studie om anmälningssplikten vid misstanke om brott.....	35

5. Empiri och analys från enkätstudie riktad till revisorer.....	37
5.1 Empiri	37
5.1.1 Inledning	37
5.1.2 Inställning till anmälningssplikten	37
5.1.3 Anmälan till Ekobrottsmyndigheten.....	38
5.1.4 Om anmälningssplikten ska vara kvar	39
5.2 Analys av enkätstudie	40
5.2.1 Inställningen till anmälningssplikten	40
5.2.2. Anmälan till Ekobrottsmyndigheten.....	41
5.2.3 Om anmälningssplikten ska vara kvar	42
6. Empiri och analys från intervjuer med revisorer	43
6.1 Sammanställning av intervjuer med revisorer	43
6.1.1 Inledning	43
6.1.2 EY	43
6.1.3 KPMG.....	44
6.1.4 PwC.....	45
6.1.5 CK Revisioner	46
6.1.6 RR Revison.....	47
6.1.7 RSM Synneby Revision.....	48
6.1.8 Sammanställning av intervjuer med revisorer	49
6.2 Analys av intervjuer med revisorer.....	52
6.2.1 Revisorns oberoende.....	52
6.2.2 Klientrelationen och omvärlden	52
6.2.3 Revisorns kompetens	53
6.2.4 Övrigt.....	53
7. Empiri och analys från intervjuer med intressenter	55
7.1 Sammanställning med intervjuer med intressenter.....	55
7.1.1 Inledning	55
7.1.2 Skatteverket	55
7.1.3 Ekobrottsmyndigheten.....	56
7.1.4 Svenskt Näringsliv.....	58
7.1.5 Aktiespararna.....	59
7.1.6 UC.....	60
7.1.7 Nordea.....	60
7.1.8 SEB.....	61
7.2 Analys av intervjuer med övriga intressenter	63
7.2.1 Kontakten med revisorn.....	63
7.2.2 Tillämpningen av anmälningssplikten	63
7.2.3 Varför anmälningssplikten finns	64
8. Analys av samtliga delstudier	66
8.1 Skillnader mellan intressenter och revisorer.....	66
9. Resultat och resultatdiskussion.....	69
9.1 Revisorerers inställning till anmälningssplikten	69
9.2 Skillnader i inställning mellan revisorer och övriga intressenter	70
9.3 Fortsatt forskning.....	71
Källförteckning	73
Bilaga 1 - Enkätstudie till revisorer	78
Bilaga 2 - Intervjuguide till revisorer	80
Bilaga 3 - Intervjuguide till övriga intressenter	82

1. Inledning

1.1 Bakgrund

I slutet av 1800-talet växte aktiebolaget fram som bolagsform. Företag kunde nu vända sig till allmänheten för att införskaffa kapital genom att sälja andelar av företaget. De som valde att investera hamnade i förtroendeställning gentemot företagsledningen då investerarnas insyn i bolaget var begränsad till de finansiella rapporter som var upprättade av bolagsledningen. På grund av relationen mellan investerare och företagsledningen förstärktes behovet av en revision av företagets finansiella rapporter. År 1895 blev det därför tvingande enligt lag att ha en revisor som reviderade de finansiella rapporterna (Larsson, 2005a, s. 130; Carrington, 2010 s. 6-7).

Intressenter såsom långgivare, anställda och myndigheter drar också nytta av att företag låter sig revideras. En revisor bidrar med tillförlitlighet till företags finansiella rapporter och intressenterna har ett stort förtroende för revisorerna (Carrington, 2010, s. 8). Det finns flera organisationer som granskar revisionsbranschen, bland annat branschorganisationen FAR, Revisorsnämnden (RN) och även revisionsbyråernas egna interna kontroller. Detta gör revisionsbranschen till en av de mest granskade i Sverige vilket bidrar till det stora förtroendet för branschen (Ekenstam & Brännström, 2013 s. 16). På senare tid har förtroendet dock ifrågasatts ett flertal gånger på grund av olika företagsskandaler som Prosolvias, HQ Bank, Skandia och TeliaSonera. Många menar att oegentligheterna hade kunnat upptäckas om revisorerna gjort sitt jobb och hissat varningsflaggan i ett tidigare skede (Ekenstam & Brännström, 2013 s. 6-7).

FAR, branschorganisation för redovisningskonsulter och revisorer samt rådgivare, menar att revisorer blir ifrågasatta i företagsskandaler på grund av att det föreligger ett förväntningsgap och att detta har blivit allt vidare på senare tid. Gapet beror på att det finns skilda meningar i vad allmänheten tror att revisorer ska göra och vad revisorer faktiskt gör (Ekenstam & Brännström, 2013 s. 30).

Införandet av anmälningsplikten vid misstanke om brott för revisorer i aktiebolagslagen i slutet av 90-talet skapade ett nytt ansvarsområde för revisorer. Att granska räkenskaperna var inte tillräckligt - nu skulle revisionsarbetet även innebära att revisorn skulle anmäla sina kunder om det förelåg misstanke om brott. Förändringen i lagen mottogs skeptiskt av revisionsbranschen och trots att det var mer än 10 år sedan anmälningsplikten lagstodgades är antalet anmälningar fortfarande få (Bursell, 2012). I en intervju säger Dan Brännström, generalsekreterare för FAR, att:

“Revisorn har inga som helst skyldigheter att aktivt vara detektiv och söka efter oegentligheter.” (FAR, 2012a).

Detta menar Brännström är anledning till det låga anmälningstalet från revisorer (Bursell, 2012).

Ekonomisk brottslighet, ekobrott, kan innebära minskat skydd för intressenter såsom investerare och anställda och det kan även skapa obalans i konkurrenssammanhang. Ekobrott är ett problem som diskuterades sedan en lång tid tillbaka och 1998 föreslog regeringen i en utredning att revisorns tystnadsplikt skulle förändras i syfte att förebygga ekobrott. Revisorns tystnadsplikt blev direkt uttalad i aktiebolagslagen år 1975 och innebar då att revisorn inte fick lämna upplysningar om bolagets angelägenheter till någon utomstående med undantag för bolagsstämman. Därefter har tystnadsplikten inskränkts i vissa hänseenden som till exempel att revisorn senare blev skyldig att lämna uppgifter till konkursförvaltare om bolaget hade försatts i konkurs eller till en undersökningsledare om en undersökning av brott pågick (SOU 1995:44, s. 228-231).

Revisorns anmälmöjligheter innan anmälningsplikten vid misstanke om brott lagstodgades var tidigare begränsat till påpekande eller erinran till styrelse och VD eller anmärkningar i revisionsberättelsen. Skulle revisorn anmäla till polis eller åklagaren var detta endast möjligt först efter bolagets godkännande. Regeringen ansåg inte att påpekande och anmärkningar alltid var tillräckligt och det var mot denna bakgrund som revisorns anmälningsskyldighet infördes (Prop. 1997/98:99, s. 150-152).

Förändringen skedde dock inte helt utan kritik. Utredningar hade det visat att om revisorn blev anmälningsskyldig skulle det skapa ett sämre förtroende mellan revisorn och klienten, vilket i sin tur kunde skapa en försämrad revision. Regeringen menade dock att det ligger i allmänhetens intresse att utreda ekobrott. Det fanns även bekymmer kring att en anmälningsplikt för revisorn skulle innebära att revisorn gör straffrättsliga bedömningar vilket var orealistiska krav. Därför begränsade regeringen skyldigheten till endast brott som skulle ha anmärkts i revisionsberättelsen (SOU 1995:44, s. 232-233).

Anmälningsplikten innebär inte att revisorn aktivt ska söka efter brott eller vara en detektiv som Brännström beskrev det. Det innebär snarare att revisorn ska överväga revisionsarbetet och huruvida arbetet har gett upphov till misstanke om brott (EBM, 2007, s. 2-5).

1.2 Problemdiskussion

Revisorer kritiserar ofta när företag går i konkurs efter att hon har avgett en ren revisionsberättelse eller om det upptäcks ekobrott i ett företag utan att revisorn har signalerat för det. Anledningen till detta är för att omgivningen har vissa förväntningar på hur omfattande den lagstodgade revisionen är. Detta förväntningsgap, som nämndes i bakgrunden, skapas när revisorns prestation inte kan leva upp till omgivningens förväntningar och kan skada revisionsyrkets samt den lagstodgade revisionens trovärdighet. Bland annat kan det leda till att den lagstodgade revisionen kommer omfattas av hårdare lagar och regler vilket inte alltid ökar

kvaliteten på revisionen och därmed leda till att omgivningen blir mer missnöjd. Ett område där förväntningsgapet är framträdande rör revisorns skyldighet att upptäcka och rapportera all form av ekobrott (Ruhnke & Schmidt, 2014, s. 572-573).

Öhman, Häckner, Jansson, & Tschudi (2006, s. 107-108) beskriver två stora förändringar som skett genom yttre påtryckningar på revisionsbranschens arbete de senaste decennierna. Dessa är granskningen av ett företags hantering av skatter och avgifter samt anmälningsplikten vid misstanke om brott. Deras studie visar att revisorer i Sverige är ovilliga att ta sig an dessa uppgifter och acceptera att de ska delta i att upptäcka brott. Revisorerna är konservativa och visar lite intresse i att hjälpa till att minska förväntningsgapet.

Brottsförebyggande rådet (BRÅ) gjorde under åren 1999-2003 en omfattande undersökning där de undersökte attityder till och effekten av införandet av anmälningsplikten vid misstanke om brott. Studien visar att andelen negativt inställda till anmälningsplikten vid införandet 1999 var cirka 50 % och att detta hade minskat till en tredjedel år 2003 (Larsson, 2004, s. 18).

Rapporten visade även att det finns skillnader i praktiken i större och mindre byråer gällande anmälningskyldigheten (Larsson, 2004, s. 57). En av de intervjuade revisorerna svarade följande på en öppen fråga i enkätstudien:

”På en liten revisionsbyrå med företrädesvis små uppdrag blir anmälningsplikten en betydelslös fråga eller inte aktuell pga. att oseriösa uppdrag undviks alt. avvecklas så fort vi blir medvetna om oegentligheter av denna typ. Det finns självklart en gråskala där det finns möjlighet genom PM och information att få kunden på rätt spår. Inom affärsvärlden är fortfarande många kontrahenter okunniga om regelverket.” (Larsson, 2004, s. 57).

Rapporter från Ekobrottsmyndigheten (EBM) och BRÅ har visat att antalet anmälningar från revisorer endast är marginellt jämfört med anmälningar från Skatteverket och konkursförvaltare. I utredningen från 2008 konstaterades det därför att ett av lagstiftningens syften inte har uppfyllts - att revisorn inte upptäcker och rapporterar misstanke om brott tidigare än andra aktörer. Att revisorn har en skyldighet att anmäla bidrar alltså inte till mycket i kampen mot den ekonomiska brottsligheten (SOU 2008:32, s. 229).

Det har gått 16 år sedan anmälningsplikten vid misstanke om brott infördes och som ovan nämns diskuterades det mycket kring denna vid införandet. På senare år har det skett förändringar i klimatet som revisorn arbetar i: revisorsplikten har avskaffats för små aktiebolag (SOU 2008:32) och företagsskandaler har lett till ifrågasättande av revisorns roll i upptäckandet av bedrägerier och ekobrott (Ekenstam & Brännström, 2013).

1.3 Problemformulering

Utifrån vår problemdiskussion ovan har vi kommit fram till nedanstående problemområden som denna uppsats kommer att behandla. Dessa berör revisorns anmälningsplikt vid misstanke om brott.

Det ena problemområdet rör det faktum att en stor andel revisorer verkar ha haft en negativ inställning till anmälningsplikten när den infördes och även ett par år senare. Vi vill studera revisorernas inställning idag och hur denna har utvecklats sedan BRÅs undersökning 2004. I samband med detta vill vi även undersöka om det finns någon koppling till storlek på byrå och inställning till anmälningsplikten.

Det andra problemområdet berör förväntningsgapet och ett bolags intressenters åsikter om anmälningsplikten. Vi vill jämföra dessa med revisorernas åsikter och diskutera eventuella skillnader.

1.4 Syfte

Syftet med denna uppsats är att beskriva och analysera revisorns anmälningsplikt vid misstanke om brott och revisorers inställning till denna samt diskutera detta i förhållande till olika intressenters inställning.

1.5 Disposition

I metodkapitlet (2) beskrivs hur studien är uppbyggd och hur vi har tillämpat valda metoder. Vi har valt att utforma tre delstudier då vi vill undersöka anmälningsplikten ur olika perspektiv.

I kapitel 3 går vi igenom gällande rätt och normer när det kommer till revisorns arbete med fokus på anmälningsplikten. Vi har valt att ha denna del skild från den teoretiska referensram som kommer att tillämpas, då denna del främst kommer att sammanfatta rättsläget på området.

Kapitel 4 består av vår teoretiska referensram. Inledningsvis förklaras de teorier som vi har valt att tillämpa. Dessa teorier är institutionell teori, agentteori, *policeman theory* och teorier om förväntningsgap. Kapitel 4 avslutas med en kort genomgång av tidigare forskning.

Vi har valt att presentera empiri och tillhörande analys för varje delstudie i tre separata kapitel (5, 6 och 7). Detta ger en tydligare överblick av resultatet och analysen av vardera delstudie och gör det lättare för läsaren att följa våra resonemang. Är man endast intresserad av en eller ett par av studierna är materialet samlat och lättillgängligt. De tre kapitlen kommer att redogöra för empirin i vardera delstudie och sedan kommer denna att analyseras utifrån den teori som har

presenterats i kapitel 4 och mot bakgrund av gällande regler på området som har presenterats i kapitel 3.

För att kunna jämföra resultat och analys från de olika delstudierna har vi valt att ha ett sammanfattande kapitel (8) där samtliga delstudier analyseras och där empirin från delstudierna kan jämföras. Detta sker också mot bakgrund av kapitel 3 och 4. Detta kapitel är främst till för att uppmärksamma skillnader och likheter delstudierna emellan.

I det avslutande kapitlet (9) diskuteras resultat och analys med bakgrund mot våra inledande problemområden. Här följer en diskussion om resultatet av våra tre delstudier och vi uppmärksammar även områden där fortsatt forskning kan vara av intresse.

2. Metod

2.1 Metodval

2.1.1 Angreppssätt och forskningsstrategi

Undersökningen har en deduktiv ansats då den har utgått från teorier inom revision och har testat dessa teorier utifrån problemområdena. Fördelen med en deduktiv ansats är att studien då utgår från erkända teorier och styr datainsamlingen vilket ökar objektiviteten i forskningsprocessen. Det styr även analysen av datainsamlingen. Nackdelar med sådan ansats är att vissa antaganden kan vara föråldrade vilket kan göra att nya upptäckter missas (Davidson & Patel, 2011, s. 23).

Det finns två olika forskningsstrategier - kvantitativ och kvalitativ forskning. Vid kvantitativ insamling framhävs insamling av data och i en kvalitativ forskningsstrategi läggs vikt vid ord (Bryman & Bell, 2013, s. 49). I undersökningen används både kvantitativ och kvalitativ strategi som forskningsstrategi.

Tanken med en kvantitativ metod är att struktur ska hittas i rådata. På detta vis ska mönster, likheter och olikheter hittas och dessa ska sedan ligga till grund för analysen. Med en kvantitativ metod visas komplex information på ett effektivt sätt vilket passar en del av det första problemområdet (Eggeby & Söderberg, 1999, s. 20). En kvalitativ studie gör en djupdykning i intervjupersoners erfarenheter. Detta hade varit svårt att undersöka genom en kvantitativ strategi som har en mer strukturerad och stel form och därför är en kvalitativ strategi också passande för problemområdena (Corbin & Strauss, 2008, s. 12-13).

2.1.2 Val av källor och teorier

För att skapa förståelse och bakgrund till ämnet har litteratur från sekundärkällor samlats in. Detta har skett via LUBsearch, Google Scholar, FAR online och Artikelsök. Följande sökord har använts: revisorns anmälningsplikt, förväntningsgap, audit expectation gap, auditor and crime, samt auditor and fraud.

Vid val av litteratur har hänsyn tagits till fyra kriterier för att bedöma källornas trovärdighet: äkthet, tidssamband, oberoende och tendensfrihet. Det första kriteriet innebär att källan ska vara äkta, det andra kriteriet menar att desto äldre källan är desto mindre trovärdig är den, tredje kriteriet innebär att källan ska vara ursprungskällan, och fjärde och sista kriteriet innebär att källan ska vara oberoende och inte förvränga verkligheten (Thurén, 2005, s. 13).

Teorierna som har använts är agentteori, institutionell teori, *policeman theory* och teorier om förväntningsgapet. Dessa presenteras i kapitel 4 under rubriken "teoretisk referensram", avskild från institutionalian i kapitel 3. Kapitel 4 avslutas med en genomgång av en tidigare undersökning på området (Alvehus, 2013, s. 29).

2.1.3 Tre delstudier

Tre delstudier har genomförts. Den första delstudien är en enkätstudie där ett frågeformulär har skickats ut via mail till auktoriserade och godkända revisorer. Den andra delstudien är uppbyggd på intervjuer med revisorer och den tredje och sista delstudien är en intervjustudie med ett företags övriga intressenter.

2.2 Enkätstudie riktad till revisorer

2.2.1 Utformningen av enkäten

I första delstudien som berör revisorers inställning till anmälningssplikten vid misstanke om brott har en enkät skickats ut till auktoriserade och godkända revisorer. En enkätstudie lämpade sig bäst då en del av problemformuleringen berör frekvensen av revisorers åsikter gällande anmälningssplikten vid misstanke om brott (Trost, 2012, s. 23). Enkäter medför dessutom ingen intervjuareffekt, ingen variation i formuleringen av frågor och den är lättare att anpassa efter respondenternas behov (Bryman & Bell, 2013, s. 246-247).

Enkäten inleds med frågor gällande kön, arbetsplats samt hur länge personen arbetat som auktoriserad eller godkänd revisor, se *Bilaga 1 Enkätstudie riktad till revisorer*. Dessa frågor används i analysen av svarsfrekvensen och bortfallsanalysen, se avsnitt nedan 2.2.3 *Svarsfrekvens och bortfallsanalys*. Enligt RN¹ är 67,13 % av alla auktoriserade och godkända revisorer män och 32,87 % är kvinnor. Under frågan "Arbetsgivare" gavs nio alternativ: *EY, PwC, Deloitte, KPMG, Grant Thornton, BDO, Baker Tilly, Mazars* och *Övrigt*. Detta är, utan inbördes ordning, de åtta största revisionsbyråerna i Sverige utifrån nettoomsättning (Retriever, n.d.). Detta gav möjlighet att lättare kategorisera svaren med fasta alternativ och jämföra svar mellan större och mindre byråer. Fortsättningsvis kommer de åtta byråerna refereras till som "större byråer" och de övriga som "mindre byråer".

Därefter innehöll enkäten tre frågor med fasta svarsalternativ och tre frågor utan svarsalternativ. Med fasta svarsalternativ är det lättare att jämföra svaren mellan olika grupper (Trost, 2012, s. 58-59).

Innan enkäten skickades ut gjordes en pilotstudie där två juniora revisorer² besvarade enkäten och lämna sedan kommentarer gällande enkätens frågor, språk och helhetsintryck. Pilotstudier är särskilt viktigt vid enkäter då oklarheter inte kan klaras upp i efterhand (Bryman & Bell, 2013, s. 276). Enkäten har sett likadan ut för alla respondenter och skickats ut samtidigt till dem. På så sätt skapas större möjligheter för jämförelse av svar (Trost, 2012, s. 38).

¹ Revisorsnämnden, mailkonversation den 5 maj 2015

² Junior revisor på EY i Malmö och junior revisor på KPMG i Malmö, mailkonversation den 17 februari 2015

2.2.2 Processen för enkäten

Då det är auktoriserade och godkända revisorer som kan vara ansvariga för en revision i ett aktiebolag, 9 kap. 12 § ABL, har enkäten skickats till dem. RN tillhandahöll en lista över alla auktoriserade och godkända revisorers mailadresser. Utifrån listan gjordes en totalundersökning, vilket innebar att enkäten skickades ut till hela populationen via mail (Trost, 2012, s. 38). Ett påminnelsemail skickades ut tre veckor efter första utskicket.

Enligt RN finns det 2990 auktoriserade revisorer och 633 godkända revisorer i Sverige³ och 149 av dessa har ingen mailadress vilket innebar att kontaktlistan innehöll 3475 mailadresser. 113 adresser var felaktiga och 67 adresser innehöll ett meddelande att personen var föräldralediga eller hade slutat arbeta som revisor. Av det totala antal adresser var 3294 fungerande, se *Tabell 2.1 Population*.

Tabell 2.1 Populationen revisorer i Sverige

Populationsstorlek	3623
Saknad mailadress	149
Felaktiga	113
Föräldralediga/slutat arbeta som revisor	67
Totalt skickat till	3294

2.2.3 Svarsfrekvens och bortfallsanalys

Vid enkätstudier är det viktigt att analysera svarsfrekvensen och göra en bortfallsanalys av svaren. Svartsfrekvensen är andelen som har valt att besvara enkäten och bortfallet utgörs av de som inte besvarat enkäten. Detta görs för att kunna avgöra om svaren är representativa för hela populationen (Bryman & Bell, 2013, s. 203). En bortfallsanalys görs genom att man jämför respondenterna med populationen (Trost, 2012, s. 147).

Tabell 2.2 Byråttillhörighet (%)

	Population	Respondenter
PwC	20	12
EY	12	13
KPMG	10	12
Grant Thornton	7	6
Deloitte	4	1
BDO	3	2
Baker Tilly	2	7
Mazars	2	2
Övriga	40	45
Totalt	100	100

³ Revisorsnämnden, via post den 12 februari 2015

Av de 3295 revisorer som enkäten skickades till var det 360 som svarade. Det innebär en svarsfrekvens på 10,9 %. Desto lägre svarsfrekvens, desto svårare är det att generalisera för hela populationen. Kan det påvisas att de som inte svarat på enkäten inte skiljer sig mycket från de som har svarat ökar chansen att svaren är representativa för populationen (Bryman & Bell, 2013, s. 248). Fördelningen per byrå i hela populationen samt bland respondenterna presenteras i *Tabell 2.2 Byråttillhörighet (%)*. Fördelningen i svaren är snarlik fördelningen i hela populationen. Det finns en viss överrepresentation av mindre byråer samt Baker Tilly och en underrepresentation av PwC. Totalt är skillnaden mellan större och mindre byråer fem procentenheter.

En likadan jämförelse mellan populationen och respondenterna gjordes gällande kön. I populationen är 33 % kvinnor och 67 % män. Bland respondenterna är 30 % kvinnor, 69 % män och 1 % ville ej uppge kön. Könsfördelningen bland de svarande är snarlik populationens fördelning. Det skiljer sig två procentenheter för män och tre procentenheter för kvinnor vilket tyder på att det är en god representation av populationen.

Medelåldern för antal yrkesverksamma år som auktoriserade och/eller godkända revisorer var 17,9 år och medianen var 20 år. Att medelåldern är hög kan tyda på att de som har valt att svara på enkäten har mer erfarenhet om anmälningsplikten och därför är mer benägna att svara på den. Detta leder till ett bortfall av en yngre grupp. Det kan även vara så att folk som själva har anmält har haft en större benägenhet att besvara enkäten då de upplever att de har något att tillföra medan en person som inte anmält en klient inte bildat sig någon djupare uppfattning om anmälningsplikten. Revisorer har högst arbetsbelastning under vintern och våren vilken också kan vara en anledning till det stora bortfallet. Dessa omständigheter gör det svårt att dra slutsatser för hela populationen och hänsyn har tagits till dem i resultatdiskussionen.

2.2.4 Källkritik

Bryman och Bell (2013, s. 247-249) nämner ett flertal nackdelar med enkäter, bland annat att respondenten inte kan få hjälp med tolkning av frågor, möjligheter för uppföljningsfrågor blir uteslutna, att man inte vet vem som besvarat enkäten och att det blir ett större bortfall än vid strukturella intervjuer. Eftersom uppföljningsfrågor utesluts har enkäten kompletterats med intervjuer i delstudie två, se *avsnitt 2.3 Intervjuer med revisorer och intervjuer med övriga intressenter*. Då RN har tillhandahållit deras senast uppdaterade lista över auktoriserade och godkända revisorer är möjligheten för någon obehörig att svara på enkäten liten.

Enligt många forskare är det oacceptabelt att ha ett bortfall på mer än 50 % men trots detta finns det många vetenskapliga artiklar som har publicerat resultat med ett större bortfall än 50 %. Bryman och Bell (2013, s. 203 och 251) nämner att om en studie har låg svarsfrekvens, som i detta fall, är det viktigt att vara medveten om följderna och begränsningar som detta innebär.

2.2.5 Reliabilitet, replikerbarhet och validitet

Vid företagsekonomisk forskning bör tre viktiga kriterier undersökas: reliabilitet, replikerbarhet och validitet (Bryman & Bell, 2013, s. 62-63). För denna studie är replikerbarhet och validitet intressant. Replikerbarheten handlar om möjligheten att replikera studien. Därför är det viktigt att beskriva undersökningens tillvägagångssätt detaljrikt vilket har gjorts i avsnitt 2.2.2 *Processen för enkäten* (Bryman & Bell, 2013, s. 63). Validitet berör slutsatserna och om dessa hänger ihop eller inte. Det finns flera olika slags validitet att undersöka och för denna studie är ytvaliditet av störst vikt. Detta innebär att de mått som används speglar begreppen som mäts. För att säkerställa detta har frågorna i enkäten blivit kontrollerade av två juniora revisorer, se avsnitt 2.2.1 *Utformning av enkäten* (Bryman & Bell, 2013, s. 173).

2.3 Intervjuer med revisorer och intervjuer med övriga intressenter

2.3.1 Intervjuprocessen

I den andra och tredje delstudien används en kvalitativ metod. Här är frekvensen av ett svar inte lika intressant, utan fokus ligger på vad svaret kan betyda, och meningen bakom (Alvehus, 2013, s. 21). Tolkningen görs utifrån val av teori och problemformulering för att skapa en mer nyanserad förståelse av omvärlden (Alvehus, 2013, s. 22-23).

Vid insamling av information kan man skilja på objektiv information och subjektiv information. Det förstnämnda beskriver hur någonting faktiskt är och det sistnämnda är information om hur en händelse upplevts av en person (Andersson, 1994, s. 13-15). I delstudie två och tre ligger intresset i den subjektiva information då en del av studiens syfte är att få information om revisorernas samt intressenternas inställningar till anmälningsplikten.

Till studien lämpar sig personliga intervjuer eller telefonintervjuer då fokus ligger på individuella svar från revisorer samt intressenter. I första hand har intervjuerna varit personliga då det vid telefonintervjuer blir svårare att tolka kroppsspråk eller skapa en personlig kontakt med respondenterna (Andersson, 1994, s. 24). Om en personlig intervju inte har varit möjlig att genomföra har intervjun genomförts per telefon.

En intervju kan genomföras strukturerad eller ostrukturerad. En strukturerad intervju innebär att frågorna och deras inbördes ordning är bestämda i förväg. Fördelen är att intervjuaren är säker på att hon kommer få den informationen som behövs för studien och nackdelen är att intervjun känns som en utfrågning istället för ett samtal (Andersson, 1994, s. 76-77). För att kunna jämföra respondenternas svar samtidigt som det ska kännas som ett samtal snarare än en intervju har intervjuerna varit semistrukturerade i båda delstudierna. Detta kan dock bidra till att svaren blir svårare att jämföra (Andersson, 1994, s. 73).

Intervjuerna har varit djupgående och strukturerade och innehållit en del förutbestämda frågor vilket gjort det möjligt att genomföra intervjuerna på samma sätt (Alvehus, 2013, s. 83). Intervjuerna har spelats in och transkriberats i efterhand (Alvehus, 2013, s. 85). Därefter har sammanfattningar gjorts på vardera intervju, se kapitel 5, 6 och 7. Sammanfattningarna har skickats ut till vardera intervjuperson för att få ett godkännande att allt har uppfattats korrekt under intervjun. Sammanfattande tabeller över revisorernas svar visas i *6.1.8 Sammanställning av intervjuer med revisorer* för att ge en överblick av deras svar. Detta var dock inte möjligt för intressenternas svar då erfarenheten kring anmälningsplikten och revisorns arbete inte gjorde det möjligt att ställa samma frågor i varje intervju.

Tillvägagångssättet vid val av intervjupersoner har varit ett bekvämlighetsurval vilket innebär att intervjupersoner har valts utifrån de som var villiga att ställa upp (Bryman & Bell, 2013, s. 204). Bryman och Bell (2013, s. 205) beskriver att bekvämlighetsurval är väldigt vanligt inom ekonomi- och managementområdet. Vid bekvämlighetsurval finns det stora risker i att svaren inte går att generalisera för hela organisationen. Bekvämlighetsurval är acceptabelt när datan inte ska utgöra det slutgiltiga resultatet utan snarare ska kombineras med andra data. Svaren från enkäten och intervjuerna kombineras för att kunna besvara problemområdena.

2.3.2 Intervjuer med revisorer

Då det ena problemområdet behandlar åsikterna kring anmälningsplikten i större och mindre byråer, se *1.3 Problematisering*, har sex revisorer, tre från större byråer och tre från mindre byråer, intervjuats. Uppdelningen av större och mindre byråer utgår från samma principer som i enkäten, se *2.2.2 Processen för enkäten*. Av de åtta större företagen har PwC, EY och KPMG intervjuats. För att få intervjuer med mindre byråer har ett selektivt urval gjorts bland de företag som finns på listan från RN. Dessa är RSM Synneby, CK Revisioner och RR Revision.

För att få kontakt med revisorerna kontaktades byråernas studentrepresentanter samt personalansvariga och tillfrågades om det fanns någon som kunde ställa upp på en intervju. Riskerna med detta blir att de väljer ut någon som har ett stort intresse för ämnet vars svar sedan inte går att generalisera till hela populationen. Fördelarna med tillvägagångssättet är att det är replikerbart.

Tabell 2.3 Intervjuer med revisorer

Företag	Befattning	Tidpunkt	Antal minuter	Typ av intervju
EY	Auktoriserad revisor	15.04.2015	25	Personlig intervju
KPMG	Auktoriserad revisor	24.03.2015	15	Personlig intervju
PwC	Auktoriserad revisor	16.04.2015	15	Personlig intervju
CK Revisioner	Godkänd revisor	09.04.2015	30	Personlig intervju
RR Revision	Auktoriserad revisor	15.04.2015	15	Personlig intervju
RSM Synneby	Godkänd revisor	09.04.2015	35	Telefonintervju

Tabell 2.3 Intervjuer med revisorer visar när intervjuerna har ägt rum, hur länge de har varat och vad för typ intervju det har varit.

2.3.3 Intervjuer med övriga intressenter

Den sista delstudien består av intervjuer med företags intressenter. Ett företags intressentgrupp är väldigt bred och där ingår kreditgivare, leverantörer, kunder, anställda, styrelse, VD, stat och kommun (FAR, 2006a, s. 20-21.). Ägare såsom aktieägare har sällan möjlighet att ha full insyn i alla företag och är därför i en förtroendeställning gentemot styrelsen och VD gällande den ekonomiska informationen som de publicerar. Kreditgivare behöver göra bedömningar gällande säkerheten för lånen och detta görs oftast utifrån den ekonomiska informationen företaget tillhandahåller. Stat och kommun har ett stort intresse i att den ekonomiska informationen som tillhandahålls är korrekt då det ligger till grund för skatter och avgifter (FAR, 2006a, s. 20-21).

Vid val av företag har utgångspunkten varit intressenterna ovan samt myndigheter och organisationer som har gett remissvar till bland annat propositionen som föranledde införandet av revisorns anmälningsplikt (Prop. 1997/98:99). De organisationer som har intervjuats är Ekobrottsmyndigheten, Svenskt näringsliv, UC, SEB, Nordea Skatteverket och Aktiespararna. Även här har ett bekvämlighetsurval gjorts där vi intervjuat personer som varit tillgängliga och villiga att ställa upp. Intervjuerna har varit semistrukturerade med öppna frågor som ger personen som blir intervjuad möjlighet att prata fritt samtidigt som följdfrågor kan ställas (Alvehus, 2013, s. 82). *Tabell 2.4 Intervjuer med övriga intressenter* visar intervjupersonernas arbetsuppgifter, när intervjuerna har ägt rum, hur länge de har varat och vad för typ intervju det har varit.

Tabell 2.4 Intervjuer med övriga intressenter

Företag	Befattning	Tidpunkt	Antal minuter	Typ av intervju
Skatteverket	Skatterevisor	25.03.2015	25	Personlig intervju
EBM	Ekorevisor	30.03.2015	25	Telefonintervju
Svenskt Näringsliv	Redovisningsexpert	27.03.2015	20	Telefonintervju
Aktiespararna	Chef för marknadsbevakning	27.03.2015	45	Telefonintervju
UC	Specialist på företagsinformation	27.03.2015	15	Telefonintervju
Nordea	Chef för internrevision	17.04.2015	15	Telefonintervju
SEB	Hållbara investeringar	26.03.2015	25	Telefonintervju

2.3.4 Källkritik

Trots att semistrukturerade intervjuer är en vanlig metod finns det vissa omständigheter som måste tas hänsyn till vid tolkning av empirin. Bryman & Bell (2013, s. 240) nämner bland annat faktorer som rör intervjuarna och olika svarstendenser. Faktorer som rör intervjuarna kan vara kön, etnisk bakgrund och socionomisk status. Effekten är inte tydlig och varierar väldigt mycket beroende på situation. Olika svarstendenser brukar delas in i ja- och nejsägare och social önskvärdhet. Vid ett kort ja- eller nej-svar har intervjupersonen uppmuntrats att utveckla sitt svar för att minska effekten. (Bryman & Bell, 2013, s. 241-242).

Intervjuerna med revisorerna är av olika längd. Den längsta intervjun varade i 35 minuter och den kortaste varade i 15 minuter. Detta beror dels på att revisorerna hade olika mycket erfarenhet av anmälningsplikten men också att de hade olika mycket tid till sitt förfogande vid intervjutillfället. Samtliga intervjupersoner har besvarat alla frågor vilket ändå möjliggör för jämförelse mellan intervjuerna. Även intervjuerna med övriga intressenter är av olika längd. Där den längsta intervjun varade i 45 minuter och den kortaste i 15 minuter. Skillnaderna här beror främst på att intervjupersonerna har olika mycket erfarenhet om revisorns arbete och anmälningsplikt. Detta gör det svårt att generalisera svaren till de specifika organisationerna och därför kommer analys och slutsatser utgå från intressenter som en helhet.

2.3.5 Reliabilitet, replikerbarhet och validitet

Som tidigare nämnt är reliabilitet, replikerbarhet och validitet viktiga kriterier inom företagsekonomisk forskning. Vissa författare menar att dessa kriterier är mer anpassat för kvantitativ forskning och handlar ofta om hur noggranna mätningarna är, vilket därför inte är användbart i kvantitativa studier. Därför har nya kriterier utvecklats för kvalitativa studier, tillförlitlighet, överförbarhet, pålitlighet och bekräftelse. Tillförlitlighet ifrågasätter hur sannolika resultaten är. För att studierna ska ha en hög tillförlitlighet har intervjuerna spelats in och transkriberats. När sammanställningen av intervjuer har gjorts har denna skickats till personerna för godkännande. Överförbarhet berör huruvida resultatet kan tillämpas i andra situationer än den som undersökts. Detta kan vara svårt i en kvalitativ studie men för att motarbeta detta har studiernas tillvägagångssätt förklarats utförligt i tidigare avsnitt. Pålitlighet ifrågasätter om resultatet kommer bli densamma om studien görs vid en senare tidpunkt. När bekvämlighetsurval görs finns det stora risker i att empirin inte är pålitligt och blir svårt att uppnå samma resultat igen. Vi har därför intervjuat ett flertal personer inom både kategorierna revisorer och intressenter för att försöka se om det finns en röd tråd i svaren. På så vis blir empirin och resultat mer pålitligt. Bekräftelse handlar om hur objektiv forskaren varit i sitt arbete. Genom att vara väl förankrade i intervjutekniker och ha noggrant utvalda frågor har eliminerat riskerna för att vara objektiva (Bryman & Bell, 2013, s. 62-65).

3. Institutionalialia

3.1 Revisorns arbete

3.1.1 Allmänt om revisorns arbete

FAR (2006a) beskriver revisorns arbete på följande sätt:

“Revision är att med en professionellt skeptisk inställning planera, granska, bedöma och uttala sig om årsredovisning, bokföring och förvaltning.” (FAR, 2006a, s. 19).

När revisorn ska utföra sitt arbete utgår hon från ett flertal olika lagar där bland annat aktiebolagslagen, revisorslagen, revisionslagen ingår, olika EU-direktiv såsom det åttonde EU-direktivet även kallat revisorsdirektivet, revisorsnämndens föreskrifter samt FARs rekommendationer (RevR) och uttalanden (RevU) (FAR, 2006a, s. 197-108).

3.1.2 Revisionslagen, revisorslagen och aktiebolagslagen

I revisionslagen (1999:1079) finns lagar för hur revisionen ska genomföras, 1 §. Revisorns uppgifter återfinns i 5-7 §§. I 5 § nämns att revisionen ska genomföras i enlighet med god revisionsred. Därefter beskriver 6 § att revisorn efter granskningen av ett räkenskapsår ska lämna en revisionsberättelse utifrån bestämmelserna i 27-32 §§. Enligt 7 § ska hon även lämna erinringar och påpekande till företagsledningen som god revisionsred kräver vid överlämnandet av revisionsberättelsen. Därefter kommer bestämmelser om bland annat hur en revisor ska utses (9 §), kompetenskrav (12-16 §§), jävsbestämmelser (17 §), förtida avgång (22-24 §§), revisorns tystnadsplikt (35 §), revisorns upplysningsplikt (36 §) och revisorns skadeståndsansvar (37 §).

Revisorslagen (2001:883) omfattar fler områden än revisionslagen och här återfinns bestämmelser om bland annat Revisorsnämnden, auktorisation av revisorer och revisionsföretag. I 19-35 §§ beskrivs revisorns skyldigheter att bland annat efterfölja god revisorsred, att hon ska vara opartisk och självständig, att dokumentation krävs under arbetets gång, vilken tystnadsplikt hon har samt disciplinära åtgärder.

Aktiebolagslagen (ABL) (2005:551) 9 kap. innehåller bestämmelser om revision där bland annat revisorns uppgifter beskrivs i 3-6 §§. Även här återfinns kompetenskrav (11-16 §§), bestämmelser om jäv (17-18 §§), avgång i förtid (22-24 §§) och revisionsberättelsen (28-37 §§). I 42-44 §§ återfinns reglerna kring anmälningsplikten, se 3.4 *Anmälningsplikten i Sverige*.

3.1.3 Åttonde EU-direktivet och ISA

Åttonde direktivet, även känt som revisorsdirektivet, består av krav för revisorer och revisionsbyråer. Här står även att alla medlemsländer måste implementera de internationella standarder som berör revision (FAR, 2006a, 108-111). Bland dessa finns ISA - International Standards on Auditing. ISA skapas av International Federation of Accountants (IFAC) genom International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). Standarderna ska användas som vägledning i arbetet och målet är att harmonisera revisionen på en global nivå (Hayes, Wallage & Görtemaker, 2014, s. 7-8).

I ISA 240 punkt 43 beskrivs vad revisorn ska göra vid misstanke om oegentligheter. FAR har översatt punkten:

“Om revisorn har identifierat eller misstänker oegentligheter ska revisorn fastställa om det finns ett ansvar för att rapportera detta till någon utanför företaget. Även om revisorns yrkesmässiga skyldighet att behandla kundinformation konfidentiellt inte tillåter sådan rapportering kan revisorns juridiska ansvar under vissa omständigheter åsidosätta kravet på tystnadsplikt.” (IAASB, n.d., p. 43)

I punkt A65-67 återfinns ISAs kommentar gällande hur revisorer ska kommunicera med tillsynsmyndigheter och andra myndigheter när sådan rapportering som i punkt 43 beskrivs blir aktuell. Här beskrivs att lagar kan skilja åt mellan länder gällande omfattningen av tystnadsplikten. Det föreslås även att revisorn kan inhämta juridisk rådgivning vid oklarheter gällande handlingsplanen för att säkerställa att hon arbetar i allmänhetens intresse (IAASB, n.d., p. A65-67).

3.2 Revisorns oberoende och tystnadsplikt

3.2.1 Revisorns oberoende

Eftersom syftet med revision är att granska den ekonomiska informationen är det av stor betydelse att intressenter har ett förtroende för revisorn. Förtroendet skapas när intressenterna litar på att revisorerna utfört sin granskning oberoende av klientrelationen. För att säkerställa oberoendet finns lagbestämmelser gällande jäv och opartiskhet i ABL 9 kap. 17 § samt 20-23 §§ revisorslagen, som tidigare nämnts. Revisorns oberoende har en stor betydelse för kvaliteten på revisionen och är därför inte sällan uppe för diskussion. När lagarna infördes diskuterades ordet “oberoende” vilket då ansågs olämpligt och många menade att det inte kan finnas något sådant bland människor. Därför använder lagarna ord som “opartiskhet” och “självständighet” (Moberg, 2006, s. 79-83).

Att vara opartisk innebär att revisorn ska utföra sin granskning utan sidoblickar. I 20-21 §§ revisorslagen beskrivs något som oftast benämns som *independence in fact* och *independence in appearance*. *Independence in fact* berör

revisorns faktiska opartiskhet och *independence in appearance* gäller revisorns synbara opartiskhet (Moberg, 2006, s. 92). Dessa bestämmelser bygger på analysmodellen som ursprungligen är från EG-kommissionens rekommendationer och används även i åttonde EU-direktivet. Modellen ska avgöra huruvida en revisor ska avstå från ett uppdrag på grund av opartiskhet genom att svara på ett antal frågor. Dessa frågor berör följande omständigheter: egenintressehotet, självgranskningshotet, partsställningshotet, vänskaps-/förtroendehotet och skrämselfhotet (FAR, 2006a, s. 112-115).

3.2.2 Tystnadsplikten

Tidigare har tystnadsplikten begränsat revisorns möjlighet att anmäla misstanke om brott och de sätt som revisorn då hade för att kommunicera misstankar var genom revisionsberättelsen samt påpekanden och erinringar till styrelse och verkställande direktör (FAR, 2014, punkt 2). Innan införandet av anmälningsskyldigheten kunde revisorn inte lämna uppgifter till åklagare eller Polismyndighet som kunde skada bolaget. Tystnadsplikten begränsades genom införandet av anmälningsskyldigheten då lagstiftaren ansåg att revisorns uppgift inte enbart var att skydda bolaget utan även dess intressenter (Prop. 1997/98:99, s. 151).

3.2.3 God revisionssed

Att revisorns ska utföra sitt arbete i enlighet med god revisionssed stadgas i både revisionslagen och aktiebolagslagen. Samhället har förtroende för revisorn och därför är det viktigt att revisorn innehar kompetens, är oberoende och har tystnadsplikt (FAR, n.d.). Något att komma ihåg är att det föreligger en skillnad mellan god revisionssed och god revisorssed. God revisorssed är ett mer omfattande begrepp och återfinns i 19 § revisorslagen (Moberg, 2006, s. 39).

Enligt 5 § revisionslagen och 9 kap. 3 § ABL ska revisorns arbete ske i enlighet med god revisionssed. God revisionssed beskrivs i standarder, rekommendationer och uttalande och genom att använda ett så brett begrepp kan revisionen utvecklas utifrån gällande teori och praxis (Moberg, 2006, s. 36-37). Revisorsnämnden ansvarar för att utveckla god revisionssed på ett ändamålsenligt sätt enligt 3 § st. 1 p. 4 revisorslagen.

Öhman et al (2006, s. 106) menar att revisorer i Sverige verkar fokusera mer på informationen i revisionsberättelsen än vad den innebär för användarna av de finansiella rapporterna och därmed till viss del frångå sin skyldighet att skydda företagets intressenter. Revisorerna i deras undersökning avviker ogärna från den standardiserade mallen som branschen använder för att delge intressenterna mer information. Öhman et al (2006) menar att detta kan bero på revisorernas utsatta position och deras omsorg för klienten som då får gå före att tillhandahålla användarna med information.

3.3 Ekonomisk brottslighet

Ekobrottsmyndigheten (EBM) är en myndighet som särskilt arbetar med utredning av ekobrott. Anmälningar som kommer från finansinstitut och andra som rör penningtvätt med mera finns det en enhet inom Rikskriminalpolisen som har hand om dessa, Finanspolisen. Skatteverket har också en organisation, skattebrottsenheterna, som sysslar med utredning av ekonomiska brott – främst skattebrott. EBM tar emot underlag för utredning av ekobrott från konkursförvaltare, bolagets externa revisor, Finansinspektionen, med flera (Dahlqvist & Holmquist, 2010, s. 27).

I den instruktion som regeringen har tillhandahållit EBM omfattar ekobrott främst skattebrott, konkursrelaterade brott, insiderbrott, förmögenhetsbrott inom näringsverksamhet och EU-bedrägerier. Detta är dock långt ifrån den enda definitionen som finns. Inom forskningen försöker man hålla definitionen mer allmän och fokuserar istället på vad som särskiljer ekonomisk brottslighet från annan brottslighet. Det amerikanska begreppet *white-collar crime* syftar på brott mot lagen som begås av personer som utövar sin yrkesverksamhet (Jacobson, Magnusson, Romare, Sjögren & Thörn Berggren, 2012, s. 30-33).

Allt eftersom tekniken har utvecklats och pengar kan överföras elektroniskt från ett konto till ett annat har det blivit lättare för de som sysslar med smuggling, terrorism, stölder, bedrägeri och andra oegentligheter att flytta pengar världen över. Det har blivit möjligt för den som har kunskapen att dölja ursprunget av pengarna och därmed också dölja eventuell brottslighet (Mitchell, Sikka & Willmott, 1998, s. 590).

Det är endast en bråkdel av de som undanhåller skatt som blir anmälda för misstanke om skattebrott och mörkertalet gällande ekobrott i allmänhet är stort. Den statistik som finns över den ekonomiska brottsligheten säger därför inte så mycket. När det gäller fördelningen på olika brottstyper är skattebrott de vanligaste följt av bokföringsbrott. Dessa tillsammans med borgenärsbrott utgjorde drygt 90 % av de totala anmälda brotten 2007 (Jacobson et al, 2012, s. 51).

Vissa beräkningar har gjorts avseende hur stor ekonomisk påverkan olika former av ekobrott har. Den svarta ekonomin i Sverige har uppskattats ha ett värde motsvarande mer än 6 % av Sveriges BNP och Skatteverket har uppskattat det totala skattefelet på grund av skattebrott och icke uppsåtliga fel till över 130 miljarder årligen (Jacobson et al, 2012, s. 49).

Revisionsprofessionen har visat intresse av att ansluta sig till andra organisationer i kampen mot korruption. Vissa inom yrket anser att de måste se till att vara i framkant när det kommer till att bekämpa korruption nationellt och internationellt. Revisorn har där en stor möjlighet att minska korruption och oegentligheter (Everett, Neu & Rahaman, 2007, s. 514).

3.4 Anmälningssplikten i Sverige

3.4.1 Allmänt om anmälningssplikten

Försök att stärka revisorers position och utvidga deras arbetsuppgifter till att bli mer vidsträckta i områden som rör brott har ofta förklarats genom att någon form av skandal. Detta har framför allt kunnat ses i Anglo-Amerikanska länder, där reglering kring revisorns roll har kommit som reaktioner på uppmärksammade bedrägerier och konkurser (Larsson, 2005a, s. 127). Lagstiftningen om revisorns anmälningssplikt är ett exempel på hur den svenska regeringen använde sig av olika former av ”*governing at a distance*” genom att yrkesgrupper fick utöva självreglering, marknadskrafter, företagsetik, etcetera (Larsson, 2005a, s. 139-141).

Anmälningssplikten vid misstanke om brott för revisorer gentemot styrelseledamot och verkställande direktör började gälla 1 januari 1999 genom införandet av dåvarande 10 kap. 38-40 §§ i aktiebolagslagen (1975:1385). Motsvarande bestämmelser finns numera i 9 kap. 42-44 §§ i ABL (2005:551).

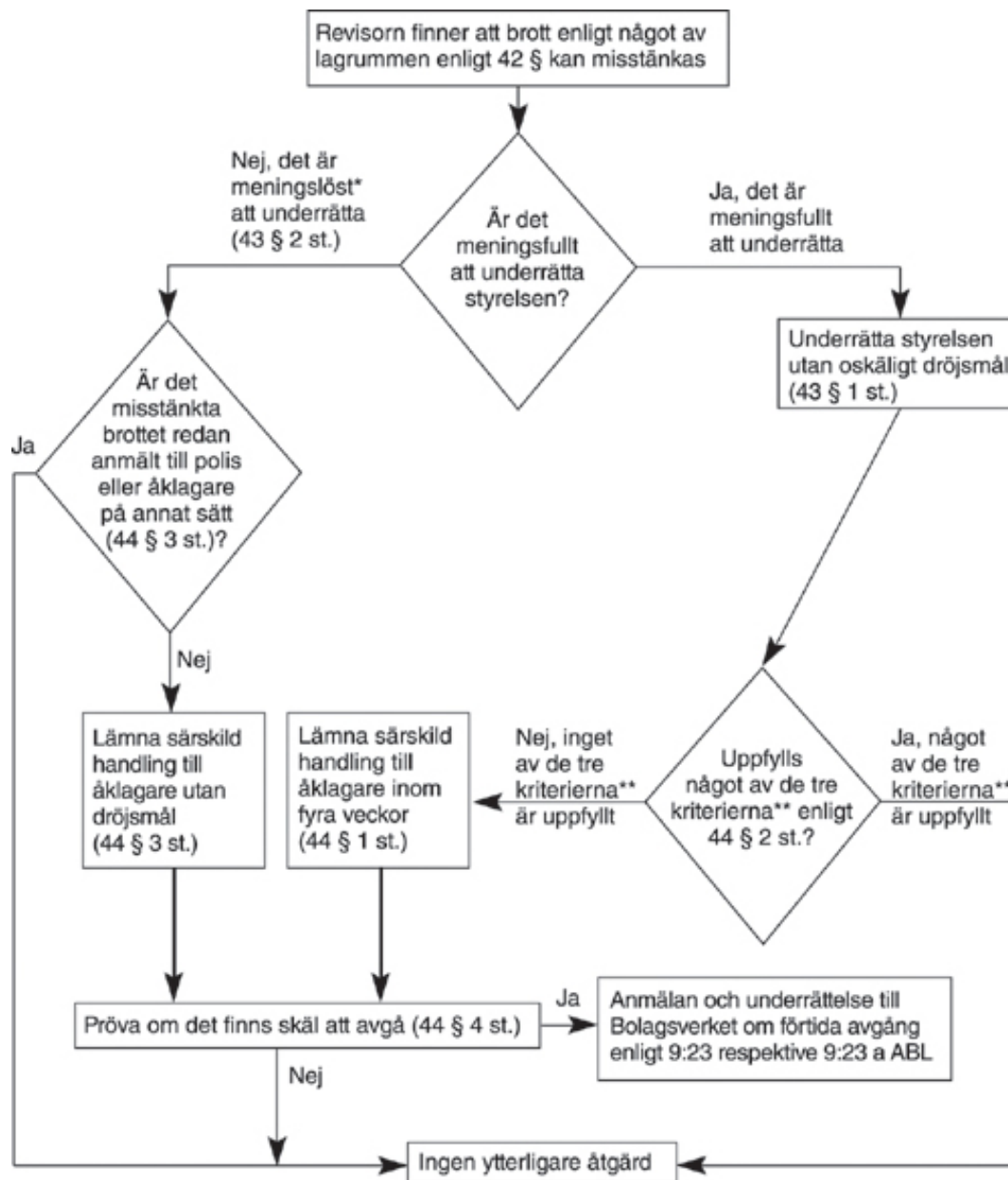
3.4.2 Anmälningssplikten uppbyggnad

I *Figur 3.1 Schema över revisorns tillvägagångssätt vid misstanke om brott* illustreras hur en revisor ska gå tillväga om hon misstänker ett brott i en verksamhet. Skulle en revisor under sitt arbete misstänka att en styrelseledamot eller verkställande direktör har begått ett av de brott som anges i 42 §, som räknas upp nedan, ska revisorn anmäla detta utan oskäligt dröjsmål till styrelsen. Revisorn kan avstå från att underrätta styrelsen och anmäla brottet direkt till Ekobrottsmyndigheten om: revisorn kan anta att styrelsen inte kommer att vidta några åtgärder för att avhjälpa brottsmisstankarna; revisorn har andra skäl att anse att det är meningslöst att underrätta styrelsen, samt; syftet med underrättelseskyldigheten äventyras (FAR, 2014, punkt 7). I 43 § anges att revisorn senast fyra veckor efter att ha underrättat styrelsen ska redogöra för brottsmisstanken till åklagare. Revisorn behöver dock inte göra detta om: den ekonomiska skadan har ersatts och brottet har avhjälpats; brottet redan har anmälts till åklagare eller Polismyndighet, eller; brottet är obetydligt (9 kap 44 . ABL).

Revisorn är skyldig att anmäla en brottsmisstanke när ett brott “kan misstänkas” vilket anges i 42 §. Om man ser till andra begrepp som vanligen används för att beskriva misstankegraden innebär “kan misstänkas” en relativt låg grad av misstanke. Att misstänkas på “sannolika skäl” kommer till exempel mycket högre upp på skalan och är vad som krävs för att någon ska kunna anhållas och häktas. Revisorn ska inte behöva fundera på om misstanken kan leda till en fällande dom eller ej då anmälningsskyldigheten träder in på ett tidigare stadium (EBM, 2013, s. 6).

Bestämmelserna om anmälan vid brottsmisstanke i 42-44 §§ är inte menade att påverka revisorns arbetes omfattning, och inte heller syftar de till att revisorn ska ha en skyldighet att efterforska brott när revisionen genomförs. Istället är meningen med bestämmelserna att revisorn vid misstanke om brott ska ha en handlingsplikt att

underrätta styrelsen om sina misstankar och därefter eventuellt kontakta åklagare. Däremot så omfattas inte misstankar om försök eller förberedelse till brott - endast fullbordade brott (Andersson, Johansson & Skog, 2014, 9 kap. 42 §).



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

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

Figur 3.1: Schema över revisorns tillvägagångssätt vid misstanke om brott (FAR, 2014)

De brott som revisorn är skyldig att anmäla styrelseledamot eller verkställande direktör för vid brottsmisstanke är främst av ekonomiskt slag och sådana som kan orsaka bolaget eller dess intressenter skada (Andersson, Johansson & Skog, 2014, 9 kap. 42 §). Brotten anges i 42 § och är följande:

- bedrägeri 9 kap. 1 § BrB respektive grovt bedrägeri 9 kap. 3 § BrB
- svindleri 9 kap. 9 § BrB
- förskingring 10 kap. 1 § BrB respektive grov förskingring 10 kap. 3 § BrB
- olovligt förfogande 10 kap. 4 § BrB
- trolöshet mot huvudman 10 kap. 5 § BrB
- tagande eller givande av muta respektive grovt tagande eller givande av muta 10 kap. 5a-e §§ BrB
- oredlighet mot borgenärer 11 kap. 1 § BrB
- försvårande av konkurs eller exekutiv förrättning 11 kap. 2 § BrB
- otillbörligt gynnande av borgenär 11 kap. 4 § BrB
- bokföringsbrott 11 kap. 5 § BrB
- skattebrott 2 § skattebrottslagen respektive grovt skattebrott 4 § skattebrottslagen
- vårdslös skatteuppgift 5 § skattebrottslagen
- försvårande av skattekontroll 10 § skattebrottslagen
- penningtvättbrott respektive grovt penningtvättbrott 3-5 §§ lag om straff för penningtvättbrott
- näringspenningtvättbrott 7 § lag om straff för penningtvättbrott

Skyldigheten att anmäla när det kommer till de flesta brott gäller som nämnt endast styrelseledamot och verkställande direktör, eller styrelsesuppleant och vice verkställande direktör som verkat som ordinarie ledamot respektive verkställande direktör. För övriga anställda i bolaget kan revisorn istället rapportera till styrelsen (Andersson, Johansson & Skog, 2014, 9 kap. 42 §). Bokföringsbrott kan bland annat omfatta sen årsredovisning, att bokföring saknas eller att den inte är korrekt (FAR, 2012b, p. 3.2; EBM, 2013, s. 34). När det kommer till de sistnämnda brotten som rör mutor är handlingsplikten gällande oavsett om den misstänkte ingår i företagsledningen eller ej. Allmänheten har ett stort intresse av att förebygga korruption och det är därför viktigt att revisorn har en skyldighet att anmäla detta till åklagare vid brottsmisstanke (Prop. 2009/10:204 s. 62).

3.4.3 Avgång i samband med anmälan

Tidigare var revisorn skyldig att avgå efter en anmälan om brottsmisstanke. Efter en lagändring ska hon numera pröva om hon ska avgå eller inte (Prop. 2009/10:204 s. 117). Även om tidigare utredningar framhållit att revisorns samarbete med företagsledningen kan påverkas mycket negativt av att revisorn anmält brottsmisstanke till åklagare ansåg regeringen att detta inte kan vara avgörande och att revisorn istället ska pröva och hon ska avgå eller ej (Prop. 2009/10:204, s. 62). Om revisorn väljer att avgå efter att ha anmält brottsmisstanke är detta att betrakta

som förtida avgång och denna ska då anmälas till Bolagsverket enligt bestämmelserna för detta (FAR, 2014, punkt 7).

3.4.4 *Straff och påföljder för revisorn*

Skulle en revisor göra en felaktig bedömning av ett företags räkenskaper kan det leda till att hon får ett minskat förtroende och dåligt rykte. Dessutom riskerar hon att företaget kräver henne på ansvar. Den felaktiga bedömningen kan bero på att revisorn har underskattat eller överskattat att det till exempel finns oegentligheter som beror på brott (Kochetova-Kozloski, Messier Jr. & Eilifsen, 2011, s. 837).

Om en revisor skulle göra en anmälan till åklagare om en brottsmisstanke och denna blir offentlig kan revisorn i vissa fall bli ansvarig för skada som bolaget eventuellt kan orsakas. Skadeståndsansvaret återfinns i 29 kap. 2 § ABL och innebär att revisorn ansvarar för den skada som uppkommer på grund av att hon lämnat felaktiga uppgifter till en åklagare, om revisorn haft en skälig anledning att anta att dessa uppgifter var oriktiga. Om revisorn däremot på goda grunder har gjort en anmälan och det visar sig att hon gjort en bedömning som inte var straffrättsligt korrekt kan hon inte bli skadeståndsansvarig (FAR, 2006b, s. 55).

En revisor som inte underrättar styrelsen om en brottsmisstanke riskerar att bli skadeståndsskyldig om denna försummelse orsakar bolaget ekonomisk skada. Om revisorn informerar styrelsen och styrelsen i sin tur inte agerar är revisorn skyldig att rapportera detta till åklagare. Underlåter hon att göra detta föranleder det i sig inte skadeståndsansvar gentemot aktieägare eller annan för en skada som hade kunnat undvikas om en anmälan till åklagare hade gjorts, utan det beror på omständigheterna (FAR, 2006b, s. 55). Revisorns agerade kan dock bli ett disciplinärende i Revisorsnämnden som kan besluta att revisorns auktorisation ska upphävas eller ge en varning eller erinran om hon åsidosätter sina skyldigheter som revisor eller uppsåtligen för orätt i sin verksamhet som revisor eller på annat sätt förfar oredligt (32 § revisorslagen).

I de flesta fall kan den som avslöjar en uppgift som hon är skyldig att enligt lag hålla hemlig göra sig skyldig till brott mot tystnadsplikt enligt 20 kap. 3 § BrB och riskerar straff som böter eller fängelse i upp till ett år. Den tystnadsplikt som revisorer har är dock undantagen denna bestämmelse, 30 kap. 1 § femte stycket ABL (Dahlqvist & Holmquist, 2010, s. 228-229).

3.5 Anmälningsskyldighet vid misstanke om brott internationellt

Inom EU ska, som ovan nämnts, alla medlemsstater kräva att lagstadgad revision ska utföras i enlighet med de internationella standarder som utfärdas av IFAC (Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/56/EU, artikel 26). När det kommer till hur revisorn ska agera vid oegentligheter är det ISA 240 som hon ska följa, se 3.1.3 *Åttonde EU-direktivet och ISA*. Nedan förklaras närmare hur revisorns agerande vid misstanke om brott ska hanteras i ett antal länder.

När lagstiftningen av anmälningsplikten vid misstanke om brott började diskuteras i Sverige var reglerna sådana i Nederländerna att revisorn vid misstanke om bedrägeri hade en anmälningskyldighet gentemot företagsledningen och även det organ som övervakade denna. Om dessa två sedan inte vidtog åtgärder inom rimlig tid och det rörde sig om ett väsentligt bedrägeri skulle revisorn avgå. Detta innebar också att revisorn skulle underrätta justitieministeriet om sin avgång samt den misstänkta gärningen (Prop. 1997/98:99, s. 152). I en studie som rör åren 1995-2002 visar Hyssing, Meuwissen och Bollen (2010) att det var sällan som revisorer faktiskt upptäckte och rapporterade misstanke om bedrägeri och att de inte följde hela den arbetsgång som krävdes när en misstanke förelåg. Följden av detta blev att det skedde en del förändringar på området. Holländska revisorer blev tvungna att gå särskilda utbildningar i bedrägeri och reglerna kring det har formulerats om och skärpts. All form av bedrägeri skulle rapporteras och revisorn skulle pröva om hon skulle avgå i alla fall där det rörde bedrägeri inom företagsledningen, vare sig beloppen var väsentliga eller inte (Hassink, Meuwissen & Bollen, 2010).

Numera består den holländska regleringen kring bedrägeri och andra oegentligheter av ISA 240 och en lag som rör revision samt tillhörande förordning (Hassink, Bollen, Meuwissen & Vries, 2009). En revisor som under revisionen finner oegentligheter som gör att hon misstänker brott hos en klient ska underrätta en undersökningsledare om detta (Netherlands Authority for Financial Markets, 2006a, artikel 26.2). Detta gäller dock inte om klienten själv påbörjat en utredning eller planerar att göra det och revisorn finner planen tillräcklig samt att revisorn bedömer att de åtgärder som ska vidtas är tillräckliga (Netherlands Authority for Financial Markets, 2006b, artikel 37.1).

Även i Frankrike är anmälningsplikten vid misstanke om brott för revisorer ett faktum. Enligt fransk lag så ska en revisor, som utför sitt arbete i egenskap av revisor, informera åklagare vid misstanke om att ett brott har begåtts. Revisorn ska tillhandahålla åklagaren information, publika rapporter samt dokument som denne kan komma att behöva (Legifrance, 2000, artikel 40).

I Storbritannien införde regeringen lagstiftning som förväntade sig att revisorer och redovisningskonsulter skulle rapportera oegentligheter och misstankar om brott till tillsynsmyndigheterna. Införandet av en sådan lag var tänkt att få revisorer att ha en central roll i brottsbekämpningen när det kommer till brott som bedrägeri och penningtvätt (Mitchell, Sikka & Willmott, 1998, s. 590).

I USA finns ingen direkt motsvarighet till anmälningsplikten. Om revisorn misstänker brott ska detta utredas och företagsledningen ska informeras. Revisorn ska utvärdera hur det eventuella brottet påverkar de finansiella rapporterna, om den finansiella påverkan är väsentlig och hur hela revisionen påverkas. Om det visar sig att brottet har lett till en väsentlig finansiell påverkan på redovisningen och felet inte har tagits upp i rapporten kan revisorn skriva en ören revisionsberättelse. Genom tystnadsplikten är dock revisorn bunden att enbart presentera misstanke om brott till företagsledningen utom i några undantagsfall, till exempel till en efterträdande revisor eller vid en stämning (AICPA, 1989, p. 12-23).

4. Teoretisk referensram

4.1 Val av teorier

Nedan kommer institutionell teori, agentteori, *Policeman theory* och teorier om förväntningsgap att beskrivas. Det är dessa teorier som har applicerats på empirin. Med den institutionella teorin belyses vad eventuella likheter och skillnader i de tillfrågades åsikter kan bero på. Agentteori beskriver förhållandet mellan ägare och företagsledning och hur revisorn kan komma in och minska gapet som kan uppstå mellan dem. Anmälningssplikten vid misstanke om brott blir ytterligare ett verktyg för revisorn i detta avseende. *Policeman theory* förklarar hur synen på revisorns roll har utvecklats, vilket hänger samman med teorier om förväntningsgap - den skillnad som uppstår när omvärlden och revisorn har olika uppfattning om vad revisorn ska göra.

4.2 Institutionell teori

Historien har visat på att organisationer inom samma bransch efterhand skapar liknande organisationsstrukturer. Institutionell teorin menar att dessa tendenser är ett sätt för organisationer att skapa sig social acceptans genom att vara "normal". Att vara "normal" ger signaler till omgivningen att organisationen är pålitlig och har liknande värderingar som omgivningen. Institutionell teori, som har utvecklats sedan 1970-talet, förklarar varför organisationer tenderar att besitta liknande organisationsstrukturer inom samma bransch. Teorin undersöker hur det kan komma sig att organisationer formas på ett visst sätt för att öka dess legitimitet. Institutionell teori förklarar hur det sociala värdet av ett företag hänger ihop med organisationens struktur. Den har använts av ett flertal forskare inom redovisnings- och revisionsområdet bland annat för att analysera normbildningsprocessen av redovisnings- och revisionsstandarder (Deegan & Unerman, 2011, s. 360-362).

Inom institutionell teori finns det två dimensioner: isomorfism och *decoupling*. *Decoupling* innebär att ett företag utåt sett verkar ha liknande organisationsprocesser som övriga organisationer inom branschen men att det internt ser väldigt annorlunda ut. Detta kan förklaras som att organisationer vill skapa en image för omgivningen men har ett annat fokus internt (Deegan & Unerman, 2011, s. 369). Isomorfism innebär att en organisation genom påtryckningar från övriga organisationer inom samma bransch tvingas att skapa samma organisationsstruktur som övriga inom branschen. När det finns olikheter mellan organisationer som är verksamma inom samma bransch kan kritik uppstå mot hela branschen vilket vill undvikas (Deegan & Unerman, 2011, s. 362).

Inom isomorfism finns det tre processer: tvingande, normerande och kognitiv. Tvingande isomorfism är processen där organisationer förändrar processer och strukturer på grund av påtryckningar från intressenter som är av stor betydelse för organisationen. Om en organisation har intressenter med stor makt och dessa har

vissa förväntningar på organisationen måste organisationen leva upp till dessa förväntningar för att bibehålla sin legitimitet. Intressentens förväntningar kan även gälla andra organisationer inom samma bransch vilket gör att det skapas likformighet inom branschen. Kognitiv isomorfism innebär att organisationer försöker efterlikna den institutionella praktiken inom branschen för att skapa sig legitimitet som i sin tur skapar konkurrensfördelar gentemot de andra organisationerna. Normativ isomorfism innebär att organisationer tar till sig vissa institutionella processer och strukturer på grund av gruppsyck inom branschen. Branscher som har en viss kompetens, till exempel revisorer och redovisningskonsulter, tenderar att ha liknande processer för att undvika att vara annorlunda från övriga branschen (Deegan & Unerman, 2011, s. 363-367). Normativ isomorfism förklarar med andra ord att professionalism inom vissa branscher upprätthålls genom tvingande normer. Bland annat skapas inträdesbarriärer till branschen för att den ska kunna kontrollera vilka som har tillträde. Detta sker i syfte av att bevara branschens legitimitet och kompetens. För att kunna vara verksam inom en bransch måste alltså dess regelverk följas (DiMaggio & Powell, 1983, s. 152-153).

Vissa institutionella processer är svårt att förändra då de har funnits väldigt länge och ifrågasätts därför inte. Undersökningar visar att en bransch som är väldigt institutionaliserad ses oftast som en självklarhet och därför förekommer mindre reflektion kring den. När en bransch utsätts för mindre reflektion skapas mer självklarhet kring branschen. Detta gör även att mindre tvingande och normerande regler behövs. Kärnan i en institution utgörs av vad som anses vara "normala" processer och strukturer och dessa får stöd genom regler och sociala normer (Tengblad, 2006, s. 11-12).

Teorin är väl beprövad inom redovisnings- och revisionsområdet och undersökningar visar att institutionell teori har konsekvenser för revisorns rykte. Om organisationer inom branschen använder rätt struktur kan de undvika reflektioner från externa parter (Rollins & Bremser, 1997, s. 193). Teorins konsekvenser gör att organisationer skapar policys, procedurer och formella strukturer för att leva upp till externa parters förväntningar. Genom att leva upp till dessa förväntningar ökar deras sociala legitimitet vilket senare blir större makt. Inom revisionsbranschen är det fokus på tillit och att lagar och normer efterföljs (Rollins & Bremser, 1997, s. 200-201).

4.3 Agentteori

Agentteori uppstod under 1970-talet då man började uppmärksamma redovisningens politiska natur (Artsberg, 2011, s. 83). Agentteori belyser förhållandet mellan en agent och en principal i en organisation där principalen delegerar arbete till en annan - agenten. I en perfekt värld ska agenten alltid ta beslut som ligger i principalens intresse, vilket inte alltid är fallet. Principalen har inte möjlighet att se över agentens alla beslut vilket gör att det måste föreligga ett förtroende för agenten (Eisenhardt, 1989, s. 57-58). Förhållandet mellan principal och agent är uppbyggt på att agenten

utför en tjänst åt principalen där den senare låter agenten ha en beslutsfattande roll. Om båda parterna är nyttomaximerande finns det en stor sannolikhet att agenten inte alltid tar hänsyn till principalens intressen i första hand. Genom att skapa olika former av incitament kan principalen minska sannolikheten för detta (Jensen & Meckling, 1976, s. 308).

Agentteori kartlägger två problem som kan uppstå i ett principal-agentförhållande. Det första problemet berör skillnaden i agentens och principalens mål eller intresse med arbetet då det föreligger skillnader i principalens och agentens vilja att ta risk. Det andra problemet grundar sig i att det inte är tidsmässigt eller kostnadsmässigt möjligt för principalen att se över alla beslut agenten gör. För att beskriva förhållandet använder agentteori kontrakt som metafor. Därför ligger fokus i teorin på att kartlägga det effektivaste kontraktet för ett principal-agent förhållande, detta utifrån vissa antagningar (Eisenhardt, 1989, s. 57-58). Relationen mellan ägare och företagsledning passar väl in i definitionen av förhållandet principal-agent. Den klyfta som uppstår mellan ägarna och ledningen är nästintill densamma som agentteori förklarar finns mellan principalen och agenten (Jensen & Meckling, 1976, s. 309).

Inom agentteori finns det två inriktningar: *positivist agency theory* och *principal-agent research*. Den förstnämnda fokuserar på målkonflikten mellan principalen och agenten. Positiv agentteori försöker beskriva vilka kontroller eller regler som minskar agentens eget intresse och på så vis minskar målkonflikten. Forskare inom området fokuserar nästan enbart på förhållandet mellan ägare och chefer på stora publika bolag. Principal-agentteori har en mer allmän inriktning inom forskningen på förhållandet mellan en principal och agent som till exempel förhållandet mellan en köpare och säljare, arbetsgivare och arbetstagare eller advokat och klient. Här används snarare en mer matematisk och abstrakt ansats. Fokus ligger på att kartlägga det optimala kontraktet mellan principalen och agenten (Eisenhardt, 1989, s.59-60).

I ett ägarstyrt bolag ses aktieägarna som principalen och företags chefer som agenten. Aktieägarna vill att cheferna ska ta beslut som gynnar deras avkastning och inte ta beslut i egenintresse. För att motverka att chefernas beslut sker i egenintresse kan incitamentprogram eller sanktioner införas, detta blir så kallade *agency costs*. Idag föreligger det flera tekniker och tillämpningar som ägarna använder och en revisor är ett av de vanligaste. En revisor ser till att incitamenten och besluten ligger i ägarnas fördel och minimerar informationsasymmetrin mellan principalen och agenten (Roberts, 2005, s. 251-252). Revisorn är utsedd i såväl ägarnas intresse som utomstående parter (Hayes, Wallage & Görtemaker, 2014, s. 45). I större företag med externa investerare är de reviderade räkenskaperna viktiga i förhållandet mellan ägare och företagsledning, vilka är principal respektive agent i detta fall. I mindre företag däremot kan principalen vara vilken intressent som helst som inte har möjlighet att verifiera räkenskaperna, såsom en långivare (Collis, Jarvis & Skerratt, 2004, s. 89).

Det finns klara fördelar med att räkenskaperna revideras av en extern part, men detta kanske inte är kostnadseffektivt för alla typer av företag. Med bakgrund av

detta har flera länder undantag för små företag som inte behöver ha en revisor. Det visar att revisionens lönsamhet kanske inte är densamma för företag av alla storlekar (Collis, Jarvis & Skerratt, 2004, s. 87-88).

4.4 Policeman theory och teorier om förväntningsgap

4.4.1 Policeman theory

Huruvida det borde ligga i revisorns uppgift att upptäcka och rapportera brott har diskuterats mycket. Denna teori härstammar från just det - att det är revisorns uppgift att vara en "polis" och se till att redovisningen är numeriskt korrekt och brott inte förekommer (Hayes, Wallage & Görtemaker, 2014, s. 43). Från mitten av 1800-talet och in på början av 1900-talet var revisorns huvudsakliga uppgift att säkerställa med nästan absolut säkerhet att det inte förelåg någon form av bedrägeri eller manipulering av redovisning (Epstein & Geiger, 1994, s. 60). Det var först på 40-talet som teorin började ifrågasättas och fram till det senaste sekelskiftet har revision övergått till att istället fokusera på "*verification of truth and fairness of the financial statements*" (Hayes, Wallage & Görtemaker, 2014, s. 43). Denna förändring beror delvis på den ökade mängden affärstransaktioner vilket omöjliggör att granska allt (Epstein & Geiger, 1994, s. 60).

Från revisorernas håll anser man inte att det ligger i revisorns uppgift att söka efter tecken på brott, utan att detta i så fall endast ska ske genom ett resultat av den revision som man normalt utför (Adeyemi & KolawoleOlowookere, 2011, s. 159). Vilka uppgifter som en revisor ska utföra förändras och är ofta uppe för diskussion och åsikterna skiljer sig åt. Detta är det man brukar kalla förväntningsgap inom revision (Hayes, Wallage & Görtemaker, 2014, s. 58).

4.4.2 Förväntningsgap

Omgivningens syn på revisorns uppgifter och ansvarsområden skiljer sig ofta från revisorsprofessionens syn på detsamma. Denna skillnad skapar ett förväntningsgap (Salehi, 2011, s. 8380). Enligt Percy (2007, s. 227) har användare av finansiella rapporter följande förväntningar:

1. företagens redovisning är korrekt;
2. företag kommer inte gå i konkurs;
3. företag kommer försäkra sig mot bedrägeri och fel;
4. företag kommer hålla sig inom vad som är lagligt;
5. företag kommer styras på ett kompetent sätt; och
6. företag kommer ha en ansvarstagande attityd i miljö- och samhällsfrågor.

Många som läsare av ett företags finansiella rapporter förväntar sig att revisorn ska se till att redovisningen är fri från fel, att revisorn ska tolka rapporterna och bidra med hjälp för investeringsbeslut, och i vissa fall att revisorn ska söka efter om företaget

sysslar med något illegalt eller någon form av bedrägeri (Salehi, 2011, s. 8379). Studier visar att förväntningsgapet har ökat av flera olika anledningar. Revisorer motsätter sig uppgifter i syfte att upptäcka bedrägeri - utöver de som upptäcks i revisionsarbetet - och regleringen kring revision sker främst genom professionen, som har ett egenintresse, och inte staten (Salehi, 2011, s. 8381).

Tidigare forskning har visat att förväntningarna på revisorn kan skilja sig åt mellan olika grupper. Externa användare av de finansiella rapporterna har i vissa fall högre krav på revisionen eftersom de skapar förväntningar på revisorns arbete utifrån vad media rapporterar snarare än vad som står i revisionsstandarder (Ruhnke & Schmidt, 2014, s. 574).

Troberg och Viitanen (1999, s. 36) beskriver hur Porter (1991) resonerar kring förväntningsgapet på revisorns arbete som Porter benämner *audit expectation-performance gap*. Det finns fem delar av revisorns arbete där förväntningsgapet tydligt framträder: (1) garantera företagets räkenskaper och/eller dess soliditet, (2) signalera om företagskonkurser, (3) upptäcka bedrägerier och rapportera dem till företagets ägare, (4) upptäcka och rapportera illegal verksamhet, och (5) informera om områden som rör myndigheter.

Ruhnke och Schmidt (2014, s. 575) tydliggör tre typer av situationer då förväntningsgapet kan uppstå. Den första som de benämner *failure of the public* innebär att det uppstår en skillnad mellan revisorns uppgifter enligt revisionsstandarder och vad omgivningen förväntar sig, som kan bero på att omgivningen inte har tillräckligt med information om vad standarderna säger. Den andra typen benämns *failure of the auditor* och innebär att det råder skillnad mellan hur revisorn själv uppfattar sina skyldigheter och vad som står i revisionsstandarderna, eller när revisorn inte tillämpar dessa korrekt. Den sista typen, *failure of the standard-setter*, uppstår när standarder är inkonsekventa och tvåtydiga och inte kan klargöra revisorns uppgifter på ett tydligt sätt.

Humphrey, Moizer och Turley (1993, s. 399-400) gjorde en undersökning i Storbritannien där de undersökte förväntningsgap och synen på revisorns arbete. 82 % respektive 73 % av redovisningskonsulter och revisorer höll med om att investerare förväntar sig för mycket av revisorer, medan 67 % av användarna av finansiella rapporter inte höll med. Ytterligare en fråga där skillnaderna var stora berörde bedrägeri där 43 % av redovisningskonsulterna och 60 % av revisorerna ansåg att det är revisorns uppgift att upptäcka allt väsentligt bedrägeri i företaget. Av användarna var det 86 % som ansåg detsamma.

I en studie om förväntningsgap i Finland finner Troberg och Viitanen (1999, s. 151) att en stor del av förväntningsgapet beror på problem som rör bedrägeri och andra ekobrott. Detta innebär att det kan finnas ett behov av att klargöra vilka skyldigheter revisorn har när det rör upptäckande av ekobrott. Problemet är dock inte alltid att revisorerna inte vill ta på sig uppgifter att rapportera oegentligheter utan att de anser att risken för att hamna i en rättslig process med en klient ökar. Skulle de ha ett rättsligt skydd mot brottmot tystnadsplikten är de mer benägna att ta på sig det ansvaret.

Även Epstein och Geiger (1994, s. 64) kom fram till att investerare kräver mycket mer av revisorer när det kommer till att upptäcka bedrägeri. I deras undersökning svarade mer än 70 % av investerarna att revisorer ska kunna med absolut säkerhet säga att de finansiella rapporterna är fria från fel orsakade av bedrägeri.

I USA blev svaret på ett ökande förväntningsgap SAS No. 54 *Illegal Acts by Clients* som kom 1988 och skulle hjälpa till att hålla nere de höga förväntningarna som omvärlden hade på att revisorn har möjlighet att upptäcka allt, inklusive brott. En ren revisionsberättelse sågs som ett löfte om att allt var perfekt och revisorn kunde få stå till svars för vissa brott som hon inte hade uppmärksammat (Byington & Christensen, 1998, s. 119-124).

Öhman et al (2006, s. 107-108) beskriver två stora förändringar som skett genom yttre påtryckningar på revisionsbranschens arbete de senaste decennierna. Dessa är granskningen av hanteringen av skatter och avgifter samt anmälningsplikten vid misstanke om brott. Deras studie visar att revisorer i Sverige är ovilliga att ta sig an dessa uppgifter och att acceptera att de ska delta i att upptäcka brott. Revisorerna är konservativa och visar lite intresse i att hjälpa till att minska förväntningsgapet.

4.5 En tidigare studie om anmälningsplikten vid misstanke om brott

Under åren 1999-2003 gjordes en undersökning gällande revisorns anmälningsplikt vid misstanke om brott av BRÅ. Denna nämndes kort i avsnitt 1.2 *Problemdiskussion*. Undersökningen bestod av en kombination av intervjuer och en enkätstudie. Vid införandet av anmälningsplikten var ungefär hälften av respondenterna negativt inställda till anmälningsplikten. Fyra år senare, år 2003, var denna andel cirka en tredjedel (Larsson, 2004, s. 18).

Enkätstudien som genomfördes av BRÅ visade att endast 6 % av de tillfrågade revisorerna hade anmält en klient till åklagare. En anledning till varför denna siffra inte är större kan vara att flertalet revisorer i studien ansåg sig behöva vara mer än 75 % övertygade om att det har försiggått ett brott innan de anmäler detta (Larsson, 2005b, s. 65). Lagstiftningen säger att en revisor ska anmäla när brott "kan misstänkas" (ABL 9:34) och detta kan motsvara en misstankenivå på 5-20 %, vilket är betydligt mindre än när revisorerna själva anser sig kunna anmäla ett brott (Larsson, 2004, s. 35). Tolkningen av begreppet kan alltså skilja sig åt i stor grad.

En del av den kritik som framfördes under intervjustudien från BRÅ-rapporten var att skyldigheten att anmäla en klient ger revisorn en myndighetsroll samt att den brottsförebyggande effekten av anmälningsplikten är liten (Larsson, 2004, s. 18). Dessutom är det få som anser att det ligger inom ramen för revisorns uppdrag. Kritiken syftar på att revisorer inte kan förväntas ha den kompetens som krävs för att kunna anmäla vilket studien bekräftar då endast en fjärdedel av respondenterna ansåg att de hade tillräckligt mycket kunskap kring brotten (Larsson, 2004, s. 19).

I rapporten ansåg 11 % av respondenterna att revisorns oberoende ställning har stärkts (Larsson, 2004, s. 19 & s. 50). Samtidigt framfördes kritik att revisorn

blev som en "polis" och om något mindre oberoende än tidigare (Larsson, 2004, s. 24). Detta tyder på att det verkar finnas ett samband mellan revisorns oberoende och anmälningssplikten.

Rapporten visar även att en del revisorer ansåg att den brottsförebyggande effekten är liten och att oseriösa företag undgår kontrollerna på andra vis till exempel genom att välja oseriösa revisorer. Knappt 30 % tycker att anmälningssplikten är ett viktigt led i den brottsförebyggande effekten, 16 % anser att den har en god brottsförebyggande effekt och 34 % anser att den inte förebygger ekonomisk brottslighet (Larsson, 2004, s. 18-19).

Samtidigt var en liten del av respondenterna positiva gentemot anmälningssplikten för det har gett revisorn ett gott påtryckningsmedel gentemot klienterna. Dock var det endast 5 % som trodde att klienterna hade kunskap gällande revisorn anmälningssplikt (Larsson, 2004, s. 18-19).

När anmälningssplikten vid misstanke om brott infördes för revisorn handlade kritiken ofta om att klientrelationer skulle kunna påverkas av anmälningssplikten. Denna kritik avtog några år efter införandet då konsekvenserna på klientrelationer var väldigt små. 5 % utav respondenterna i BRÅ rapporten ansåg att klientrelationen har påverkat och att klienten utgett mindre information än tidigare. Samtidigt visade det sig att endast 7 % informerar klienten kring anmälningssplikten och vad den innebär som en ren rutin och 76 % informerar när det väl blir aktuellt (Larsson, 2004, s. 20-21).

5. Empiri och analys från enkätstudie riktad till revisorer

5.1 Empiri

5.1.1 Inledning

Nedan presenteras svaren från enkätstudien i tabeller och text. Som beskrivet i 2.2.1 *Processen för enkäten* var det 360 auktoriserade och godkända revisorer som svarade på enkäten. Fördelningen per byrå visas i figur 2.2. Då enkäten skickades ut till 3142 revisorer ger det en svarsfrekvens på 10,9 %. Det frågeformulär som användes i enkäten finns i *Bilaga 1 Enkät riktad till revisorer*.

5.1.2 Inställning till anmälningsplikten

Första frågan berör revisorerens inställning till anmälningsplikten vid misstanke om brott, se *Tabell 5.1 Inställning till anmälningsplikten (%)*. Fem svarsalternativ presenterades, från mycket negativt inställd till mycket positivt inställd. En stor andel av respondenterna var varken positivt eller negativt inställda till anmälningsplikten och störst andel av de svarande var positivt inställda till. Endast 17 % (61 st.) angav att de var ganska negativt eller mycket negativt inställda till anmälningsplikten.

Tabell 5.1 Inställning till anmälningsplikten (%)

Mycket positivt inställd	5
Ganska positivt inställd	38
Varken positivt eller negativt inställd	40
Ganska negativt inställd	14
Mycket negativt inställd	3
Totalt	100

Tabell 5.2 Inställning till anmälningsplikten bland större och mindre byråer visar skillnader mellan större och mindre byråers inställning till anmälningsplikten.

Tabell 5.2 Inställning till anmälningsplikten bland större och mindre byråer (%)

	Större byråer	Mindre byråer
Mycket positivt inställd	6,6	4,3
Ganska positivt inställd	40,6	34,4
Varken positivt eller negativt inställd	40,1	39,3
Ganska negativt inställd	10,2	19
Mycket negativt inställd	2,5	3
Totalt	100	100

Det är en större andel av respondenterna från större byråer som är ganska positivt eller mycket positivt inställda. Totalt var 13 % av revisorerna på de större byråerna respektive 22 % av revisorerna på de mindre byråerna negativt inställda till anmälningsplikten.

5.1.3 Anmälan till Ekobrottsmyndigheten

Tre frågor i enkäten berör huruvida revisorn har gjort en anmälan till EBM eller inte. 35 % svarade att de har gjort en anmälan till EBM och 64 % att de inte har gjort en anmälan, se *Tabell 5.3 Antal revisorer som gjort en anmälan*.

Tabell 5.3 Antal revisorer som har gjort en anmälan (%)

Ja, jag har gjort en anmälan	35
Nej, jag har inte gjort en anmälan	64
Vill ej uppge	1
Totalt	100

Om svaret på frågan var Ja uppmanades revisorn att även ange hur många gånger detta har skett. Av de som har gjort en anmälan har 54 % (68 st.) gjort det fler än en (1) gång. Därefter uppmanades respondenten att beskriva anledningar till att hon gjort en anmälan. Det fanns möjlighet att ange flera anledningar. I *Tabell 5.4 Anledningar till anmälan* anges hur många gånger de sju vanligaste anledningarna nämndes. Den vanligaste orsaken till att revisorerna gjort en anmälan om brottsmisstanke till EBM är bokföringsbrott. I nästan hälften av fallen uppgavs särskilt försenad årsredovisning som anledning.

Tabell 5.4 Anledningar till anmälan

Anledning	Antal som uppgav anledningen
Bokföringsbrott	91
Skattebrott	23
Förskingring	9
Brott mot ABL (bland annat låneförbudet)	7
Penningtvätt	4
Bedrägeri	3
Svindleri	2

När det gäller större och mindre byråer skiljer det sig gällande hur stor andel som har gjort anmälan. Bland de större byråerna har 30 % (60 st.) anmält en brottsmisstanke till EBM, medan motsvarande siffra för mindre byråer är 40 % (66 st.). Medelvärdet av antal gånger som en revisor har gjort en anmälan är 2,3 gånger och medianen är 2.

5.1.4 Om anmälningsplikten ska vara kvar

Den tredje frågan i enkäten berör om anmälningsplikten vid misstanke om brott ska finnas kvar eller ej. *Tabell 5.5 Om anmälningsplikten ska vara kvar (%)* visar fördelningen av respondenternas svar. En majoritet anser att anmälningsplikten ska finnas kvar, dock anser vissa att den behöver formuleras om.

Tabell 5.5 Om anmälningsplikten ska vara kvar (%)

Ja, i sin helhet	28
Ja, men den bör omformuleras	28
Nej	21
Vet ej	23
Totalt	100

Av *Tabell 5.6 Skillnad mellan större och mindre byråer (%)* framgår huruvida respondenterna från större respektive mindre byråer anser att anmälningsplikten ska vara kvar. Överlag hade de större och mindre byråerna liknande åsikter kring huruvida anmälningsplikten ska vara kvar eller inte. Dock var det en större andel från de mindre byråerna som ansåg att anmälningsplikten inte ska vara kvar.

Tabell 5.6 Skillnad mellan större och mindre byråer (%)

	Större byråer	Mindre byråer
Ja, i sin helhet	28	28
Ja, men den bör omformuleras	29	28
Nej	18	23
Vet ej	25	21
Totalt	100	100

Till denna fråga fanns det dessutom en möjlighet för respondenterna att ge kommentarer till varför de ansåg att anmälningsplikten skulle vara kvar eller inte. Några av de ofta förekommande anledningarna som respondenterna gav var:

- Nyttan för samhället
- Upprätthåller samhällets förtroende för revisorn
- Revisorn har en unik insyn i bolaget
- Främjar seriösa företag, får bort de som är oseriösa från marknaden
- Ställer krav på revisorn att hålla sig oberoende
- Stärker revisorns ställning, ett kraftigt verktyg
- Redovisningskonsulter bör också omfattas av en anmälningskyldighet
- Uppgiften bör falla på staten istället
- Risken finns att revisorn själv blir anmäld
- Bör vara begränsad till mer allvarliga situationer
- Regelverken är inte tillräckligt klara

- Försenad årsredovisning bör avkriminaliseras
- För låg misstankenivå
- Klienten tappar förtroendet för revisorn

Respondenterna angav även fler anledningar, men dessa var de som var mest frekventa. De behandlar revisorns roll, samhällsfunktion, hur förhållandet ser ut till klienten samt hur anmälningsplikten är uppbyggd i lagen.

5.2 Analys av enkätstudie

5.2.1 Inställningen till anmälningsplikten

Att 40 % av de som besvarade enkäten var varken positiva eller negativa till anmälningsplikten vid misstanke om brott kan tyda på att den inte används särskilt mycket i praktiken vilket gör att revisorerna inte haft möjlighet att skapa sig en uppfattning om anmälningsplikten. Rapporten från BRÅ (Larsson, 2004) har visat att anmälningarna från revisorerna är marginella i jämförelse med anmälningar från Skatteverket och Konkursförvaltningen. Detta kan vara anledningen till att det är en stor andel som inte har en positiv eller negativ inställning till anmälningsplikten.

Andelen som är negativt inställda har minskat om jämförelse görs med BRÅ-rapporten (Larsson, 2004). Detta kan dels bero på att när BRÅ-rapporten gjordes var anmälningsplikten vid misstanke om brott fortfarande relativt ny för branschen och få hade gjort en anmälan. Det kan även bero på att byråerna institutionaliserat anmälningsplikten och det har därför blivit en del av branschstrukturen att ta hänsyn till anmälningsplikten i revisionsarbetet. Institutionell teori menar att för att kunna skapa social legitimitet måste branschen leva upp till externa parter förväntningar. Detta görs genom att ta till sig gällande normer och regler vilket i detta fall är anmälningsplikten (Rollins & Bremser, 1997). Detta är ett typiskt fall av tvingande isomorfism där det blivit påtryckningar från intressenter som gjort att branschen kan ha tvingats till en positiv syn på anmälningsplikten för att bibehålla intressenters förtroende (Deegan & Underman, 2011). *Policeman theory* kan även förklara varför många fortfarande är negativa gentemot anmälningsplikten, där många revisorer fortfarande tycker att det inte ligger i deras roll att upptäcka brott (Adeyemi & KolawoleOlawookere, 2011).

Anledningen till varför anmälningsplikten vid misstanke om brott infördes var för att förebygga ekobrott. Detta är positivt för hela samhället och genom den kan revisorn hjälpa till mot till exempel korruption. Detta kan vara anledningen till varför många revisorer blivit allt mer positiva till anmälningsplikten i jämförelse med BRÅ-rapporten från 2004. Agentteori menar att om det finns en agent och principal behövs det en oberoende part som minskar informationsasymmetrin. I detta fall är revisorn den oberoende parten och genom anmälningsplikten ska informationsasymmetrin minska ytterligare, vilket även Everett, Neu och Rahman (2007) skrev. Detta kan vara en anledning till att revisorer är positivt inställda då de anser att den hjälper dem i att minska informationsasymmetrin som existerar.

Att de mindre byråerna är mer negativa gentemot anmälningsplikten vid misstanke om brott i jämförelse med de större byråerna kan bero på att när anmälningsplikten infördes innebar det att revisorn nu kunde bli skadeståndsskyldig om en misstanke inte anmäls. Detta blir en miljö som är tuffare för mindre byråer, delvis för att de inte har all kompetens inom byrån och behöver ta hjälp utifrån i vissa frågor vilket kan vara kostsamt (BRÅ, 2004), samt att skadeståndsanspråken vanligtvis är väldigt stora belopp vilket kan vara förödande både ekonomiskt och socialt för de mindre byråerna (Kochetova-Kozloski, Messier Jr. & Eilifsen, 2011).

5.2.2. Anmälan till Ekobrottsmyndigheten

Enligt BRÅs (2004) studie var det endast 6 % som svarade att de hade anmält en klient. Jämfört med resultatet i denna enkätstudie, 35 %, är det en väldigt stor ökning. Ökningen kan bero dels på att vår studie görs en längre tid efter att anmälningsplikten vid misstanke om brott infördes. Den kan även bero på att anmälningsplikten har institutionaliserats genom normativ isomorfism (Deegan & Underman, 2011). Den stora ökningen kan bero på att förtroendet för revisorerna att minskat på grund av stora skandaler. Samhällets förtroende är väldigt viktigt för revisionsyrket och för att bibehålla detta behöver de visa samhället att de är oberoende. Detta är lagstadgat för revisorn 9 kap. 17 § ABL. Genom att anmäla fler brottsmisstankar visar de samhället att de är oberoende i sin roll som revisorer och skapar social legitimitet samtidigt som de själva undviker skadeståndsansvaret som kan tillkomma om en misstanke inte anmäls, 29 kap. 2 § ABL. Anmälningarna kan även ha ökat på grund av en ökad förståelse för lagstiftningen och att anmälningsplikten blivit mer internationell med hjälp av EU-direktiv samt ISA 240. En motsvarighet finns även i fler länder som nämnts i teorin bland annat Nederländerna, Frankrike och Storbritannien.

Enligt institutionell teori kan vissa processer vara svåra att förändra då de har funnits väldigt länge (Tengblad, 2006). Detta kan också vara anledningen till varför så många fler väljer att anmäla idag. Det kan ha varit trögt att införa anmälningsplikten vid misstanke om brott i revisionsprocessen i början, speciellt i större byråerna som kan vara väldigt institutionaliserade, men att den nu har integrerats.

Sedan 2009 kan en revisor anmäla en klient utan att avgå uppdraget (Prop. 2009/10:204). Detta kan också vara en anledning till varför det har blivit vanligare att anmäla. Många har angett i kommentarer till enkäten att vissa bokföringsbrott inte borde vara med i brottskatalogen. Genom lagändringen som skedde 2009 kan revisorerna fortfarande bibehålla vissa klienter efter anmälan vilket kan vara av stor betydelse om det är rör sig om en viktig klient.

Många av anmälningarna har varit på grund av bokföringsbrott och skattebrott. Det kan bero på att bokföringsbrott är lättare att upptäcka, till exempel som för sent inlämnad årsredovisning, och det finns klara riktlinjer kring detta.

Samtidigt som många fler har anmält en misstanke är det fortfarande mer än hälften som inte gjort en anmälan i studien. Detta kan betyda att de antingen aldrig haft någon misstanke i enlighet med brottskatalogen för anmälningsplikten, eller att

dessa revisorer inte finner att det ligger i deras roll, i enlighet med *policeman theory*. *Policeman theory* menar att det finns många revisorer som inte anser att det ligger i revisorers uppgift att söka efter tecken om brott i revisionen (Adeyemi & KolawoleOlowoolere, 2011). Det kan även vara så att revisorerna inte har haft kompetens nog och inte vetat om att en anmälan har behövts göras vilket togs upp även i BRÅ-rapporten (Larsson, 2004). Där nämnde ett flertal revisorer att de kände att de saknade straffrättslig kompetens för att kunna göra vissa bedömningar.

Öhman et al (2006) menar att revisorer tar hänsyn till sin klientrelation mer än att tillhandahålla tredje man information. Detta kan vara en anledning till varför det fortfarande är få revisorer som har anmält, för de inte vill skada sin klientrelation, och att många fortfarande är negativa till anmälningsplikten vid misstanke om brott. Anmälningsplikten fick mycket kritik för att det skulle kunna skada klientrelationen och det kan vara så att många revisorer fortfarande tror att det är skadligt för klientrelationen.

5.2.3 Om anmälningsplikten ska vara kvar

Klientrelationen kan även vara anledningen till att 21 % inte tycker anmälningsplikten vid misstanke om brott ska vara kvar. Denna siffra kan även bero på att vissa anser att den inte bekämpar den ekonomiska brottslighet som önskat vid införandet av anmälningsplikten (SOU 2008:32) och många revisorer tycker därför att den kan tas bort. Det kan även bero på att revisorer inte tycker det faller inom deras roll att försöka se tecken på brott, där *policeman theory* stämmer in (Adeyemi & KolawoleOlowookere, 2011).

23 % visste inte om de tyckte anmälningsplikten vid misstanke om brott ska vara kvar, vilket kan bero på att anmälningsplikten används i en väldigt liten omfattning och därmed inget som revisorer skapat sig en uppfattning om. Detta tyder på att byråerna institutionaliserat anmälningsplikten (Deegan & Unerman, 2011). Utåt sett vill de skapa förtroende och acceptans men internt kan det vara så att anmälningsplikten kanske inte används så mycket. En stor andel av respondenterna anser att anmälningsplikten ska vara kvar i sin helhet samt att den ska vara kvar men behöver göras om. Att vissa anser att den ska formuleras om kan bero på att de tycker brottskatalogen är för bred och där speciellt vissa bokföringsbrott borde ses över.

6. Empiri och analys från intervjuer med revisorer

6.1 Sammanställning av intervjuer med revisorer

6.1.1 Inledning

Sammanlagt har sex intervjuer med auktoriserade revisorer genomförts. Först presenteras intervjuerna med de tre större byråerna i bokstavsordning: EY, KPMG och PwC. Sedan presenteras de intervjuerna med tre mindre byråerna i bokstavsordning: CK Revisioner, RR Revision och RSM Synneby Revision. I slutet kommer en tabell presenteras som sammanfattar intervjupersonernas svar. Samtliga intervjupersoner ville vara anonyma.

6.1.2 EY

Intervjupersonen⁴ är auktoriserad revisor på EY och har varit det i två år och jobbat som revisor i sammanlagt sju år. Han har främst mindre ägarledda bolag som klienter samt bostadsrättsföreningar.

Intervjupersonen anser att lagtexten som reglerar revisorns anmälningsplikt är rimlig. Det skapar förtroende mellan revisorn och bolagets ledning att anmälningsplikten endast rör misstanke om brott som styrelseledamot eller VD har begått. Det är lämpligt att anmälningsplikten endast gäller fullbordade brott och brottskatalogen är passande.

En nackdel med anmälningsplikten kan vara att en klient undviker att berätta saker för sin revisor. Överlag är det positivt med en anmälningsplikt eftersom intervjupersonen känner att han inte kommer ha några problem att anmäla en klient.

Gällande anmälningspliktens funktion är den till för att sätta dit lurendrejare. Men han tror inte att anmälningsplikten förebygger ekobrott. De som begår brott är intresserade av att lura revisorn vare sig hon har anmälningsplikt eller inte.

Intervjupersonen tror inte att hans klienter är medvetna om revisorns anmälningsplikt. Han tror inte att någon av hans klienter bryr sig om det och förhoppningsvis rör det inte dem heller. När det kommer till företagets intressenter kan det bero på vilken typ av företag det är. Det finns en större chans att de som sysslar med till exempel kreditgivning till publika bolag är insatta i revisorns anmälningsskyldighet men generellt sätt inte något som många intressenter funderar över.

Vår intervjuperson har aldrig gjort någon anmälan och har knappt hört talas om någon som har gjort det. Om man skulle behöva göra en anmälan finns det säkerligen rutiner men främst handlar det om rent bondförnuft och att man ska fråga sin överordnade. De faktorer som revisorn tar hänsyn till är själva situationen och vad som har hänt. Det kan spela roll om det är en ny klient som man har mindre förtroende för än en klient som man haft en längre tid. Det viktigaste är dock att man

⁴ Auktoriserad revisor på EY i Malmö, personlig intervju den 15 april 2015

ser till att införskaffa tillräckligt med information. Det kan finnas en risk att revisorn litar för mycket på klienten och köper förklaringar som inte stämmer.

Intervjupersonen tror att anmälningsplikten används sällan i praktiken. En revisor borde inte sitta på ett uppdrag om hon inte är beredd att anmäla om hon misstänker något. Risken att det är okunskap som gör att revisorer inte anmäler brott finns. På EY finns det ett bra nätverk som en revisor kan ta hjälp av när det kommer till straffrättslig kompetens. Intervjupersonen kan tänka sig att det är svårare om man är en enmansrevisor och inte har det nätverket.

Att en revisor avgår i förtid istället för att göra en anmälan om brottsmisstanke och därmed räddar sitt eget skinn är inte lämpligt. Detta är ett brott mot revisorslagen och revisorn fullgör inte sitt uppdrag. När det kommer till att bistå i att avhjälpa fel ser han inte detta som ett problem. Fel kan uppstå på grund av misstag och kan man avhjälpa dem så är det något positivt. Vissa fel, som avsaknad av bokföring, går dock inte att läka.

6.1.3 KPMG

Intervjupersonen⁵ är auktoriserad revisor på KPMG. Han har varit godkänd revisor sedan 2006 och auktoriserades 2010. Han jobbar i huvudsak med ägarledda bolag men reviderar även föreningar.

Intervjupersonens allmänna uppfattning om anmälningsplikten är att den sällan används i praktiken. Internt på byrån är det ett väldigt litet fokus på anmälningsplikten. Då de seniora revisorerna på byrån gör få anmälningar tar de yngre efter och anmäler inte heller ofta.

Fördelen med anmälningsplikten är att revisorn kan hänvisa till lagen när det finns en misstanke om brott. Nackdelen är att det föreligger en osäkerhet när man anmäler. Fördelen med att just en revisor har anmälningsplikt är att revisorn har en stor insyn i bolagen och dess verksamhet och redovisning. Nackdelen är att revisorn sitter i ett uppdragsförhållande. Dock anser intervjupersonen att revisorn ska ha kvar anmälningsplikten. Han vet att många var kritiska i början när anmälningsplikten vid misstanke av brott lagfördes men att det idag är en självklarhet. Intervjupersonen har svårt för tro att anmälningsplikten förebygger ekonomisk brottslighet. Bedrivs ekonomisk brottslighet finns ett annat fokus så anmälningsplikten står inte i vägen.

Att anmälningsplikten är begränsad till styrelsen och VD:n känns lämpligt eftersom det är dem som revisorn ska granska. Gällande brottskatalogen verkar den lämplig. Intervjupersonen har dock märkt att det har varit diskussioner kring just bokföringsbrott och frågar sig även varför det inte skulle kunna vara miljöbrott eller andra brott som berör företaget som omfattas.

Intervjupersonen uppfattar inte att hans klienter är medvetna om vad anmälningsplikten innebär. Överlag verkar inte mindre klienter förstå revisorns roll i ett företag. Däremot uppfattar han att ett företags intressenter är medvetna om revisorns anmälningsplikt.

⁵ Auktoriserad revisor på KPMG i Malmö, personlig intervju den 24 mars 2015

Vår intervjuperson har själv aldrig behövt göra en anmälan och är osäker på om byrån har en rutin för hur en anmälan ska göras. Det han känner till är att det finns en rutin när anmälan ska göras på grund av försenad årsredovisning. Faktorer som revisorn överväger vid misstanke om brott handlar främst om osäkerheten kring om det är ett fullbordat brott, om man har fog för misstanken och om klientrelationen kan påverkas. Om en revisor inte anmäler trots misstanke om brott kan bero på för att hon inte vill förknippas med brottet men även att revisorn inte har straffrättslig kompetens - speciellt om det är lagar utanför de som revisorerna uttalar sig om i revisionsberättelsen.

Att en revisor ibland hoppar av istället för att anmäla är något han känner igen och tycker är väldigt dåligt. Konsekvenserna kan bli att branschens förtroende minskas. Att en revisor avhjälpel felen är okej så länge det sker inom de ramar som finns. I praktiken har revisorer en hjälpande roll.

6.1.4 PwC

Intervjupersonen⁶ är auktoriserad revisor på PwC sedan 2003 och hennes klienter är framförallt större ägarledda företag. Hon har varit verksam inom branschen ungefär i 14 år.

Intervjupersonen tycker revisorns anmälningsplikt är bra men att det kan vara svårt att hitta gränsdragningen när man ska anmäla. Fördelen med anmälningsplikten är att det finns klara riktlinjer för när ett brott har skett. Nackdelen är att revisorn kan påverkas av klientrelationen speciellt vid mildare brott såsom för sent inlämnad årsredovisning. Hon är positiv till att revisorn har en anmälningsplikt då hon tycker det är skönt att ha anmälningsplikten som stöd om klienten gör något.

Anmälningspliktens funktion att förebygga ekobrott tycker hon inte uppfylls då hon tror att 7 av 10 fall är anmälningar som gäller för sent inlämnad årsredovisning. Därför tror hon att en justering av lagen hade varit nödvändigt gällande just vissa bokföringsbrott. Resten av brottskatalogen tycker hon verkar rimlig.

Intervjupersonen tror inte att klienterna är medvetna om att revisorn har en anmälningsplikt. Intressenterna som är medvetna om revisorns anmälningsplikt är Skatteverket men resterande är nog inte det. Att anmälningsplikten är begränsad till styrelse och VD är hon positiv till då de har det yttersta ansvaret. Huruvida anmälningsplikten enbart ska gälla fullbordade brott anser hon är rimligt. Däremot så ser hon inte varför försök till brott inte skulle kunna vara anledning att anmäla om det funnits uppsåt. Hennes klientrelationer har inte blivit påverkade av anmälningsplikten. Att revisorer avgår i förtid ser hon positivt på så länge man gör det inom lagens ramar och inte lämnar företaget i revisorsnöd. Detsamma gäller att revisorn avhjälpel felen.

PwC har en riskavdelning som de kontaktar vid riskfrågor och diskuterar misstankarna. Inga beslut tas på egen hand och riskexperterna hjälper till att formulera brevet till EBM. Intervjupersonen tycker det är skönt att ha experter på

⁶ Auktoriserad revisor på PwC i Malmö, personlig intervju den 16 april 2015

området inom byrån. Hon tror det kan vara svårt för de som sitter själva och jobbar då hon inte tror revisorer har tillräckligt med straffrättslig kompetens för att kunna göra vissa bedömningar. Hon har själv gjort tre anmälningar och när dessa gjordes tyckte hon det fanns bra riktlinjer från EBM.

Faktorer som revisorer tar hänsyn till när misstanke finns är om det finns ett uppsåt. Många revisorer har överseende när det gäller rena misstag och anmäler inte gärna detta. Intervjupersonen tror att det sker ganska ofta att en revisor inte anmäler trots misstanke om brott. Detta på grund av okunskap och att revisorer generellt sett är dåliga på att veta hur de ska hantera vissa situationer. Men även här trycker hon på att klientrelationen kan spela väldigt stor roll.

Gällande tystnadsplikten ser intervjupersonen det som en balansgång mellan anmälningsplikten och tystnadsplikten. Företagens förtroende för revisorer är väldigt viktigt och hon tror inte de är medvetna om hur långt anmälningsplikten sträcker sig. Hon tror snarare att företag tror tystnadsplikten sträcker sig längre än vad den gör. Hon ser gärna att andra konsulter också omfattas av en liknande anmälningsplikt, men har svårt att se hur de ska ha tillräcklig med kompetens för det i så fall.

6.1.5 CK Revisioner

Intervjupersonerna⁷ var två revisorer på CK Revisorer. Den ena intervjupersonen har jobbat som revisor i omkring 45 år och han äger byrån. Den andra intervjupersonen är revisorsassistent och hon har jobbat på byrån i 7-8 år. Hon är den på byrån som går flest kurser och sitter på spetskompetens inom flera olika områden. CK Revision har ungefär 450 klienter, varav 95 aktiebolag, och många uppdrag är kombiuppdrag tillsammans med redovisningsavdelningen.

Intervjupersonerna anser att revisorns anmälningsplikt är bra, men har aldrig stött på en situation då han har behövt anmäla en klient. På byrån har de helt enkelt inte sådana klienter. Inför varje ny klient har de ett möte för att känna av personligheten och tar inte ett uppdrag där de känner att något inte står rätt till.

När anmälningsplikten infördes och introducerades på kurser verkade det jobbigt. Då var det mycket utbildning om det, men det är ingenting som de själv har haft nytta av på byrån eftersom de inte har den typen av klienter. Fördelen med att en revisor har anmälningsplikt är att samhället vinner på att man blir av med kriminella bolag så att andra bolag får en chans att konkurrera på rätt villkor. En nackdel kan vara att det blir en större revisionsinsats, men fördelarna överväger nackdelarna. Anmälningspliktens funktion är att uppmärksamma de som inte sköter sig, och att få bort de som är oseriösa från marknaden.

Att anmälningsplikten är begränsad till brott begångna av styrelseledamot och VD är rimligt eftersom de bär det yttersta ansvaret för företaget. Det är även rimligt att det enbart rör sig om fullbordade brott. I andra fall är det tillräckligt att skicka en erinran till styrelsen vilket även det är rätt allvarligt. Även brottskatalogen är lämplig. Intervjupersonerna uppfattar att deras klienter är medvetna om att de har en anmälningsplikt och vad den innebär. De informerar klienten om det när det börjar bli

⁷ Godkänd revisor och revisorsassistent på CK Revisioner i Skurup, personlig intervju den 9 april 2015

aktuellt, men inte till den som har en seriös verksamhet. Anmälningssplikten blir mer som ett hot eller vapen som revisorn kan använda. När det kommer till företagens intressenter tror de att bland annat banker har en dålig kunskap om revisorns arbete. De är inte säkra på att intressenterna är medvetna om anmälningssplikten.

När en revisor överväger att anmäla tas hänsyn till hur grovt brottet är. Det som kan påverka att hon sen inte anmäler en misstanke är klientrelationen. De själv skulle dock inte tveka att göra det.

Revisorer hoppar av uppdrag i förtid istället för att anmäla eftersom det är en enklare väg att gå. Problemet är att det kan komma in en annan revisor som inte är lika seriös och som kanske inte upptäcker oegentligheterna. Att revisorn bistår i att avhjälpa felet är fel om det rör sig om brottsliga saker. De själva skulle ta in juridisk hjälp om de skulle misstänka att brott hade begåtts. Det känns säkrare att rådfråga en advokat. När det kommer till om fler bör ha en anmälningsskyldighet skulle detta kanske inte fungera, eftersom till exempel redovisningskonsulter inte ligger på samma kompetensnivå som en revisor.

6.1.6 RR Revision

Intervjupersonen⁸ är en auktoriserad revisor på RR Revision som varit auktoriserad sedan 1986. Han startade byrån RR Revision år 2012 och idag är de 15 anställda på kontoret beläget i Lund. Intervjupersonen har alla typer av klienter - mestadels mindre och medelstora företag men även en del trossamfund och stiftelser.

Intervjupersonens allmänna uppfattning om anmälningssplikten är att det är revisorns skyldighet att anmäla. Nackdelen blir dock att revisorer blir lagens förlängda arm vilket inte ska vara revisorns roll. Det blir väldigt mycket juridik inom revisorns arbete på grund av anmälningssplikten. Revisorn har inte tillräckligt med straffrättslig kompetens för att kunna göra en anmälan, men det finns stora fördelar med att revisorn kan luta sig tillbaka på lagen när det behövs.

Anmälningssplikten funktion är att förbygga ekonomisk brottslighet men den uppfylls inte. Vill ett företag fuska så kommer de göra det trots anmälningssplikten, speciellt nu efter revisorsplikten avskaffande. Intervjupersonen uppfattar inte att hans klienter är medvetna om att revisorn har en anmälningssplikt. Även intressenterna överlag vet väldigt lite om revisorns anmälningssplikt. Är det några intressenter som vet om det så tror han att det är bankerna.

Att anmälningssplikten är begränsad till brott gjorda av styrelse och VD ser intervjupersonen som väldigt rimligt. Det är dessa som sitter på ansvaret för bolaget. Att någon anställd gör ett brott ligger inte i revisorernas granskning. Han tycker även att brottskatalogen är lämplig. Faktorer som spelar roll när revisorn ska anmäla ligger i om det faller inom ramen av brottskatalogen. Han tror inte att det finns några särskilda orsaker till varför en revisor inte skulle vilja anmäla en misstanke. Många företag gör misstag som de inte är medvetna om. Vid sådana tillfällen är det många revisorer som vill hjälpa företaget att rätta till misstagen. Detta ser intervjupersonen positivt på och tror att det alltid finns en god vilja hos klienten att det ska bli rätt.

⁸ Auktoriserad revisor på RR Revision i Lund, personlig intervju den 15 april 2015

På RR Revision har de inga skriftliga rutiner för hur man ska gå till väga vid misstanke om brott. Anledningen till att det inte är många anmälningar från revisorer är för att företagen är skötsamma och håller sig inom lagens ramar. Intervjupersonen tror inte att anmälningsplikten på något vis påverkar tystnadsplikten. Han anser inte heller att andra än revisorer ska omfattas av anmälningsplikten då han inte tror att de har tillräcklig kompetens.

6.1.7 RSM Synneby Revision

Intervjupersonen⁹ är en auktoriserad revisor på RSM Synneby Revision. Han har varit auktoriserad revisor sedan 1991 och de flesta av hans klienter är K2 storlek.

Intervjupersonens uppfattning om anmälningsplikten vid misstanke om brott är väldigt positiv då han anser att det ligger i revisorernas roll. Han tror att det finns en generell positiv inställning till att kunna förhindra brott som skadar en tredje man. Många satte sig emot anmälningsplikten i ett tidigt skede för det uppfattades som att revisorn blev lagens förlängda arm. Anmälningspliktens förebyggande syfte minskade när revisionsplikten togs bort. Fördelen med anmälningsplikten är att den har en avhållande effekt för likgiltiga företagare som hade kunnat tänka sig utföra ett brott. Nackdelen är lagändringen som skedde 2010, att en revisor som anmält ett företag kan välja att sitta kvar. Detta kan påverka revisorns oberoende om hon sitter kvar.

Från början fanns det många tveksamheter, även från intervjupersonens egen sida, men han tror de flesta farhågorna var väldigt överdriva. Det diskuterades att klientrelationen skulle förändras och att revisorn inte skulle ha tillräckligt med juridisk kunskap. Det fanns även stora rädslor för skadeståndsriskerna som kan uppstå. Hittills har det varit väldigt självklara fall och de flesta har gällt försent inlämnad årsredovisning. Han tror starkt på att anmälningsplikten förebygger ekonomisk brottslighet men han tror även att många brott som görs är rena misstag från företagets sida.

Att anmälningsplikten är begränsad till VD och styrelse är väldigt lämpligt då det ligger inom revisorns arbete. Styrelsen ska se till att det finns tillräckligt bra interna kontroller som upptäcker brott gjorda av medarbetare på företaget. Även brottskatalogen är lämplig då det ligger inom revisorernas kunskap. Det är inte revisorernas arbete att upptäcka brottslighet, det är snarare ett led i den normala granskningen. Lagstiftningen är bra formulerad men det som är det svåra är att koppla en specifik handling till ett misstänkt brott. Därför tror intervjupersonen att många revisorer stämmer av med jurister när de misstänker något.

Intervjupersonen tror inte att hans klienter är medvetna om revisorns anmälningsplikt. Revisorerna upplyser klienterna om anmälningsplikten först när någon misstanke sker hos revisorerna. Bankerna och skattemyndigheten är medvetna om revisorns anmälningsplikt, men förmodligen inte ett företags resterande intressenter såsom kunder och leverantörer.

⁹ Godkänd revisor på RSM Synneby Revision i Göteborg, telefonintervju den 9 april 2015

Intervjupersonen har anmält misstanke om brott tre gånger till EBM. Han tycker det finns bra riktlinjer men att fallen följdes upp på olika sätt. Han har uppfattat det som att fallen hanteras olika på EBM i Stockholm och i Göteborg vilket han har framfört kritik om till EBM. Kollegor han pratat med har haft liknande upplevelser.

Faktorer som spelar in när revisorn ska göra en anmälan är ifall det föreligger ett brott och ifall detta är väsentligt. Detta är ett övervägande alla revisorer gör då få vill göra en anmälan i onödan. Många revisorer tar hänsyn till att ifall de underlåter att anmäla och skattemyndigheterna skulle upptäcka detta i efterhand så kan det leda till stora konsekvenser för revisorn. Ifall en revisor väljer att inte anmäla trots misstanke beror det på klientrelationen - speciellt i mindre städer där det finns en "alla känner alla"-effekt.

Intervjupersonen tror de flesta är överens om att anmälningsplikten och tystnadsplikten inte kolliderar. Gällande att fler ska ha en anmälningsplikt är svårt att se i praktiken. Redovisningskonsulter har till exempel inte samma kompetens och uppdragen skiljer sig väldigt mycket åt. Dock hade han gärna sett att konkursförvaltare och liknande har anmälningsplikt.

6.1.8 Sammanställning av intervjuer med revisorer

Tabell 6.1 Allmänt om anmälningsplikten

Fråga/Revisor	EY	KPMG	PwC	CK Revisioner	RR Revision	RSM Synneby
Uppfattning om anmälningsplikten	Rimlig kopplad till revisorns arbete.	Att den används väldigt sällan. Inget fokus på den.	Bra, men svårt att hitta gränsdragning.	Tycker den är bra.	Att revisorn har en skyldighet att anmäla.	Positivt inställd till det eftersom det rör det revisorn arbetar med.
För- och nackdelar med anmälningsplikten	Nackdelen är att bolaget kanske undviker att berätta saker till revisorn. Fördelen är att revisorn kan luta sig tillbaka på lagen.	Fördel att kunna hänvisa till lagen, nackdel att det föreligger en osäkerhet när anmälningen görs.	Fördelen är att det finns en klar riktlinje. Nackdelen är att revisorer sätter sig in i kundernas situation.	Fördel för samhället och nackdel för revisorn som behöver göra lite mer jobb.	Nackdel är att revisorn blir lagens förlängda arm. Fördel är att revisorn kan luta sig tillbaka på lagen.	Fördelen är att det har en avhållande effekt och nackdelen är att det kan skapa komplikationer.
Inställningen gentemot anmälningsplikt förändrats	Inte förändrats.	Inte förändrats.	Förändrats.	Kritisk i början men släppt nu.	Varit densamma.	Fanns en tveksamhet i början som var överdriven.

Samtliga intervjupersoner hade en relativt positiv bild av anmälningsplikten och ansåg att den är relevant i förhållande till deras roll som revisorer. Ett antal personer ansåg att en fördel med anmälningsplikten var att den ger revisorn en möjlighet att luta sig tillbaka på lagen vid kontakten med klienter, och några ansåg att en nackdel kan vara att klientrelationen påverkas. Se *Tabell 6.1 Allmänt om anmälningsplikten*.

Tabell 6.2 Anmälningssplikten i lagtexten

Fråga/Revisor	EY	KPMG	PwC	CK Revisioner	RR Revision	RSM Synneby
Anmälningssplikten s funktion och förebyggande av ekonomisk brottslighet.	Sätta dit brottslingar . Den förebygger inte ekobrott.	Fyller en funktion om anmälningen görs. Förebygger inte ekobrott.	En bättre efterlevnad av de regler som finns. Förebygger inte ekobrott.	För att uppmärks- amma de som inte sköter sig. Förebygger inte ekobrott.	Ett led mot den ekonomiska brottsligheten . Förebygger inte ekobrott.	Förebygga ekonomisk brottslighet.
Är begränsningen till VD och styrelse lämplig samt är brottskatalogen lämplig.	Ja på båda.	Känns naturligt att det är begränsat till VD och styrelse och fullbordade brott verkar rimlig.	Lämpligt med VD och styrelse, dock skulle försök till brott vara mer lämpligt.	Rimligt på båda punkterna.	Känns rimligt på båda punkterna.	Ja.
Är brottskatalogen lämplig	Den är lämplig.	Diskussioner kring försenad årsredovisning . För övrigt rimligt.	Försenad årsredovisning borde tas bort, göras snävare.	Ja.	Ja.	Ja.

Endast en av intervjupersonerna ansåg att anmälningssplikten förebygger ekobrott. När det kommer till anmälningssplikten uppbyggnad anser intervjupersonerna att denna är rimlig. Två av dem kommenterar däremot att sen årsredovisning möjligen inte bör omfattas av brottskatalogen. Se *Tabell 6.2 Anmälningssplikten i lagtexten*.

Tabell 6.3 Klienters och intressenters kännedom om revisorns anmälningssplikt

Fråga/Revisor	EY	KPMG	PwC	CK Revisioner	RR Revision	RSM Synneby
Klienter känner till anmälningssplikte n och påverkan på klientrelationen.	Nej och ingen påverkan.	Nej och ingen påverkan.	Nej och ingen påverkan.	Ja men ingen påverkan.	Nej och ingen påverkan.	Nej och ingen påverkan.
Intressenter känner till anmälningssplikte n	Beror på vilka intressenter, men överlag nej.	Intressenter ser det som självklart.	Nej.	Nej.	Bankerna vet om det.	Nej.

Endast en av intervjupersonerna trodde att deras klienter är medvetna om att de har en anmälningssplikt och ingen av dem trodde att intressenter överlag känner till den. Ingen av intervjupersonerna har upplevt att anmälningssplikten har påverkat en relation med en klient. Se *Tabell 6.3 Klienters och intressenters kännedom om revisorns anmälningssplikt*.

Tabell 6.4 Faktorer vid anmälan

Fråga/Revisor	EY	KPMG	PwC	CK Revisioner	RR Revision	RSM Synneby
Finns rutiner kring anmälningsplikt	Inte uttalade men det finns policys för allt.	Finns antagligen. Känner till att det finns vid försenad årsredovisning.	Har experter inom PwC som revisorerna kan ta hjälp av.	Ja det har dem.	Inga skriftliga. Använder sig av det som finns från FAR och RN.	-
Själv gjort anmälan	Nej.	Nej.	Ja, tre gånger. Fanns bra riktlinjer.	Nej.	Ja, men inte till EBM.	Ja. Sådär bra riktlinjer för hur man ska gå tillväga.
Faktorer som kan påverka övervägning att anmäla	Det som har hänt i situationen.	Osäkerhet om det är fullbordat.	Ifall det finns ett uppsåt från klientens sida.	Hur grovt brottet är.	Ifall det är inom ramen att man ska anmäla.	Om ett brott föreligger.
Orsaker till att en revisor inte anmäler trots misstanke	Litar för mycket på klienten eller okunskap.	Vill inte förknippas med det.	Tror det sker ofta.	Kundrelationen.	Detta sker inte.	Kundrelationen, värre i mindre städer.

Två av intervjupersonerna hade anmält en misstanke om brott till EBM och ansåg att det hade funnits bra riktlinjer för hur det skulle gå till väga. Faktorer som spelar in när en revisor överväger att anmäla ansåg de ha att göra med huruvida ett brott föreligger och om det ska anmälas enligt lag. Två av intervjupersonerna nämnde klientrelationen som anledning varför en revisor tvekar att anmäla en brottsmisstanke. Se *Tabell 6.4 Faktorer vid anmälan*.

Tabell 6.5 Tystnadsplikt, straffrättslig kompetens och anmälningspliktens omfattning

Fråga/Revisor	EY	KPMG	PwC	CK Revisioner	RR Revision	RSM Synneby
Påverkas tystnadsplikten av anmälningsplikt	Ja dessa berör varandra.	Nej. Tystnadsplikten utnyttjas mer.	Det är en balansgång mellan dessa två i arbetet.	Nej.	Nej.	De kolliderar inte.
Revisorers straffrättsliga kompetens tillräcklig	Finns experter inom byrån. Svårare i mindre byråer.	Om det är något det faller på så är det i så fall det.	Nej.	Nej, tar hjälp utifrån.	Nej.	
Borde fler konsulter omfattas av en anmälningsplikt	Ja.	Ja.	Ja. Men ser svårigheter i att det ska funka då t.ex. redovisningskonsulter har ännu mindre kompetens.	Nej, t.ex. redovisningskonsulter har inte samma kompetens.	Nej. T.ex. redovisningskonsulter har inte kompetens.	Väldigt komplicerad fråga men ja för vissa som t.ex. konkursförvaltare.

Av intervjupersonerna var det två som ansåg att tystnadsplikten och anmälningsplikten påverkar varandra. Flera av dem ansåg att revisorn saknar

straffrättslig kompetens för att kunna avgöra om brott har begåtts. Hälften av intervjupersonerna kunde tänka sig att även redovisningskonsulter ska omfattas av en liknande anmälningssplikt som revisorerna. Se *Tabell 6.5 Tystnadsplikt, straffrättslig kompetens och anmälningssplikts omfattning*.

6.2 Analys av intervjuer med revisorer

6.2.1 Revisorns oberoende

Revisorerna menar att anmälningssplikten vid misstanke om brott kan stärka deras oberoende och att de kan luta sig tillbaka på lagstiftningen i en konflikt med en klient. Samtidigt nämner bland annat intervjupersonen från PwC att det kan vara svårt för revisorn att faktiskt göra en anmälan eftersom hon sätter sig in i klientens situation. Flera av intervjupersonerna tar upp att revisorn kan överväga hur grovt brottet är och om det finns ett uppsåt hos klienten, eller om det är ett rent misstag. Det verkar alltså inte som att det faktiska oberoendet, *independence in fact*, har ökat, men att det utåt sett, *independence in appearance*, kan ha gjort det genom att anmälningssplikten är en begränsning av tystnadsplikten (Moberg, 2006).

Ytterligare en förklaring till varför intervjupersonerna anser att anmälningssplikten vid misstanke om brott ökar revisorns oberoende kan vara att de känner att deras externa roll förstärks och att de kan arbeta på uppdrag av bolagets intressenter också. Det är detta som revisorn är till för enligt agentteori (Hayes, Wallage & Görtemaker, 2014). Att alla intervjupersoner överlag är positivt inställda till anmälningssplikten kan vara ett tecken på att den har institutionaliserats över tid och att det har varit någon form av tvingande isomorfism där påtryckningar utifrån har fått revisorn att anpassa sig efter lagstiftarens krav (Deegan & Unerman, 2011).

6.2.2 Klientrelationen och omvärlden

Två av intervjupersonerna från mindre revisionsbyråer tror att klientrelationen kan påverka huruvida en revisor anmäler ett brott eller ej medan övriga inte tror att så är fallet. Detta var även något som revisorer påpekade i BRÅ-rapporten, att revisorer på mindre byråer kan försöka agera på andra sätt än att anmäla i första hand (Larsson, 2004). Detta kan vara ett fall av *failure of the auditor* (Ruhnke & Schmidt, 2014) där revisorerna uppfattar sina skyldigheter annorlunda än vad som står i revisionsstandarderna.

Ingen av revisorerna som har intervjuats anser att klientrelationerna påverkas av att de har en anmälningssplikt vid misstanke om brott. Det är endast CK Revisioner som tror att klienterna är medvetna om anmälningssplikten, medan ingen tror att intressenter överlag är det. Revisorn från KPMG tror däremot att intressenterna antar att revisorn har en sådan plikt. Detta stämmer med tidigare studier (Humphrey, Moizer & Turley, 1993; Epstein & Geiger, 1994) som visar att intressenter har höga förväntningar på revisorns arbete.

Det verkar alltså finnas ett förväntningsgap mellan revisorn och företaget och dess intressenter. Detta kan tolkas som *failure of the public* och att företagen och omgivningen inte har tillräckligt med information om revisorns uppgifter (Ruhnke & Schmidt, 2014, s. 575). Bland de revisorer vi har intervjuat är det dock få som säger att de själva informerar klienten om anmälningsplikten vid misstanke om brott och därmed försöker överbrygga förväntningsgap. Det kan bero på att revisorerna är oroliga att klienten ska undanhålla information på grund av att de har en anmälningsplikt, vilket revisorn från EY nämner.

6.2.3 Revisorns kompetens

I rapporten från BRÅ (Larsson, 2004) var det få som ansåg sig ha den straffrättsliga kompetens som krävs för att göra en anmälan till EBM (Larsson, 2004, s. 19). Detta är något som intervjupersonerna i denna studie konstaterar. En av revisorerna från de mindre byråerna säger själv att de hade tagit in extern hjälp om de hade hamnat i en situation att de behöver anmäla en klient. Även de andra intervjupersonerna tror att det är svårare för en revisor på en mindre byrå att göra en straffrättslig bedömning eftersom byrån kanske inte besitter den kompetensen. Revisorerna på de större byråerna anser sig ha den kompetens som behövs internt och har experter att tillgå. Om revisorn inte har tillräcklig straffrättslig kompetens för att kunna göra en anmälan om misstanke om brott till EBM finns risken att *audit expectation-performance gap* ökar. En stor del av de förväntningar som finns på revisorns arbete rör just att upptäcka företagskonkurser, bedrägerier och andra brott (Troberg & Viitanen, 1999).

6.2.4 Övrigt

När det kommer till att revisorn skulle avgå ett uppdrag i förtid för att hon upptäcker oegentligheter är det inte något som intervjupersonerna anser är acceptabelt. Det ska i så fall ske innan ett brott har begåtts. De anser att det är fel att en revisor avgår istället för att anmäla en misstanke om brott. Detta hade kunnat förklaras av att det inom revisionsbranschen finns normativ isomorfism som skapar regelverk för att upprätthålla legitimiteten (DiMaggio & Powell, 1983). Detsamma gäller att revisorn bistår klienten i att avhjälpa oegentligheter. Nästan alla revisorer anser att detta är lämpligt, om det kan göras innan det har gått så långt att ett brott har begåtts eller om det är på grund av ett misstag. Det verkar alltså finnas vissa normer i branschen som gör att revisorerna har liknande åsikter.

På vissa frågor har vi dock fått helt skilda svar från intervjupersonerna. Detta kan tyda på att det finns en form av *decoupling* i branschen, där man utåt sett vill få det att verka som att alla arbetar på samma sätt, men att varje byrå eller varje enskild revisor ändå agerar på olika sätt i olika situationer (Deegan & Unerman, 2011). Det kan även bero på att det saknas klara riktlinjer för hur man ska gå till väga. Revisorn på KPMG anser att det är väldigt lite fokus på anmälningsplikten vid misstanke om brott på grund av att de som är seniora revisorer inte lägger stor vikt vid den. En anledning till detta kan vara, som Öhman et al (2006) fann i sin studie, att revisorer är

konservativa och ovilliga att acceptera nya arbetsuppgifter. Om revisorerna vid införandet av anmälningsplikten var negativt inställda till den och inte ville acceptera den kan de ha överfört dessa åsikter på kommande seniora revisorer som har fortsatt på samma sätt.

7. Empiri och analys från intervjuer med intressenter

7.1 Sammanställning med intervjuer med intressenter

7.1.1 Inledning

Vi har intervjuat sju intressenter och nedan kommer en sammanfattning av vardera intervju. De presenteras i följande ordning: Skatteverket, EBM, Aktiesparare, UC, Svenskt näringsliv, Nordea, SEB. Först presenteras myndigheter, följt av intresseorganisationer och sedan finansinstitut.

7.1.2 Skatteverket

Intervjupersonerna¹⁰ är skatterevisorer på Skatteverket i Lund. De reviderar företag och utreder dem utifrån deras inkomstdeklarationer. En utredning leder till ett beslut eller en revisionspromemoria där de förklarar vad de har hittat i sin revision och vad de anser vara fel. Är det tillräckligt allvarliga oegentligheter gör de en kompletterande brottsanmälan.

Som skatterevisor har man väldigt sällan kontakt med den externa revisorn - om någon så är det företagets bokförare. Kontakten sker istället genom revisionsberättelsen. Skatteverket får in alla orena revisionsberättelser och de granskas mer eller mindre djupgående. Gör de en skatterevision så läser de årsredovisningen med tillhörande revisionsberättelse och den kan ibland vara en bra grund att stå på i utredningen. När det gäller anmälningar till EBM som revisorer gjort så är det inte något som Skatteverket har tillgång till.

Det är få tillfällen som intervjupersonerna har stött på att ett bolag har blivit anmält av sin revisor, endast ett tillfälle som de kan komma ihåg. Då hade Skatteverket påbörjat sin utredning och revisorn gjorde sin anmälan under dess gång. Som skatterevisorer kommer de sällan i kontakt med revisorns anmälningsplikt då utredningen hos EBM är helt skild från Skatteverket. Gäller det däremot till exempel undanhållna inkomster kontaktas Skatteverket ibland. EBM har konstaterat brottet men kan behöva ett skattebeslut från Skatteverket.

Skatteverket har normalt tillgång till ett bättre kontrollmaterial än revisorerna, eftersom det finns möjlighet att förelägga kunder, leverantörer och banker. Att det sker väldigt få anmälningar från revisorer beror kanske på att de hamnar i en dubbelposition som de inte känner sig bekväma i. Det ska nog mycket till innan de skickar in en anmälan. Revisorerna borde troligen se många oegentligheter som till och med skatterevisorer inte kan upptäcka och därför borde de sannolikt anmäla fler klienter. Intervjupersonerna tror dock att det kan bero på att det är svårt att bevisa att en revisor har brustit i sin anmälningskyldighet. Revisorn slipper hamna i en obehaglig situation och förlorar inte en klient. Intervjupersonerna tror dessutom att det handlar om att de inte känner att det hör till deras roll, samt att det troligen ska

¹⁰ Bergvall, Jan Peter och Andersson, Johan skatterevisorer på Skatteverket i Lund, personlig intervju den 23 mars 2015

mycket till för att en revisor ska anmäla - de vill ha det svart på vitt. Deras uppfattning är att revisorer antagligen borde anmäla misstanke om brott oftare, särskilt när de läser revisionsberättelser i bolag som de själva reviderar och kommer fram till helt andra resultat.

I deras arbete som skatterevisorer anser intervjupersonerna att de delvis förebygger ekonomisk brottslighet genom att Skatteverket har informationsträffar för företag och att de informerar vilka branscher som ska granskas noggrannare. Samtidigt kommer de ofta för sent och kan bara konstatera att brott har begåtts. När det gäller revisorns anmälningsplikt och om den är brottsförebyggande så ifrågasätter de om företagen är medvetna om att den finns och därmed avskräcks från att utöva brottslig verksamhet. Det är inte tystnadsplikten som begränsar revisorns handlande utan i så fall skadeståndsansvaret, snarare att revisorn försöker hoppa av så snabbt som möjligt och avsäger sig uppdraget. Detsamma gäller att avstå från vissa branscher eller typer av bolag, till exempel restauranger.

Revisorer hoppar av i förtid i hopplösa fall där revisorn inte når fram till styrelsen och de inte får tag i någonting. Det är förmodligen inte en fråga om anmälningsplikten utan en ren arbetsmiljöfråga där de inte vill bli inblandade. Att de hjälper till att korrigerar fel är nog vanligt - det är snarare bokförare som gör det. För revisorer finns risken att bli anmäld till Revisorsnämnden då Skatteverket har en anmälningskyldighet till dem. När det gäller anmälningskyldighet för andra än revisorn skulle bli svårt att genomföra i praktiken. Vissa som jobbar med bokföring är inte tillräckligt seriösa och den som sitter och jobbar med bokföring på ett företag skulle dessutom bli dömd för medhjälp i så fall.

Att revisorns anmälningsplikt inte används i så stor utsträckning kan bero på olika saker. Dels kan det vara att revisorn inte upptäcker riktigt kvalificerad ekonomisk brottslighet då revisorn enbart får se det som företaget visar, medan Skatteverket har större befogenheter. Men det kan också bero på att revisorn ska behöva se många grova oegentligheter innan hon gör en anmälan. Hon friskriver sig genom att skicka erinran till styrelsen och skriver en ören revisionsberättelse att det är bristande intern kontroll vilket revisorn anser är tillräckligt.

7.1.3 Ekobrottsmyndigheten

Intervjupersonen¹¹ är ekorevisor på rättsenheten på EBM. Vår intervjuperson arbetar mer strategiskt med metodutveckling och bevakar området redovisning och revision, har utbildningar och kontakt med redovisnings- och revisionsorgan.

Kontakten mellan företagets revisor och Ekobrottsmyndigheten beror på vad ärendet avser. Om det till exempel gäller avsaknad av bokföring gäller det endast att få tag i den som har gjort sig av med bokföringen och då behövs inte revisorn. Handlar ärendet däremot om osanna fakturor eller andra brott av mer allvarlig karaktär kan revisorn kallas till förhör eller så tas revisionsakten in.

Fördelen med att en revisor har anmälningsplikt är att hon befinner sig närmast företaget och är den som ser brotten när de sker och har möjlighet att

¹¹ Lundin, Henrik ekorevisor på Ekobrottsmyndigheten i Stockholm, telefonintervju den 30 mars 2015

rapportera dem. Ytterligare en fördel är att anmälningsplikten har ett förebyggande syfte och att revisorn får en ny typ av maktmedel. Från EBM:s sida finns det inga nackdelar med att en revisor har anmälningsplikt, men revisorn kan så klart uppfatta det som negativt om hon inte får tillräckligt bra kontakt med sin klient på grund av det.

EBM har ingen klar statistik på hur många anmälningar som kommer från revisorer men enligt intervjupersonen kommer det drygt 100 anmälningar per år i Stockholmsområdet. Han uppskattar att det inte kommer in fler än 300-400 anmälningar per år totalt från revisorer. Han tror att det finns två orsaker till att revisorer väljer att inte anmäla till EBM. Den första är att revisorerna löpande påpekar oegentligheter som korrigeras, vilket gör att det aldrig bli aktuellt att anmäla. Den andra är att det finns en utbredd rädsla hos revisorerna att anmäla en brottsmisstanke. Denna rädsla kan uppstå antingen för att man är rädd att förlora en klient eller bli skadeståndsskyldig eller för att man inte har tillräcklig kunskap om när man ska anmäla.

Beträffande att revisorn avgår istället tror intervjupersonen att revisorer fortfarande lever kvar i den tid då de bara kunde skicka in en anmälan till Bolagsverket att de avgick. Det kan även bero på att revisorer inte alltid inser att den misstankegrad som krävs för att lämna in en anmälan är relativt låg. Revisorer tror att de måste ha sannolika skäl eller liknande för att anmäla en brottsmisstanke vilket är en väldigt hög grad av misstanke.

Intervjupersonen tror att det finns en vilja från bolaget att anmäla brott om det har begåtts av någon vanlig anställd, inte styrelseledamot eller VD, och att lagstiftaren har velat undvika att skapa en konflikt mellan revisorn och ledningen. Nackdelen kan vara att om brottet inte anmäls, utan personen enbart sägs upp och betalar tillbaka beloppet, är att den skyldige kan gå och få anställning på ett annat företag och göra samma brott igen. Den nya arbetsgivaren kan då inte veta att personen har begått ett brott. Brottskatalogen är tillräcklig och det finns inte något brott som saknas även om brotten inte är så många. I komplicerade fall kan det dessutom vara svårt för revisorn i ett enskilt bolag att upptäcka ett skattebrott eller penningtvättbrott.

Företagen är nog inte medvetna om att revisorn har en anmälningsplikt förrän revisorn informerar dem om det. Företag som har mer erfarenhet är nog mer medvetna om det. Det kan även bli problem eftersom de minsta bolagen numera inte behöver ha en revisor. Han menar att då ungefär 70 % av bolag som startar upp idag saknar revisor och att ett antal av dessa kan komma att begå brott obemärkt. På EBM är man bekymrad över detta.

EBM hade önskat att redovisningskonsulter också omfattades av en anmälningsplikt även om de inser att detta hade blivit komplicerat. Redovisningskonsulterna omfattas inte av ett regelverk på samma sätt som revisorer och en anmälningsplikt skulle i så fall kanske kunna omfatta enbart de auktoriserade redovisningskonsulterna. Detta hade dock kunnat skapa missnöje.

Som kontaktperson för revisorer på EBM får vår intervjuperson kontinuerligt samtal från revisorer som frågar om råd och vill ha vägledning. I vissa fall verkar nog

lagen förebyggande då vissa av de som har kontaktat honom inte följer upp med en anmälan och han tolkar det som att de har sett till att klienten korrigerat oegentligheten. Det är syftet med lagen - att förebygga brott, inte straffa folk.

7.1.4 Svenskt Näringsliv

Intervjupersonen¹² är redovisningsexpert på Svenskt Näringsliv med en akademisk bakgrund som bland annat professor i handelsrätt på Ekonomihögskolan i Lund. Där har han jobbat med frågor som rör associationsrätt och därmed även reglering av revisorsyrket. På Svenskt Näringsliv arbetar han med policyfrågor, regelprövningar och följer aktivt frågor kring bland annat utvecklingen av revisionsfrågor.

Intervjupersonen tror inte att allmänheten är så upplyst när det kommer till revisorns anmälningsplikt vid misstanke om brott. Då allmänheten förmodligen utgår från att revisorn ska kolla allt i ett bolag faller det naturligt att revisorn även ska anmäla om det föreligger brott. Större företag är nog väl medvetna om att deras revisor har en anmälningsplikt och även mindre företag känner nog till institutet. Allmänheten är nog dock inte så väl insatt i hur anmälningskyldighetens olika delar ser ut och kan nog tro att revisorn ska rapportera alla begångna brott av alla medarbetare i företaget. Huruvida anmälningsplikten används i praktiken eller inte har intervjupersonen ingen direkt uppfattning om, men tänker sig att det är ett ovanligt förekommande fenomen eftersom det är den sista åtgärd som revisorn kan ta om hon har upptäckt något. Det är därför en extraordinär händelse som inte borde vara frekvent förekommande.

Det finns ett samhällsintresse att revisorn i allvarliga fall ska rapportera till myndigheter att det finns en misstanke om att det föreligger brott. Det var ett väldigt kontroversiellt institut när det infördes men på senare tid har debatten stannat av under de senaste åren. Även om revisorn har konkurrerande intressen ska de standarder som gäller och den metodik som revisorn ska tillämpa göra att eventuella frågor går att hantera. Eftersom anmälningsplikten är lagstadgad ska den genombryta tystnadsplikten.

Anmälningsplikten kan fylla två funktioner. Dels en avskräckande funktion - medvetenheten hos företagen att revisorn har en anmälningskyldighet kan ha en avhållande effekt. Dessutom får myndigheterna också en källa till information när det rör brott i företag då revisorn har insyn i ett bolag och kan uppmärksamma saker som man annars inte hade sett. Den nuvarande brottskatalogen är snäv - vilket är bra. Den bidrar till att anmälningskyldigheten blir väldefinierad och anknyter väl till revisorns granskning. Skulle brottskatalogen utvidgas är det viktigt att man stämmer av hur väl den förhåller sig till granskningen - blir det ett glapp så behöver revisorn ändra sitt arbetssätt.

När det kommer till en utökad anmälningsplikt som skulle gälla även redovisningskonsulter kan bli problematiskt och det kan få svåröverskådliga konsekvenser för näringslivet. Intervjupersonen har svårt att tänka sig att samhällets

¹² Norberg, Claes redovisningsexpert på Svenskt Näringsliv i Stockholm, telefonintervju den 27 mars 2015

nytta från den tänkta anmälningsskyldigheten skulle överväga problemen. En inhyrd konsult och en granskande revisor har helt skilda ställningar gentemot bolaget och konsultens juridiska position gör att det bli svårt.

7.1.5 Aktiespararna

Intervjupersonen¹³ är chef för marknadsbevakningen på Aktiespararna. Aktiespararna är en av världens största privatinvesterar organisation med ungefär 68 000 medlemmar. De har haft kampanjer mot företag som Volkswagen i Scania, Rober Swedbank och SCA i aktieägarnas intresse.

Om ett brott har skett inom ett företag så tenderar aktiespararna att reagera starkt och bli oroliga. Även aktiernas värde sjunker. Intervjupersonen menar att aktieägarna är i förtroendeställning gentemot bolaget eftersom de har en bristande insyn.

Konsekvenserna av att revisorerna hamnar i blåsväder kommer antagligen göra att aktieägare ställer högre krav på revisorer. Tidigare var inte revisorerna med på bolagsstämmor vilket de alltid är idag. Kontakten mellan aktieägare och revisorn sker mestadels på bolagsstämmor. Aktieägarna får gå på det lilla revisorerna säger i sin revisionsberättelse. Om revisorn rekommenderar något annat än att bifalla utdelning, ansvarsfrihet och lämna ren revisionsberättelse så tas det på största möjliga allvar hos aktieägare. Revisorerna säger oftast det som förväntas av dem vilket är en konsekvens av att revisorn sitter i en intressekonflikt med sin klient. Det är företagen som gör att revisorerna kan betala sina räkningar. Detta skapar en sammanblandning av roller för revisorn. Så de gömmer sig bakom sekretess och tystnadsplikt och oftast säger de väldigt lite om hur företaget mår. Att revisorer hoppar av när de upptäcker att något inte stämmer känner intervjupersonen igen. Då kan det bli ett glapp mellan den gamla revisorn och den nya vilket är aktieägare är väldigt kritiska mot. Det är en väldigt lätt utväg för revisorerna att bara hoppa av vilket inte uppskattas.

Aktiespararna ser bara fördelar med att revisorn har anmälningsskyldighet vid misstanke om brott. De önskar däremot att det skulle finnas någon annan säkerhetsventil för revisorer. Aktieägare har inte några möjligheter att få några indikationer om bolaget har hög eller låg kvalitet vilket hade varit önskvärt. Anmälningsskyldigheten skapar ett ansvar för revisorn vilket är positivt. Det hade varit bra om revisorn hade kunnat direkt delge aktieägarna om misstanke om brott. Det är även önskvärt att kunna utkräva ansvar och skadestånd i efterhand på ett enklare sätt än vad man kan idag.

Aktieägarna har ingen uppfattning om att anmälningsskyldigheten är begränsat till styrelse och VD. De borde vara anmälningsskyldiga i all verksamhet till exempel om revisorn upptäcker en kartell på en lägre nivå så tycker intervjupersonen att detta ska anmälas. Gällande brottskatalogen tror han att det inte finns någon uppfattning gällande detta heller. Han tror inte att småägarna överlag inte är medvetna om revisorns anmälningsskyldighet.

¹³ Rännar, Albin chef för marknadsbevakning på Aktiespararna i Stockholm, telefonintervju den 27 mars 2015

Anmälningsplikten används väldigt sällan på grund av den tidigare nämnda intressekonflikten. De vill inte bråka i onödan, speciellt då många bolag sitter ihop i sfärer och har många gemensamma styrelseledamöter. Om du bråkar med ett Wallenberg-bolag så kommer du inte få uppdrag från något annat Wallenberg-bolag - revisorerna befinner sig i ett spänningsfält. Sen kan det även vara att revisorerna inte har kompetensen. Till exempel i HQ-fallet så rörde det värderingar av finansiella instrument vilket kan vara svåra mekanismer som revisionsbyråerna inte har några bra rutiner för.

7.1.6 UC

UC är ett affärs- och kreditupplysningsföretag. Intervjupersonen¹⁴ är en specialist på företagsinformation på UC. Företag som kontaktar UC är dels de som finns med i deras kreditupplysningsregister och har frågor gällande deras riskklass, och dels de som begär kreditupplysning. I sin riskbedömning får UC endast ta med bland annat uppgifter om betalningsförsummelse, kreditmissbruk och näringsförbud. Uppgifter gällande lagöverträdelse får inte vara med i upplysningen.

I riskklassen tar UC hänsyn till revisorns kommentarer och revisionsanmärkningar. Om revisionsberättelse saknas eller om en revisor begär utträde från sitt uppdrag påverkas riskklassen. Om en revisor avgår kan det bli ett glapp och det är oftast detta som påverkar riskklassen. UC har ingen personlig kontakt med revisorerna när riskklassen räknas ut då detta sker helt mekaniskt med hjälp av statistiska metoder. Intervjupersonen tycker att revisionsberättelsen är utförlig och till stor användning.

Intervjupersonen uppfattar inte att anmälningsplikten används särskilt mycket i praktiken. Revisorn står i ett beroendeförhållande till klienten och om det föreligger osäkerhet så avstår revisorn nog hellre för att bibehålla en god klientrelation.

Hade de haft möjlighet att få ta del av information om straffbara handlingar och misstanke om brott från EBM så hade detta kunnat påverka riskklassen en hel del. Detta är dock helt emot det som står i lagen. Däremot hade detta inte påverkat helheten men för enskilda fall hade det påverkat riskklassen.

7.1.7 Nordea

Intervjupersonen¹⁵ är chef för internrevision på Nordea. Hon granskar intern kontroll, risk management och governance i koncernen och gör ett sammanfattande omdöme hur väl dessa delar fungerar till styrelsen en gång om året.

Nordea har en relation till både företag och andra intressenter. Företagen är först och främst deras kunder, men som bank fyller de även en samhällsviktig funktion och är därmed även viktig för andra intressenter. Relationen till företagens revisorer är ganska begränsad till uttalandet i årsredovisningen. Som kreditgivare har man ingen daglig kontakt med ett företags externa revisor men revisorns roll är mer

¹⁴ Linderoth, Ulf specialist på företagsinformation på UC i Stockholm, telefonintervju den 27 mars 2015

¹⁵ Rosenqvist, Eva-Lotta interrevisor på Nordea i Stockholm, telefonintervju den 7 april 2015

att agera som en garant för att balans- och resultaträkningar ger en rättvisande bild av företaget.

Intervjupersonen vet om att revisorn har en anmälningsskyldighet då hon själv arbetar som revisor, fast internt. Hon tror dock att det kan skilja sig ute hos de som sitter på kreditgivningssidan. De är nog mer fokuserade på att årsredovisningar är korrekta och reflekterar kanske mindre över att revisorn också ska anmäla brottsmisstanke. Det beror nog hur mycket kontakt de har haft med revisionsvärlden.

Fördelen med att en revisor har en anmälningsskyldighet är att man som revisor har en god insikt i företagets verksamhet och har möjlighet att se saker som ger upphov till misstanke om brott. Det kan vara till nytta för samhället att dessa saker uppdagas. Nackdelen kan vara att revisorn är väldigt beroende av att ha en öppen dialog med klienten och att de har förtroende för henne, vilket kan bli svårare om samhället lägger en skyldighet att anmäla brott på revisorn.

Intervjupersonen gissar att det inte är så vanligt att en revisor anmäler ett brott men att det beror på att revisorn normalt inte snubblar över något sådant. Hon tror däremot att om de väl gör det så sker anmälningar i hög grad. En revisor ska vara en av de som har den bästa insynen i hur det verkligen ligger till för företaget, men man måste samtidigt vara medveten om att en revisor gör risk- och väsentlighetsbedömningar och inte tittar på allt. En erfaren revisor kan se tecken på att något inte står rätt till och gör en grundligare granskning i de områdena där sådant uppstår - det finns dock ingen garanti att revisorn hittar en oegentlighet.

Intervjupersonen tror att det är en allmän uppfattning att revisorn ska göra mer än vad de gör, vilket även gäller anmälningsskyldigheten. Hon anser dock att en person som arbetar med kreditgivning bör vara mer insatt än mannen på gatan men uppfattningen att revisorn ska kolla på allt fortfarande finns hos vissa. Ibland kan det vara relevant att ställa sig frågan var revisorn var när det har skett en incident. I vissa fall verkar det däremot orimligt att anta att de skulle kunna upptäcka något när ingen annan som är insatt i företagets verksamhet klientens upptäcka det.

Anmälningsskyldigheten är inte något även andra intressenter generellt sett tänker på. Då det är en ovanlig förekomst är det inte heller något som man förknippar med revisorn. Men oavsett om det gäller företag eller andra intressenter är det skillnad om det rör sig om en stor koncern, som Nordea, eller en liten firma som kanske inte har sakkompetens i frågan.

7.1.8 SEB

Intervjupersonen¹⁶ är en medarbetare på SEB som arbetar med hållbara investeringar inom deras division World's Management. Hennes arbetsuppgifter involverar bland annat bolagsdialoger, och hon träffar ofta företag för att diskutera nuläget och aktuella problem.

Intervjupersonen ställer sig väldigt frågande till revisorernas agerande i bland annat fallet med SCA där de inte har flaggat för att företaget har haft en ganska så vidlyftig representation med privatflyg och jaktresor men samtidigt varslat

¹⁶ Andersson, Anette hållbara investeringar på SEB i Stockholm, telefonintervju den 26 mars 2015

medarbetare. Hon tar även upp Telia Sonera som exempel där företaget hade välarbetade policier för korruption och barnarbete men som visade sig vara dåligt integrerade ute i verksamheten. Hon och hennes medarbetare har därför börjat ifrågasätta vad revisorn egentligen ska granska - är det bara vilka riktlinjer som finns i företaget, eller om de också är rimliga?

Om en revisor har gjort någon form av anmärkning så tas detta på stort allvar då det sker så pass sällan. Nu börjar dock förtroendet för den rena revisionsberättelsen ifrågasättas. Detta beror till viss del på att det råder viss oklarhet kring vad det är som revisorn faktiskt ska granska. I arbetet med hållbart ägande har de ingen kontakt med ett företags revisorer. Den information som de kan få från en revisor består av revisionsberättelsen. Skulle en anmälan från en revisor komma in till EBM så får inte SEB reda på detta förrän utredningen har skett - denna information ska göras offentlig i börsnoterade företag. All information måste offentliggöras till alla intressenter samtidigt är det inget som SEB hade kunnat få tillgång till innan andra. Hade en åklagare kunnat vara mer transparent i sin utredning hade det eventuellt kunnat underlätta arbetet. Detta blir dock svårt då det kan försvåra åklagarens utredning.

Intervjupersonen tänker sig att anmälningsplikten är ganska omfattande. Detta beror på att hon ser att få anmälningar från revisorer görs och att det behöver vara något väldigt allvarligt för att en revisor ska göra en anmälan. Hon tror att detta är en av anledningarna till att hon inte ser det troligt att den används mycket i praktiken. Revisorn gör inte en anmälan utan substans och tar det inte som något lättvindigt. Det är dock viktigt att revisorn har en sådan här anmälningsplikt. Revisorn ses som ett oberoende kontrollorgan som ska säkerställa att bolagsledningen gör rätt på uppdrag av aktieägarna. Därför är det självklart att revisorn ska ha en anmälningsplikt. Det hade även kunnat hjälpa i arbetet med hållbart ägande om revisorn hade signalerat tidigare om att något inte står rätt till. Anmälningsplikten kan även hjälpa till att förebygga ekonomisk brottslighet och korruption. Revisorn har en insikt som intressenterna saknar då det är omöjligt för dem som utomstående att dra vissa slutsatser. Det är tillräckligt att anmälningsplikten endast berör styrelseledamot och VD då dessa styr bolaget. Skulle det förekomma oegentligheter nere i organisationen så är det deras ansvar att lösa det.

Bolagets intressenter är inte väl informerade om revisorns anmälningsplikt. De funderar nog inte mer djupgående på revisorns roll än att hon finns där och granskar bolaget. Om anmälningsplikten uppmärksammades mer skulle intervjupersonen i sitt arbete med hållbara investeringar kunna sätta mer press på revisorerna och föra en dialog med dem för att alla ska förstå varandras uppgifter, utmaningar och dilemman.

Att revisorn avgår ett uppdrag i förtid istället för att anmäla en klient är fegt. Det är deras uppdrag som revisorer om de skulle misstänka brott. Samma sak gäller bolag som har samma revisor under en längre tid. Risken finns att revisorerna blir hemmablinda. Om revisorn istället går in och avhjälpes oegentligheterna i samarbete med bolaget finns risken att man tappar respekten för revisorn. Hon ska granska bolaget utifrån och inte vara en städfirma. Det kan vara en svår balansgång eftersom

hon vill tjäna pengar och behålla sina klienter. Men pengarna är nog inte den främsta anledningen att revisorer inte gör anmälningar utan att hon inte vill hänga ut sin klient som man har en relation till.

En liknande anmälningsplikt för andra konsulter är inte säkert att det skulle fungera. Revisorn är trots allt auktoriserad, och kommer man ner på lägre nivåer blir det svårare och mer ansvar för den inhyrda konsulten. Istället hade whistle-blower-funktioner kunnat vara alternativ.

7.2 Analys av intervjuer med övriga intressenter

7.2.1 Kontakten med revisorn

Det är få av de personer som vi har intervjuat som har någon direkt kontakt med ett företags revisor. Den största delen av kontakten sker genom revisionsberättelsen. Flera av intervjupersonerna ifrågasätter om revisionsberättelsen verkligen innehåller tillräckligt med information för att kunna bilda sig en uppfattning om företaget. Bland annat intervjupersonerna från Skatteverket kan tänka sig att revisorn istället för att göra en anmälan skickar erinran till styrelsen och anmärker på bland annat företagets interna kontroll i revisionsberättelsen och sedan anser att hon går fri från ansvar. Öhman et al (2006) har visat att revisorer inte gärna avviker från den standardiserade revisionsberättelsen och att fokus ligger på vad det är för information de ger istället för den innebörd den har. Skulle en revisor då anmärka på företagets interna kontroll är det inte säkert att användarna av de finansiella rapporterna kopplar detta till att det har funnits oegentligheter i företaget som kan ha varit brottsliga.

Intressenterna verkar alltså förvänta sig mer av revisionsberättelsen och är missnöjda med den information som revisorn delger genom denna. Intervjupersonerna tror också att det är få anmälningar om misstanke om brott som kommer från revisorerna. De riktar mycket kritik mot revisorerna i bland annat detta avseende. Flera tidigare studier har visat att användare av de finansiella rapporterna har förväntningar på att företag ska försäkra sig mot bedrägeri och hålla sig inom vad som är lagligt och att revisorn ska söka efter dessa oegentligheter (se Percy, 2007; Salehi, 2011). Intressenternas missnöje tyder på att det existerar ett förväntningsgap även när det kommer till anmälningsplikten vid misstanke om brott. De vi har intervjuat är ett företags externa intressenter och dessa tenderar även att ha högre krav på revisorn eftersom de inte alltid är väl informerade om vad som faktiskt står i revisionsstandarderna (Ruhnke & Schmidt, 2014).

7.2.2 Tillämpningen av anmälningsplikten

Intervjupersonen på SEB menar att det inte tydligt framgår vad det är revisorn ska granska. Detta tyder på att en del av förväntningsgapet kan bero på *failure of the public*, att företagets intressenter inte är tillräckligt informerade om vad standarderna som revisorn ska följa säger (Ruhnke & Schmidt, 2014). Flera av intervjupersonerna tror dessutom att revisorn behöver vara mycket övertygad om att det har begåtts ett

brott medan det egentligen rör sig om en låg grad av misstanke (EBM, 2013). Intervjupersonen tror att detta även gäller för revisorer - att de inte heller är medvetna om att bevisen till exempel inte ska behöva hålla i domstol. Indikationer finns att det förutom *failure of the public* också rör sig om *failure of the standard-setter* och att de standarder som finns inte på ett tydligt sätt kan klargöra vad det är som gäller för anmälningsplikten (Ruhnke & Schmidt, 2014).

Vissa av intervjupersonerna tror att revisorn kan känna sig begränsad av ett eventuellt skadeståndsansvar och att hon därför tvekar att anmäla en klient. Skadeståndsansvaret inträder dock inte om revisorn på goda grunder har gjort en anmälan utan endast om hon haft skälig anledning att tro att de uppgifter hon lämnat till åklagaren varit oriktiga (FAR, 2006b). Förutom skadeståndsansvar kan revisorn även riskera ett minskat förtroende (Kochetova-Kozloski, Messier Jr. & Eilifsen, 2011) vilket däremot kan vara en anledning till att revisorn är tveksam att anmäla en klient om hon inte är helt övertygad av vad som har skett.

Intervjupersonen från Aktiespararna påpekar att det är svårt för aktieägare att kräva revisorn på skadestånd. När det gäller revisorns anmälningskyldighet vid misstanke om brott stämmer detta då en revisor som underrättar styrelsen om sina misstankar, men inte tar det vidare till åklagaren om styrelsen inte agerar, inte har ett skadeståndsansvar gentemot aktieägare eller tredje man (FAR 2006a). Att aktieägarna inte är medvetna om att det är på detta sätt som lagen tolkas kan vara ytterligare ett exempel på att det föreligger ett förväntningsgap (Ruhnke & Schmidt, 2014).

7.2.3 Varför anmälningsplikten finns

En fördel med att revisorn har anmälningsplikt vid misstanke om brott som intervjupersonerna nämner är att revisorn arbetar tätt in på företaget och bör ha möjlighet att se om något brott har skett. Vissa av intressenterna tror att en anmälningsplikt vid misstanke om brott för revisorn kan ha en preventiv effekt medan andra ifrågasätter huruvida företagen ens är medvetna om att den finns. Det är få som begår ekobrott som faktiskt blir anmälda och mörkertalet är stort (Jacobsen et al, 2012). Intervjupersonerna från Skatteverket tror att det i vissa fall kan vara svårt för en revisor att upptäcka ekobrott om företaget verkligen vill dölja den. Anmälningsplikten är dessutom inte menad att påverka revisionsarbetets omfattning och en djupare efterforskning av just brott omfattas inte av skyldigheten (Andersson, Johansson & Skog, 2014).

Överlag verkar intervjupersonerna vara kritiska till revisorns arbete. Det är till exempel flera intervjupersoner som tror att revisorn kan underlåta att anmäla brott om hon ser det eller att hon väntar på att fler bevis ska komma fram. Detta kan bero på att intressenterna känner att revisorn försöker skydda sin klient istället för att skydda dess intressenter (Öhman et al, 2006). Föreställningen om att revisorn ska se till att informationsasymmetrin mellan företagsledningen och ägare och intressenter minskar kanske inte uppfylls (Roberts, 2005). Intressenterna verkar uppleva att revisorn inte är lika opartisk som de anser att hon bör vara vilket är ett tecken på att revisorns

independence in appearance kan vara i farozonen (Moberg, 2006) eller att intressenterna har för höga förväntningar på hur revisorn ska agera för att vara oberoende (Ruhnke & Schmidt, 2014).

8. Analys av samtliga delstudier

8.1 Skillnader mellan intressenter och revisorer

Öhman et al (2006) beskriver att revisorer fokuserar väldigt mycket på revisionsberättelsen och klientrelationen vilket även intressenterna och revisorerna nämner i våra intervjuer. Ett flertal intressenter nämnde att de upplevde att det krävs väldigt mycket för revisorerna att göra en anmärkning i revisionsberättelsen och ett flertal revisorer tror att klientrelationen kan påverka en revisors omdöme om hon ska anmäla en brottsmisstanke eller inte. Även flera intressenter nämner att de tror att revisorn i hög grad tar hänsyn till klientrelationen och det är därför de håller sig till de standardiserade revisionsberättelserna. Detta bekräftar Öhman et al (2006) som beskrev att revisorer har en tendens att inte ta hänsyn till tredje man tillräckligt i sin revision.

Vid införandet av anmälningsplikten vid misstanke om brott innebar detta en begränsning av revisorns tystnadsplikt (Prop. 1997/98:99). Detta innebar att revisorns möjlighet att kommunicera brottsmisstanke med omgivningen ökades. Detta borde leda till att revisorns möjlighet att minska informationsasymmetrin mellan principal och agent ökar (Roberts, 2005). Utifrån intervjustudierna ser det dock ut som att klientrelationen fortfarande går före revisorn uppgift att skydda intressenter.

Enligt agentteori ska revisorn agera som en utomstående part mellan ägare och företag (Roberts, 2005). Aktiespararna nämnde till exempel att många stora företag går under samma koncern och att om en revisionsbyrå kommer på dålig fot med ett av företagen, så förlorar byrån alla företag som går under samma koncern. Intervjupersonen där menade att revisorer tar hänsyn till företagsrelationen därför mer än vad hon tar hänsyn till att ge information till tredje man. Detta kan innebära att revisorn inte alltid är den utomstående parten som behövs i ett agent-principalförhållande, vilket gör det svårt att lägga anmälningsplikten på revisorn i syfte att förebygga ekobrott. Revisorns uppgift är att agera i ägarnas och omgivningens intresse (Hayes, Wallage & Görtemaker, 2014) vilket intressenterna verkar tro att revisorn förbiser. Detta kan hänföras till vad Ruhnke och Schmidt (2014) beskrivit som situationer som är typiska för förväntningsgap: *failure of the public* och *failure of the auditor*. *Failure of the public* innebär att omvärlden inte förstår vad revisorns uppgifter är enligt regelverket, utan snarare har fått en uppfattning utifrån vad media har ritat upp. Detta bekräftas även av ett flertal intervjuer med intressenter där de nämner skandaler som TeliaSonera och HQ bank. Samtidigt kan det vara ett fall av *failure of the auditor* där revisorerna har missuppfattat sin roll och inte tillämpar lagstiftning korrekt. Många revisorer nämner klientrelationen som måste tas hänsyn till i sin roll som revisor, vilket egentligen inte ska vara fokus för revisorer (FAR, n.d.).

Att flera revisorer från de större byråerna nämner att de inhämtar rådgivning från experter inom byrån vid misstanke tyder på att anmälningsplikten vid misstanke om brott kräver att revisorerna besitter mer straffrättslig kunskap än vad de faktiskt

har. Samtidigt är det inga intressenter som nämner att det är på grund av detta en revisor inte anmäler, de tror snarare att det är på grund av klientrelationer. Detta tyder på att ett förväntningsgap kan föreligga på grund av att intressenter inte ser att det skulle kunna finnas ett problem med revisorernas kompetens utan snarare att revisorerna inte vill anmäla på grund av klientrelationen. Ett flertal revisorer menar dock att de få anmälningarna kan bero på brist på straffrättslig kompetens hos revisorerna och inte illvilja att anmäla.

BRÅ-rapporten från 2004 (Larsson, 2004) tydde på att mindre revisionsbyråer skulle ha svårare att utöva anmälningsplikten. Enligt denna enkätstudie var det fler respondenter från mindre byråer som hade gjort en anmälan. Samtidigt säger flera av de intervjuade revisorerna att det finns en risk att en revisor på en mindre byrå kan sakna straffrättslig kompetens. Detta kan bero att revisorer på mindre byråer inhämtar extern juridisk rådgivning i större utsträckning, i enlighet med ISA 240 (IAASB, n.d.), som råder dem att göra en anmälan. En revisor på en större byrå kan istället påverkas av en organisationskultur där det inte är vanligt att en anmälan sker, som nämnt i tidigare analys.

Denna undersökning tyder på att branschen kan ha tagit till sig anmälningsplikten vid misstanke om brott på grund av gruppsytryck och tvingande normer, normativ isomorfism (Deegan & Unerman, 2011). Hade branschen inte följt regelverket finns det en stor risk att dess legitimitet hade minskat. Enkätstudien visar att allt fler revisorer verkar använda sig utav anmälningsplikten då andelen revisorer som har gjort en anmälan ökat från 6 % i enkätstudien från 2004 (Larsson, 2004) till 34 % i denna studie. De tvingande normerna är lagstiftningen av anmälningsplikten och gruppsytrycket kommer från intressenter. Ett flertal intervjuade personer nämner till exempel att många antagligen antar att revisorn alltid haft en anmälningsplikt. Samtidigt nämner många revisorer under intervjuerna att anmälningsplikten inte används så mycket i praktiken på deras byrå, vilket kan tyda på att det är ett fall av *decoupling*. *Decoupling* menar att organisationer skapar en image utåt sett för samhället men att denna image inte stämmer överens med praktiken organisationen har internt på byrån (Deegan & Unerman, 2011).

I enkätstudien är cirka en femtedel av respondenterna negativt inställda till anmälningsplikten vid misstanke om brott medan alla revisorer som intervjuades är positiva till den. Utifrån den fördelning som enkätstudien visar bör åtminstone en av intervjuade personer ha varit negativt inställd till anmälningsplikten. Även detta kan bero på en form av *decoupling* (Deegan & Unerman, 2011) där intervjuade personer vill upprätthålla en bild av att byrån lägger stor vikt vid anmälningsplikten.

Syftet med revisorns anmälningsplikt var att förebygga ekobrott (Prop. 1997/98:99). Intervjustudien med revisorer visar att de inte anser att anmälningsplikten uppfyller detta syfte. Eftersom lagstiftarnas syfte med lagen är förebyggande kan intressenter förvänta sig att den ska uppfylla detta. Revisorerna själva och omgivningen kan se att lagen fyller olika syften. Revisorerna ser att anmälningsplikten fungerar som ett påtryckningsmedel mot klienten om den inte sköter sig, medan omgivningen förväntar sig att ekobrotten ska minska. Detta kan

öka förväntningsgapet och vara ett exempel på *failure of the standard-setter* (Ruhnke & Schmidt, 2014).

Det fanns revisorer i enkätstudie som var negativa till anmälningsplikten vid misstanke om brott medan alla intressenter var positiva till denna. Detta tyder på att det kan finnas en form av förväntningsgap mellan revisorer och intressenter, där en del av revisorerna inte verkar vilja att anmälningsplikten ska vara kvar medan intressenterna vill att revisorn ska omfattas av en anmälningsplikt. Studierna tyder på att vissa revisorer anser att de ska fokusera på att de finansiella rapporterna ger en rättvisande bild och inte att de är helt fria från fel (Hayes, Wallage & Görtemaker, 2014). Intressenterna verkar fortfarande anse att det är viktigt att revisorn upptäcker brott.

Både i enkätstudien samt intervjuerna med revisorer nämns att brottskatalogen för anmälningsplikten bör göras snävare. Många fann att sent inlämnad årsredovisning inte borde omfattas av anmälningsplikten, vilket kan tyda på ett förväntningsgap mellan revisorer och de som skapar reglerna, det vill säga *failure of the standard-setter* (Ruhnke & Schmidt, 2014). Detta uppstår när standarder är inkonsekventa och tvetydiga och inte kan klargöra revisorns uppgifter på ett tydligt sätt.

Intressenterna tror inte att revisorer anmäler misstankar om brott i någon större utsträckning. Revisorerna själva bekräftar att anmälningsplikten inte är något som ofta används och det verkar finnas en osäkerhet rörande när revisorn är skyldig att göra en anmälan. Flera av intervjupersonerna som representerar intressentorganisationer är dessutom kritiska till revisorns arbete och innehållet i revisionen. När ett företag överväger huruvida räkenskaperna ska revideras eller ej är lönsamheten av revisionen något som övervägs och detta är ett av skälen till att mindre företag är undantagna revisionsplikten i vissa länder (Collis, Jarvis & Skerratt, 2004). Om revisorn inte lyckas överbrygga informationsasymmetrin mellan intressenter och företagsledning kan lönsamheten minska och företag väljer bort revisorn.

9. Resultat och resultatdiskussion

9.1 Revisorers inställning till anmälningsplikten

Det är svårt att se självklara mönster i revisorernas inställning till anmälningsplikten vid misstanke om brott. Denna undersökning tyder på att det har skett en förändring i deras inställning. Det verkar finnas tre grupper bland de som har svarat: de som fortfarande är väldigt skeptiska mot anmälningsplikten och inte ser varför den är nödvändig, de som inte har någon vidare uppfattning över anmälningsplikten och de som anser att det är en viktig samhällsfunktion som revisorerna har. Resultatet kan förklaras av flera olika teorier och kan tolkas på olika sätt.

En aspekt som är viktig att ta hänsyn till är tiden. Den undersökning från BRÅ som studierna jämförs med är från 2004 och studerar anmälningsplikten vid misstanke om brott från införandet och framåt. Under de följande elva åren kan utbildningar kring anmälningsplikten ha utvecklats och gjort att revisorerna har fått mer kunskap om ämnet. De har även haft en längre tid på sig att kunna göra en anmälan.

Denna studie antyder att revisorernas inställning till anmälningsplikten vid misstanke om brott har blivit mer positiv. Den undersökning som jämförs med gjordes år 2004, det vill säga fem år efter anmälningspliktens införande. Nu har det gått ytterligare elva år och andelen revisorer som är negativt inställda till anmälningsplikten vid misstanke om brott är mindre i denna undersökning än vad den var 2004. Detta kan delvis förklaras av att institutionella processer är svåra att förändra, vilket Tengblad (2006) visar i sin studie. En bransch som är väldigt institutionaliserad utsätts för mindre reflektion och mer självklarhet. Revisorns tystnadsplikt är något som kan ha varit självklart för branschen och en begränsning av denna blir svår att acceptera.

Ytterligare tecken på att anmälningsplikten vid misstanke om brott har institutionaliserats i revisionsbranschen kan vara att fler revisorer har gjort en anmälan till EBM samt att en övervägande andel anser att anmälningsplikten ska vara kvar. I denna undersökning kommenterar dessutom flera revisorer att de har ett samhällsansvar och att en unik insyn i företag som de kan använda för att upptäcka brottslighet. Detta skiljer sig från tidigare undersökningar där revisorer kommenterade att en sådan uppgift inte låg i deras vanliga granskning och att det inte låg i deras roll. Detta tyder på att revisorerna, förutom att vara mer positiva till anmälningsplikten, även ser att det finns en nytta med den. Samtidigt som vissa påpekar att samhällsansvaret är viktigt är det flera andra som främst uppskattar anmälningsplikten vid misstanke om brott för att den stärker deras ställning gentemot klienten. Detta är en tendens som vi inte tidigare har sett i forskningen.

Denna studie visar på små skillnader mellan större och mindre byråer - både i hur anmälningsplikten vid misstanke om brott används och hur den uppfattas. Revisorer från mindre byråer i denna enkätstudie har gjort en anmälan till EBM i något större utsträckning i jämförelse med revisorer från större byråer. Detta är

förvånande eftersom BRÅ-rapporten (Larsson, 2004) indikerade att resultatet skulle vara det motsatta. Detta kan återigen tyda på att revisionsbranschen har institutionaliserats. Utåt sett verkar det som att revisionsbyråerna har en liknande uppfattning om anmälningsplikten och den används i ungefär lika stor utsträckning. Däremot kan det finnas skillnader i hur anmälningsplikten hanteras internt på byrån till exempel genom att ha utförligare klientgranskning och avstå uppdrag när byrån anser att klienten inte verkar seriös.

Något som är värt att notera är att de mindre byråerna inte verkar besitta samma kompetens som de större. Som liten byrå är man mer benägen att ta in en utomstående för att hjälpa till i svåra frågor. Detta hade även kunnat vara en anledning till att de mindre byråerna anmäler mindre än de hade kunnat - för att de måste göra en grundligare granskning av klienten så att de inte behöver ta in dyra konsulter. Detta förklarar dock inte varför en större andel revisorer från mindre bolag har gjort fler anmälningar än de från större. Om något borde revisorerna från större byråer ha gjort fler anmälningar eftersom de anser sig ha den kompetens som krävs internt på byrån. Resultatet tar dock inte hänsyn till vilken typ av byrå revisorn arbetade på när anmälan gjordes.

9.2 Skillnader i inställning mellan revisorer och övriga intressenter

Undersökningen påvisade en skillnad i inställning gentemot anmälningsplikten vid misstanke om brott mellan intressenter och revisorer. Intressenter var i denna undersökning kritiska mot revisorns arbete och hur mycket anmälningsplikten användes i praktiken. Det var många intressenter som ifrågasatte revisorns oberoende i deras klientrelationer, där de bland annat tog upp skandaler där revisorn har ifrågasatts.

Ruhnke och Schmidt (2014) har beskrivit att förväntningsgap kan uppstå i tre situationer och alla tre kan appliceras på resultatet av delstudierna. Det framgår att anmälningsplikten vid misstanke om brott är ytterligare bevis på att intressenter och klienter inte är fullt medvetna om vad revisorn ska granska. Intressenter verkar tro att revisorn har mer insyn i ett företag än vad de faktiskt ska ha. Revisorer anser också att deras klienter sällan vet om att revisorn har en anmälningsplikt. Samtidigt gör revisorn ingenting för att motverka detta. Undersökningen visar också på att revisorer har en tendens att försöka undvika att anmäla misstanke genom att till exempel avgå ett uppdrag i förtid. Den visar även på att om revisorer ska anmäla vill de vara väldigt säkra på att ett brott har skett vilket innebär att misstankegraden behöver vara hög. En anledning till detta kan vara att revisorn inte är medveten om hur lagtexten lyder eller att revisorn värnar om klientrelationer och inte vill anmäla en klient utan starka bevis. En annan anledning kan vara att lagtexten är otydlig gällande misstankegraden.

Som vi nämner ovan kan en av anledningarna till att revisorer gör få anmälningar om misstanke om brott vara att de inte är medvetna om hur låg grad av misstanke som krävs för att de ska göra en anmälan. Detta kan vara en av anledningarna till att just bokföringsbrott och försenad årsredovisning är ett vanligt

förekommande brott. Det är möjligt att revisorer anser att dessa brott är enklare att konstatera än andra. Revisorerna behöver därmed inte överväga hur stark grad av misstanke som krävs och om bevisen kan hålla i en rättegång.

Även när det kommer till oberoendet verkar det föreligga ett förväntningsgap. Intressenterna anser att revisorer inte är tillräckligt oberoende i flera fall, medan revisorerna själva anser att anmälningsplikten vid misstanke om brott delvis har stärkt deras oberoende. Det verkar vara svårt att avgöra om anmälningsplikten har någon effekt på revisorns oberoende, både det faktiska oberoendet och hur det uppfattas. Samtidigt som intressenter anser att revisorn i stora drag blir påverkad av sin klientrelation i bedömningar som bland annat rör anmälningsplikten så verkar de ändå väldigt positiva till att revisorn har en sådan skyldighet. Revisorerna själva kan också se problemet att klientrelationen kan påverka en revisor i valet om hon ska göra en anmälan till åklagare, men har själva aldrig upplevt att det har varit fallet. När det gäller att ett brott klart och tydligt har begåtts verkar det dessutom som att revisorns yrkesheder gör att de kommer göra en anmälan.

Skandaler inom affärsvärlden verkar ha påverkat intressenters förtroende för revisorn. En effekt av detta är att intressenternas förtroende för att revisorn kommer anmäla en brottsmisstanke också minskar. De anser att revisorns fokus snarare är att hålla sig på god fot med klienten än att skydda ägare och andra. Revisorernas åsikter kring anmälningsplikten grundar sig i uppbyggnaden av lagtexten, som kunskap om brottskatalogen, snarare än hur klienten skulle reagera om en anmälan görs.

Denna studie visar att anmälningsplikten vid misstanke om brott kan bidra till förväntningsgapet mellan revisorer och omvärlden. Uppfattningar om anmälningspliktens omfattning skiljer sig åt mellan revisorer och andra. Även om revisorerna numera verkar mer villiga att ta sig an denna uppgift verkar det som att många runtomkring revisorn redan innan har tagit detta för givet.

9.3 Fortsatt forskning

Anledningen till att anmälningsplikten infördes var för att förebygga ekobrott. Som ett steg i bekämpandet av ekonomisk brottlighet skapades revisorns anmälningsplikt vid misstanke om brott i ett försök att använda revisorns unika insyn i bolag till att förebygga ekobrott (Prop. 1997/98:99). Under studiens gång upptäckte vi att det fanns väldigt skilda uppfattningar kring huruvida detta uppfylldes eller inte. För att förebygga ekobrott behöver företag vara medvetna om att revisorn faktiskt har en anmälningsplikt. I denna undersökning tror majoriteten av revisorerna att deras klienter är omedvetna om att revisorn har en anmälningsplikt. Det hade varit intressant att undersöka företagens medvetenhet gällande anmälningsplikten genom att ha fler intervjuer med företag som har en revisor.

Många intervjupersoner nämnde att syftet med revisorns anmälningsplikt har begränsats sedan revisionspliktens avskaffande. Intervjupersonen från EBM meddelar även att de är oroliga över att många nystartade bolag saknar revisor och att dessa i vissa fall kan begå brott obemärkt. Det hade varit intressant att se om det

föreligger ett samband mellan revisionsplikens avskaffande och användandet av anmälningsplikten samt dess förebyggande effekt.

I denna undersökning har ett bekvämlighetsurval gjorts vid val av intervjupersoner, vilket kan leda till att svaren i intervjuerna blir svåra att generalisera (Bryman & Bell, 2013). Det hade varit intressant att intervjua flera personer på samma företag, både revisorer och intressenter, för att kunna se om åsikterna är individuella eller företagsspecifika. Detta hade kunnat skapa ett mer överförbart resultat.

Något som BRÅ-rapporten (Larsson, 2004) uppmärksammade i sin undersökning och som också syns i denna undersökning är att revisorer inte verkar vara fullt medvetna om lagtexten kring anmälningsplikten vid misstanke om brott, såsom misstankegraden och brottskatalogen. BRÅ-rapporten (Larsson, 2004) visar att revisorerna ansåg sig behöva vara mer än 75 % säkra på att ett brott har begåtts för att göra en anmälan. Då lagtexten stadgar att brott ska anmälas när det ”kan misstänkas” (9 kap. 42 § ABL) och detta är en relativt låg grad av misstanke (EBM, 2013) finns det tecken på att revisorernas uppfattning om lagtexten skiljer sig från lagstiftarnas avsikt. BRÅ-rapporten (Larsson, 2004) och denna undersökning visar att vissa revisorer anser sig sakna kompetens för att göra de straffrättsliga bedömningar som krävs. Dessutom anser de att brottskatalogen behöver snävas till gällande vissa bokföringsbrott. Det hade varit intressant att vidare studera lagens uppbyggnad och revisorernas kännedom kring bestämmelserna.

Källförteckning

Adeyemi, S. B. & KolawoleOlowookere, J. (2011). Stakeholders' perception of audit performance gap in Nigeria. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, vol. 1 (1), s. 152-172

Alvehus, J. (2013). *Skriva uppsats med kvalitativ metod: en handbok*. Stockholm: Liber

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) (1989). Statements on Auditing Standards (SAS) No. 54 Illegal Acts by Clients. Tillgänglig online: <http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/DownloadableDocuments/AU-00317.pdf> [Hämtad 10.03.2015]

Andersson, B-E. (1994). *Som man frågar får man svar*. Kristianstad: Kristianstads Boktryckeri AB

Andersson, S., Johansson, S. & Skog, R. (2014) *Aktiebolagslagen - En kommentar, per 1 januari 2014*. Stockholm: Nordstedts Juridik

Artsberg, K. (2011) *Redovisningsteori, -policy och -praxis*. Upplaga 2:2. Malmö: Liber

Bryman, A. & Bell, E. (2013) *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. Upplaga 2:1. Stockholm: Liber AB

Bursell, J. (2012). "Revisor ska inte vara detektiv", *Svenska Dagbladet Näringsliv*. Tillgänglig online: http://www.svd.se/naringsliv/nyheter/sverige/revisorn-ska-inte-vara-detektiv_7624956.svd [Hämtad 26.01.2015]

Byington, J. R. & Christensen, J. A. (1998). Dealing with an Independent Auditor: What Does He Look for, and What Are His Own Risks? *Journal of Corporate Accounting and Finance*, vintern 1998, s. 119-126

Carrington, T. (2010). *Revision*. Malmö: Liber

Collis, J., Jarvis, R. & Skerratt, L. (2004). The demand for the audit in small companies in the UK, *Accounting and Business Research*, vol. 34 (2), s. 87-100

Corbin, J. & Strauss, A. (2008). *Basics of qualitative research: techniques and procedures for developing grounded theory*. Upplaga 3. Thousand Oaks: SAGE

Dahlqvist, A-L. & Holmquist, R. (2010). *Brotten i näringsverksamhet*. Upplaga 2:1. Stockholm: Nordstedts Juridik

Davidson, B. & Patel. R. (2011). *Forskningsmetodens grunder*. Lund: Studentlitteratur AB

Deegan, C. & Unerman, J. (2011) *Financial Accounting Theory – Second European Edition*. Maidenhead: McGraw-Hill Education

DiMaggio, P. J. & Powell, W. (1983). The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, Vol. 48 April, p. 147-160

Eggeby, E. & Söderberg, J. (1999). *Kvantitativa metoder: för samhällsvetare och humanister*. Lund: Studentlitteratur

Eisenhardt, K. (1989). Agency Theory: An Assessment and Review. *Academy of Management Review*, vol. 14 (1) s. 57-74

Ekenstam, A-C. & Brännström, D. (2013). *Revisionsberättelsen - startskottet för ett angeläget lärande*. Tillgänglig online: http://www.far.se/PageFiles/10807/FAR_Vitboken_48sidor_A4_lowres.pdf [Hämtad 10.03.2015]

Ekobrottsmyndigheten (EBM) (2007). *Revisorers åtgärder vid misstanke om brott - Vissa praktiska tillämpningsfrågor*, Rapport 2007:1. Stockholm: Ekobrottsmyndigheten

Ekobrottsmyndigheten (EBM) (2013). *Revisorers åtgärder vid misstanke om brott - vissa praktiska tillämpningsfrågor*, Rapport 2007:1, reviderad oktober 2013. Stockholm: Ekobrottsmyndigheten

Epstein, M. & Geiger, M. (1994). Investor views of audit assurance: recent evidence of the expectation gap. *Journal of Accountancy*, vol 177 (1), s. 60-66

Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/56/EU (2014). Om ändring av direktiv 2006/43/EG om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning, OJ L 158/196

Everett, J., Neu, D. & Rahaman, A. (2007). Accounting and the global fight against corruption, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 32, s. 513-542

FAR (n.d.). God revisionssed. Tillgänglig online: <http://www.far.se/Du-i-din-yrkesroll/Revisor/Revision-andra-bestyrendeuppdrag-och-ovriga-granskningsuppdrag/God-revisionssed/> [Hämtad 26.03.2015]

FAR (2006a). *Revisions - En praktisk beskrivning*. Stockholm: FAR Förlag AB

FAR (2006b). *Ekonomiska brott i aktiebolag: revisorns handlingsplikt enligt ABL*. Upplaga 3. Stockholm: FAR Förlag AB

FAR (2012a). "Revisorn ska inte vara detektiv". Tillgänglig online: <http://www.far.se/Press-och-opinion/FAR-tycker/Revisorn-ska-inte-vara-detektiv/> [Hämtad 24.04.2015]

FAR (2012b). EtikU Revisorns åtgärder vid sen årsredovisning i aktiebolag [pdf]. Tillgänglig online: https://www.far.se/PageFiles/7025/ETIKU10_dec2012.pdf [Hämtad 17.05.2015]

- FAR (2014). *RevU 4 Revisorns åtgärder vid misstanke om brott respektive penningtvätt*. Tillgänglig hos FARonline. [Hämtad 18.03.2015]
- Hassink, H., Bollen, L., Meuwissen, R. & Vries, M. (2009). Corporate fraud and the audit expectations gap: A study among business managers, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, vol 18, s. 85-100
- Hassink, H., Meuwissen, R. & Bollen, L. (2010). Fraud detection, redress and reporting by auditors, *Managerial Auditing Journal*, vol 25 (9), s. 861-881
- Hayes, R. S., Wallage, P. & Görtemaker, H. (2014). *Principles of auditing: an introduction to international standards on auditing*. Harlow: Prentice Hall, Financial Times
- Humphrey, C., Moizer, P. & Turley, S. (1993). The audit expectations gap in Britain: An empirical investigation. *Accounting and Business Research*, vol. 23 (91A), s. 395-411
- IAASB (n.d.). *ISA 240 Revisorns ansvar avseende oegentligheter i en revision av finansiella rapporter*. Tillgänglig online via FARonline: <http://www.faronline.se/Dokument/I/ISA240/> [Hämtad 16.05.2015]
- Jacobson, H., Magnusson, D., Romare, J., Sjögren, H. & Thörn Berggren, I. (2012). *Svart, grått, vitt – en lärobok om ekonomisk brottslighet*. Upplaga 1:1. Lund: Studentlitteratur
- Jensen, M. & Meckling, W. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure, *Journal of Financial Economics*, vol. 3, s. 305-360
- Kochetova-Kozloski, N., Messier Jr., W. & Eilifsen, A. (2011). Improving Auditors' Fraud Judgments Using a Frequency Response Mode, *Contemporary Accounting Research*, vol. 28 (3), s. 837-858
- Larsson, B. (2004). *Revisorernas anmälningsskyldighet: forskning om ekonomisk brottslighet*. Stockholm: Brottsförebyggande rådet (BRÅ)
- Larsson, B. (2005a) Auditor regulation and economic crime policy in Sweden, 1965-2000, *Accounting, Organizations and Society*, vol 30, s. 127-144
- Larsson, B. (2005b). Patrolling the corporation - the auditors' duty to report crime in Sweden. *International Journal of the Sociology of Law*, vol. 33 (1), s. 53-70
- Legifrance (2000). Code of criminal procedure (engelsk översättning av Code de procédure pénale) [pdf]. Tillgänglig online: http://www.legifrance.gouv.fr/content/download/1958/13719/version/3/file/Code_34.pdf [Hämtad 16.05.2015]
- Mitchell, A., Sikka, P. & Willmott, H. (1998). Sweeping it under the carpet: the role of accountancy firms in money laundering, *Accounting, Organizations and Society*, vol 23 (5), s. 589-607

Moberg, K. (2006). *Bolagsrevisorn*. Stockholm: Norstedts Juridik AB

Netherlands Authority for Financial Markets (2006a). Audit Firms Supervision Act [pdf]. Tillgänglig online: <http://www.afm.nl/~media/Files/wetten-regels/wta/engels/en-wta-act-on-the-supervision-of-audit-firms.ashx> [Hämtad 04.05.2015]

Netherlands Authority for Financial Markets (2006b). Audit Firms Supervision Decree. [pdf]. Tillgänglig online: <http://www.afm.nl/~media/Files/wetten-regels/wta/engels/en-bta-decree-on-the-supervision-of-audit-firms.ashx> [Hämtad 04.05.2015]

Percy, J. P. (2007). Fifteen years of reformation - what next? *Managerial Auditing Journal*, vol. 22 (2), s. 226-235

Proposition 1997/98:99. *Aktiebolagets organisation*. Stockholm: Justitiedepartementet

Proposition 2009/10:204. *En frivillig revision*. Stockholm: Justitiedepartementet

Retriever (n.d). Utökad sökning: bransch - revision. Tillgänglig online via Lunds universitet: <http://web.retriever-info.com.ludwig.lub.lu.se/services/businessinfo.html> [Hämtad 29.04.2015]

Roberts, J. (2005). Agency Theory, Ethics and Corporate Governance in Lehman, C., Tinker, T., Merino, B. & Neimark, M. (eds.) *Corporate Governance: Does Any Size Fit?* New York: JAI Press

Rollins, T. & Bremser, W. (1997). The SEC's enforcement actions against auditors: an auditor reputation and institutional theory perspective. *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 8, s. 191-206

Ruhnke, K. & Schmidt, M. (2014). The audit expectation gap: existence, causes, and the impact of changes, *Accounting and Business Research*, vol. 44 (5), s. 572-601

Salehi, M (2011). Audit expectation gap: concept, nature and trace, *African Journal of Business Management*, vol. 5 (21), s. 83-76-8392

SFS 1975:1385. *Aktiebolagslag*. Stockholm: Justitiedepartementet L1

SFS 1999:1079. *Revisionslag*. Stockholm: Justitiedepartementet L1

SFS 2001:883. *Revisorslag*. Stockholm: Justitiedepartementet L1

SFS 2005:551. *Aktiebolagslag*. Stockholm: Justitiedepartementet L1

SOU 1995:44. *Aktiebolagets organisation*. Stockholm: Justitiedepartementet, Delbetänkande av Aktiebolagskommittén

SOU 2008:32. *Avskaffande av revisionsplikten för små företag*. Stockholm: Justitiedepartementet, utredningen om revisorer och revision

Tengblad, S. (2006). *Aktörer och institutionell teori*. GRI-rapport 2006:10, Gothenburg Research Institute

Thorne, T. (2005). *Källkritik*. 2 uppl. Stockholm: Liber AB

Troberg, P. & Viitanen, J. (1999). *The audit expectation gap in Finland in an international perspective*. Helsingfors: Universitetstryckeriet

Trost, J. (2012). *Enkätboken*. 4 uppl. Lund: Studentlitteratur AB

Öhman, P., Häckner, E., Jansson, A-M. & Tschudi, F. (2006). Swedish Auditors' View of Auditing: Doing Things Right versus Doing the Right Things, *European Accounting Review*, vol. 15 (1), s. 89-114

Bilaga 1 - Enkätstudie till revisorer

Revisorns anmälningsplikt

De inledande frågorna berör grundläggande information. Fråga 1-4 kommer därefter att behandla den anmälningskyldighet som revisorn för ett aktiebolag vid misstanke att en styrelseledamot eller verkställande direktör har begått ett brott enligt 9 kap. 42 § ABL inom ramen för bolagets verksamhet.

*Obligatorisk

Kön *

Kvinna

Man

Vill ej uppge

Arbetsgivare *

EY

PwC

Deloitte

KPMG

Grant Thornton

BDO

Baker Tilly

Mazars

Övrigt:

Hur länge har Du arbetat som auktoriserad eller godkänd revisor? *

Antal år (avrunda till närmaste heltal)

1. Anmälningsplikten för revisorer vid misstanke om brott lagstodgades år 1999 och är omdiskuterad. Vad är Din inställning till anmälningsplikten idag? *

Mycket positivt inställd

Ganska positivt inställd

Varken positivt eller negativt inställd

Ganska negativt inställd

Mycket negativt inställd

2. Har Du anmält en brottsmisstanke i enlighet med 9 kap. 42-44 §§ aktiebolagslagen? *

Ja

Nej

Vill ej uppge

Om Du svarat ja på fråga 2, vänligen ange antal tillfällen:

Svar:

Om Du svarat ja på fråga 2, vad var orsaken till brottsmisstanken?

Svar:

3. Tycker Du att anmälningsplikten ska vara kvar? *

Ja, den ska vara kvar i sin helhet.

Ja, men den bör omformuleras.

Nej.

Vet ej.

Om Du svarat ja på fråga 3, varför anser Du detta?

Svar:

4. Övriga kommentarer

Är det något som enkäten inte har behandlat som Du vill kommentera?

Bilaga 2 - Intervjuguide till revisorer

1. Inledande frågor:
 - Kön
 - Byrå
 - Hur länge du jobbat som auktoriserad/godkänd revisor
 - Vilken typ av kunder har du
2. Vad är din uppfattning om revisorns anmälningssplikt vid misstanke om brott?
3. Vad är anmälningsspliktens för- och nackdelar?
4. Tycker du att revisorn ska ha anmälningssplikt?
5. Vad kan det finnas för för- och nackdelar med att en revisor har anmälningssplikt?
6. Har din inställning till anmälningssplikten förändrats genom åren?
7. Vad anser du att anmälningssplikten fyller för funktion?
8. En av anledningarna att anmälningssplikten infördes var för att förebygga ekonomisk brottslighet. Anser du att anmälningssplikten fyller denna funktion?
9. Anmälningssplikten är begränsad till brott i företagets verksamhet gjorda av styrelse eller VD. Hur ställer du dig till det?
10. Anmälningssplikten gäller enbart för fullbordade brott. Vad anser du om detta?
11. Anmälningssplikten gäller enbart särskilda brott. Tycker du att brottskatalogen som finns för anmälningssplikten är lämplig?
12. Revisorn ska anmäla en misstanke om brott när det "kan misstänkas" att någon har gjort sig skyldig till brott. Tycker du att nivån av brottsmisstanke är rimlig?
13. Uppfattar du att dina klienter är medvetna om vad revisorns anmälningssplikt innebär?
14. Har Du någonsin uppfattat att anmälningssplikten påverkat din relation med en klient?
15. Uppfattar du att ett företags intressenter är medvetna om vad revisorns anmälningssplikt innebär?

16. Har ni någon rutin på din arbetsplats för hur man ska göra vid misstanke om brott?

17. Har du själv gjort någon anmälan?

17b. Tyckte du det fanns bra riktlinjer för hur man ska gå till väga?

17c. Tyckte du att det följdes upp på ett bra sätt?

18. Vilka faktorer tror du spelar in när en revisor överväger om hon/han ska anmäla eller inte?

18b. Vad tror du att det kan finnas för orsaker till att en revisor som misstänker att det föreligger ett brott inte anmäler detta?

19a. Vi har förstått det som att en revisor ibland avgår ett uppdrag i förtid istället för att anmäla en misstanke. Hur ställer du dig till detta?

19b. Vi har förstått det som att en revisor ibland kan bistå klienten i att avhjälpa felen istället för att anmäla en misstanke. Hur ställer du dig till detta?

20. Hur tycker du att anmälningsplikten påverkar revisorns tystnadsplikt?

21. Anser att revisorn har tillräckligt med straffrättslig kompetens för att kunna göra en anmälan?

22. Anser du att fler än revisorer ska omfattas av en liknande anmälningsplikten t.ex. andra konsulter?

Har du något att tillägga som du inte fått möjlighet att besvara?

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

Önskar du vara anonym i uppsatsen?

Bilaga 3 - Intervjuguide till övriga intressenter

1. Inledande frågor:

Kön

Arbetsgivare

Arbetsuppgift

Bakgrund

Önskar du vara anonym i uppsatsen?

Får vi skriva vilken organisation du kommer ifrån?

2. Vilken är er relation till ett företag?

3. Hur går ... till väga om ni misstänker att brott har begåtts?

4. Vilken relation har man till ett företags revisor som...?

5. Hur mycket kontakt har man med företagets revisor som ... ?

6. Hur viktig är revisionsberättelsen för ... arbete?

7. Kan ni få information om revisorn har anmält som ... ?

8. Tar ni hänsyn till denna information i ert arbete?

9. Har du kommit i kontakt med revisorns anmälningsplikt någon gång?

10. Om ... hör "revisorns anmälningsplikt vid misstanke om brott", vad tror ... att den innebär då?

11. Vad är anmälningspliktens för- och nackdelar?

12. Tycker du att revisorn ska ha anmälningsplikt?

13. Vad kan vara för- och nackdelar med att en revisor har anmälningsplikt?

14. Hur mycket tror du att revisorns anmälningsplikt används i praktiken?

15. Påverkar revisorns anmälningsplikt ditt arbete?

16. Vad anser du att anmälningsplikten fyller för funktion?

17. En av anledningarna att anmälningsplikten infördes var för att förebygga ekonomisk brottslighet. Anser du att anmälningsplikten fyller denna funktion?

18. Anmälningssplikten är begränsad till brott i företagets verksamhet gjorda av styrelse eller VD. Anser du att det är tillräckligt?

19. Anmälningssplikten gäller enbart för fullbordade brott. Vad anser du om detta?

20. Anmälningssplikten gäller enbart särskilda brott som bedrägeri, förskingring, trolöshet mot huvudman, bokföringsbrott, skattebrott, penningtvätt och att ta och ge mutor. Tycker du att brottskatalogen som finns för anmälningssplikten är lämplig?

21. Uppfattar du att ett företags övriga intressenter är medvetna om vad revisorns anmälningssplikt innebär?

22a. Vi har förstått det som att en revisor ibland avgår ett uppdrag i förtid istället för att anmäla en misstanke. Hur ställer du dig till detta?

22b. Vi har förstått det som att en revisor ibland kan bistå klienten i att avhjälpa felen istället för att anmäla en misstanke. Hur ställer du dig till detta?

23. Hur tycker du att anmälningssplikten påverkar revisorns tystnadsplikt?

24. Anser du att fler än revisorer ska omfattas av en liknande anmälningssplikten t.ex. andra konsulter?

Har du något att tillägga som du inte fått möjlighet att besvara?

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

Revisorers anmälningsplikt - minskar den förväntningsgapet?

ATT FÖREBYGGA EKONOMISK BROTTSLIGHET var syftet med införandet av revisorers anmälningsplikt vid misstanke om brott i slutet av 90-talet. En studie vid Lunds universitet visar att många av företagens intressenter efter 16 år fortfarande är omedvetna om dess existens.

Sedan 1999 har revisorn i ett aktiebolag en skyldighet att rapportera misstankar om ekonomisk brottslighet till Ekobrottsmyndigheten. Detta mottogs med kritik från branschen då många menade att det inte låg i revisorers roll att gräva efter brott. Anmälningsplikten vid misstanke om brott aktualiseras när revisorerna i sin granskning av bolagets verksamhet upptäcker att styrelse-ledamot eller VD har begått någon form av ekonomisk brottslighet. En nyligen genomförd studie vid Lunds universitet visar att den vanligaste anmälan berör bokföringsbrott, där försenad års-redovisning är mycket vanligt förekommande.

Studien visar att majoriteten av revisorerna numera vill att anmälningsplikten ska finnas kvar. Revisorer känner en trygghet i att kunna ta till anmälningsplikten mot klienter som inte arbetar seriöst. Den fungerar mer som ett ”vapen” – ett påtryckningsmedel gentemot klienterna. Samtidigt menar revisorerna att deras klienter, fortfarande, i många fall är omedvetna om att revisorn är skyldig att anmäla misstanke om brott. I undersökningen framgår att klienterna ofta inte informeras förrän det blir aktuellt vilket kan förklara deras ovisshet.

Tidigare studier har menat att det föreligger skillnader i användandet av anmälningsplikten mellan större och mindre byråer vilket denna studie säger emot.

Inställningen till och användandet av anmälningsplikten såg ut på samma sätt oberoende av storlek på byrån. Däremot förelåg skillnader i hur revisorer och intressenter betraktar anmälningsplikten. I studien är det många intressenter som ifrågasätter användandet av revisorers anmälningsplikt. De uppfattar att klientrelationen är viktigare för revisorerna än att förmedla användbar information till tredje man. Intressenterna menar att revisorerna hamnar i en intressekonflikt. Samtidigt verkar intressenter inte fullt medvetna om vad revisorn faktiskt ska granska. Detta tyder på att det finns ett förväntningsgap som gör det svårt för revisorer att göra intressenterna nöjda.

”Revisorerna känner en trygghet i att kunna ta till anmälningsplikten mot klienter som inte arbetar seriöst.”

Förväntningsgap är något som har studerats under flera decennier och om detta minskar kan det gynna revisorerna. Denna studie visar dock att revisorerna inte alltid gör vad de kan för att minska förväntningsgapet och därför kommer det förmodligen att bestå.

