

Revisorers anmälningsskyldighet vid misstanke om brott

- Hur har lagändringen sedan år 1999 påverkat
revisorerna?**

Författare: Julia Yildirim

Rand Atto

Handledare: Ogi Chun



Förord

Vi vill framföra ett jätte stort tack till alla revisorer som har tagit sig tiden att hjälpa oss genom vår uppsats, både genom att svara på våra enkäter samt att ställa upp på intervju. Vi vill även tacka våra opponenter som har gett oss bra förslag för förbättring av uppsatsen. Slutligen vill vi tacka vår handledare Ogi Chun för en bra vägledning och alla råd och idéer. Er hjälp har varit av stor betydelse!

Abstract

Title: Public Accountants notification in cases of suspected crimes

Level: C – Thesis in Business Administration, Accounting

Author: Rand Atto and Julia Yildirim

Supervisor: Ogi Chun

Date: 2010-01-15

In 1999 a new law arises that gave the auditor a duty to report suspected financial crimes. This law aimed to combating economic crime, led to changes for the auditors. The auditors' attitude was not positive at the occurrence of the Law, this because many auditors felt that this law was outside their main task.

This essay explores how the law has affected the auditors and how they see it today. The essay will study how the change has been. If it has been positive or negative and if the auditors found that the notification requirement should be part of their job and duty. The survey was conducted using web questionnaires sent out to a number of auditors and interviews with two chartered accountants from various audit firms.

As the auditor's role is, inter alia, to monitor and analyze business records and to provide advice to management in business if such improvements can be made. Thus expected that the auditors must keep within the limits of confidentiality when they have access to such information about the company that could potentially harm the company if it comes out to the public or to the wrong person.

The conclusion showed that some of the auditors still are negative to the law today, they also thought that it is difficult to interpret, and that it is difficult to apply the law in practice. It turned out also that most of the auditors do not think that the law should be part of their duties because they did not consider that the notification requirement was one of their primary key information.

Sammanfattning

Titel: Revisorers anmälningsskyldighet vid misstanke om brott

Nivå: C – uppsats i ämnet företagsekonomi, redovisning

Författare: Rand Atto och Julia Yildirim

Handledare: Ogi Chun

Datum: 2010-01-15

År 1999 infördes en ny lag som gav revisorerna en skyldighet att anmäla en misstanke om ekonomiskt brott. Denna lag vars syfte är att bekämpa den ekonomiska brottsligheten, medförde förändringar hos revisorerna. Revisorernas inställning var inte positiv vid uppkomsten av lagen, detta på grund av att många revisorer upplevde att denna lag skulle medföra svårigheter och vara tidskrävande.

I uppsatsen undersöks hur lagen har påverkat revisorerna och hur de ser på den idag. Uppsatsen tar upp om effekterna av lagändringen har varit positiva eller negativa samt om revisorerna tycker att anmälningsskyldigheten bör ingå i deras arbete. Undersökningen genomfördes med hjälp av webbenkäter som skickades ut till ett antal revisorer samt av intervjuer med två auktoriserade revisorer från den stora revisionsbyrån Ernst & Young AB.

Som revisorers uppgift anses bland annat att kontrollera och granska företagets bokföring samt att ge råd till ledningen i företagen om exempelvis förbättringar som kan göras.

Efter att lagen om anmälningsskyldigheten uppkom hindrades inte revisorn av tystnadsplikten längre. Han fick en skyldighet att framföra sin misstanke om ekonomiskt brottslighet till styrelse och åklagare. Men eftersom revisorn har tillgång till känslig information om företagen måste han vara säker på att ett brott har begåtts innan anmäler det. Informationen som revisorn erhåller kan vara skadligt för företagen om det kommer ut till allmänheten.

Slutsatsen visade att en del av revisorerna fortfarande har en negativ bild av lagen, De tyckte också att den är svårtolkad samt att den är svår att tillämpa i praktiken. Det visade sig även att de flesta av revisorerna inte heller tyckte att lagen borde ingå i deras arbetsuppgifter eftersom de inte ansåg att anmälningsskyldigheten var en av deras främsta huvuduppgifter.

Förkortningar

BRÅ- Brottsförebyggande rådet

Det är en organisation för forskningsverksamhet samt utvecklingsverksamhet inom rättsväsendet. Detta rättsväsende utgörs av bland annat domare, poliser och åklagare.¹

FAR- Föreningen auktoriserade revisorer. Detta var en normgivare för revisorer.

SRS- Svenska revisors samförbund²

FAR SRS-FAR och SRS gick år 2006 ihop och bildade en gemensam organisation. Det är en organisation för både revisionsbranschen samt rådgivningsbranschen.³

ÅRL- Årsredovisningslagen (ÅRL 1995:1 554)⁴

Ekobrott- Ekonomiska brott. Ex. bedrägeri, bokföringsbrott, osv.

RL- RevisorsLagen (2001:883)

EES- Europiska ekonomiska samarbetsområdet

BRB- Brottsbalken (1962:700)

¹ http://www.bra.se/extra/pod/?action=pod_show&id=2&module_instance=9

² S. Nilsson, Redovisningens normer och normbildare- en nationell och internationell översikt, 3:e upplagan 2005, s. 76

³ http://www.farsrs.se/portal/page?_pageid=33,38258&_dad=portal&_schema=PORTAL

⁴ S. Nilsson, Redovisningens normer och normbildare- en nationell och internationell översikt, 3:e upplagan 2005, s. 45

Innehållsförteckning

1. Inledning.....	1
1.1 Bakgrund	1
1.2 Problemdiskussion	3
1.3 Problemformulering	4
1.4 Syfte.....	4
1.5 Avgränsning.....	4
1.6 Disposition.....	5
2. Metod.....	6
2.1 Forskningsansats	6
2.1.1 Kvalitativ metod	7
2.1.2 Kvantitativ metod.....	7
2.1.3 Metodtriangulering	8
2.2 Induktion och deduktion	8
2.2.1 Induktion	8
2.2.2 Deduktion	9
2.3 Reliabilitet och Validitet	9
2.3.1 Reliabilitet.....	9
2.3.2 Validitet	10
2.4 Primära och sekundära datakällor	10
2.5 Urval/ Respondenter och genomförande av undersökning.....	11
2.6 Val av metoder	12
2.6.1 Ämnesval	12
2.6.2 Elektroniska enkäter.....	13
2.6.3 Intervjuer	14
2.7 Källkritik.....	14
3. Teori.....	16
3.1 Teoretisk referensram	16
3.2 Revision och revisorns roll.....	16
3.2.1 Revisionens bakgrund.....	16
3.2.2 Revision utvecklas i Sverige	17
3.3 Revisor	18

3.3.1 Godkänd Revisor – Auktoriserad revisor.....	19
3.3.2 Enligt god sed	20
3.3.3 Revisorns tystnadsplikt.....	20
3.3.4 Revisorns anmälningsskyldighet	21
3.4 Ekonomisk brottslighet.....	22
3.4.1 Olika typ av brott.....	23
3.4.2 De vanligast förekommande ekonomiska brotten.....	25
3.5 Utveckling av brottsanmälningar under 1990-talet och framåt	26
3.6 Revisorns åtgärder vid misstanke om brott	27
3.6.1 Steg för steg.....	28
3.6.2 Tillämpning i praktiken	31
3.6.3 Skälig misstanke	31
3.6.4 Utan oskäligt dröjsmål.....	32
3.6.5 Fyra veckor	32
4. Resultat och Analys	33
4.1 Har lagändringen sedan år 1999 underlättat eller försvårat arbetsgången för revisorerna?.....	33
4.2 Vad anser revisorer idag om lagändringen? Har man fortfarande en negativ ställning till den?.....	34
4.3 Hur används och tolkas denna lagändring av revisorerna?	35
4.4 Har anmälningarna förändrats med åren?.....	37
4.5 Har revisorns kundrelation påverkats av lagändringen?.....	38
5. Diskussion/Slutsats.....	39
5.1 Kritisk granskning	41
6. Förslag till fortsatta studier	42
7. Källförteckning.....	43
7.1 Litteratur/artiklar	43
7.2 Internetkällor.....	44

Bilagor

Bilaga 1- Enkät frågor

Bilaga 2- Intervju frågor

1. Inledning

1.1 Bakgrund

Ekonomisk brottslighet är något som har blivit allt mer uppmärksammat under de senaste 30 åren. För att vara mer exakt var det i slutet av 1980-talet som ekobrotten började utmärkas ordentligt. Detta kom att kopplas med den finanskris som uppkom på den tiden och då många företag gick under. Allt eftersom företag gick under hittade man många ekonomiska brott som företagen hade gjort sig skyldiga till. För att kunna reda ut de flesta ekobrottsutredningar krävs en hög kompetens och mycket resurser. Anledningen till det är att ekobrottsutredningar är svåra och komplicerade att utreda samt att de kräver mycket tid.⁵ Riksdagen beslutade därför att bekämpa brottsligheten genom att bilda en myndighet, Ekobrottsmyndigheten, som består av eko-åklagare, eko-poliser, och eko-revisorer.⁶

Revisorerna är en viktig faktor som spelar roll för brottsbekämpningen. Därför kommer denna uppsats att handla till stor del om revisorerna och deras tycke. Revisorernas uppgift är att bland annat granska bolagets årsredovisning och bokföring samt att verkställa direktörens förvaltning. Allt ska göras noggrant och enligt en god revisionsd.⁷

Kraven på revisorerna är höga. De ska ha erfarenhet av redovisning och ekonomiska förhållanden som tar hänsyn till företagets verksamhet. De ska även vara tillräcklig kunniga för att kunna fullgöra deras uppdrag.⁸

Innan lagändringen år 1999 uppstod kunde inte revisorerna föra vidare misstanke om ett ekonomiskt brott till en åklagare eller till en polis, utan revisorn hade en tystnadsplikt.⁹ En plikt som innebär att information om de företag som en revisor har kännedom om inte får utlämnas om det på något sätt kan vara skadligt för företagen. Det enda sättet för revisorn att agera vid misstanke om brott var att påpeka detta till företagsledningen eller att anmärka det i revisionsberättelsen. Men dessa åtgärden var otillräckliga tyckte man och skyddade inte företagets intresser tillräckligt mycket. Regeringen presenterade ett nytt förslag om

⁵ R.Skog, Ekonomiska brott i aktieföretag - revisorns handlingsplikt, 2000

⁶ Ibid

⁷ FAR SRS kapitel 9 3 §

⁸ Ibid 11 §

⁹ Revisor lagen (2000:883)

bekämpning av den ekonomiska brottsligheten. Förslaget gick vidare till riksdagen och blev lag efter omröstning.¹⁰

År 1999 började lagen om anmälningsskyldighet att gälla. Nu var revisorerna tvungna att personligen anmäla sina misstankar till en åklagare eller till styrelsen om de misstänkte ekonomisk brottslighet. Denna lag gäller för revisorer i alla aktiebolag, oberoende av bolagets verksamhet.¹¹

Det finns flera typer av brottslighet av ekonomiska slag. Dessa kan bland annat vara:

- Bedrägeri (Lag (1986:123) BrB 9 kap. 1§) och svindleri (Lag (1993:207) BrB 9 kap.9§)
- Penninghäleri (Lag (1999:164) BrB 9 kap.6a§)
- Förskingring (BrB 10 kap.1§)och annan trolöshet (Lag (1986:123) BrB 10 kap.5§)
- Brott mot borgenärer (Lag (2005:242) BrB 11 kap.1§)
- Bestickning(Lag (2004:404) BrB 17 kap.7§) och mutbrott (Lag (2004:785) BrB 20 kap.2§)
- Skattebrott (Lag (1996:658) Skattebrottslagen2§)

Om revisorn misstänker att något av dessa eller andra ekonomiska brott uppkommit, så ska han/hon förmedla detta till styrelsen i bolaget. Revisorn har sedan endast fyra veckor på sig, efter det att misstanken om brott har avslöjats, att lämna sin tjänst och meddela detta till en åklagare.¹²

¹⁰R. Skog, Ekonomiska brott i aktiebolag - revisorns handlingsplikt enligt ABL, 2006, Tredje upplaga

¹¹Ibid

¹²Ibid

1.2 Problemdiskussion

När lagen år 1999 trädde i kraft, uppstod det flera omfattade diskussioner och splittrade meningar. I de flesta omfattade diskussionerna vid lagändringens införande hade revisorerna denna inställning - "*kan väntas medföra betydande svårigheter*".¹³ Idag, tio år senare, har revisorerna fått en större uppfattning om vad de tycker om den. De har även fått en klarare bild om hur de upplever lagändringen. Därför vill vi studera hur denna *lagändring används i praktiken* och hur den har påverkat revisorerna. Vi vill veta om användningen har gett positiva eller negativa förändringar i praktiken. Förändringar såsom inställning till lagen, tolkning och användning, samt revisorernas kundrelationer. Alla dessa förändringar som vi kommer att studera *uppfattas ur revisorernas synvinkel*.

Studerandet kommer att inkludera om revisorerna fortfarande uppfattar lagändringen negativt eller om den är mer accepterad idag. Varför vi säger, *fortfarande en negativ ställning*, är för att man i andra undersökningar som vi har studerat, exempelvis; Engerstedt urban 2002 Balans nr 10 2002, har sagt att revisorerna har haft en negativ ställning till lagändringen.

Studerandet kommer även ta upp om lagändringen har *medfört förändringar i revisorns arbete*. Förändringar såsom granskning i den finansiella informationen och om *relationen till sina kunder har påverkats*. Ytterligare vill vi veta om revisorerna tror att införandet av anmälningsskyldigheten har gjort det bättre att upptäcka de ekonomiska brotten, *och om anmälningarna som görs av revisorerna har ökat eller minskat med åren*.

¹³ R. Skog, Ekonomiska brott i aktieföretag - revisorns handlingsplikt enligt ABL, Tredje upplaga, 2006,

1.3 Problemformulering

Det finns en hel del intressanta frågor kring ämnet anmälningsskyldighet vid misstanke om brott som man kan diskutera, men de är allt för många och tiden räcker inte till. Därför har vi tänkt fördjupa oss på ett par frågeställningar baserat på problematiken som vi redan har diskuterat som mest relevanta och intressanta. Dessa frågeställningar är:

- Har lagändringen sedan år 1999 underlättat eller försvårat arbetsgången för revisorerna?
- Hur används och tolkas denna lagändring av revisorerna?
- Vad anser revisorer idag om lagändringen? Har dem fortfarande en negativ ställning till den?
- Har revisorns kundrelation påverkats av lagändringen?
- Har anmälningarna förändrats med åren?
- Har den gett positiva eller negativa förändringar för dem? *Denna punkt kommer att behandlas kontinuerligt i de ovannämnda punkterna.*

1.4 Syfte

Vårt syfte med denna uppsats är att studera hur lagen om *revisorers anmälningsskyldighet vid misstanke om brott* har påverkat revisorerna, samt hur de uppfattar denna lagändring.

1.5 Avgränsning

Anmälningsskyldighetens uppkomst kan ses ur olika perspektiv. Men vi kommer i denna undersökning att endast studera ur revisorernas synvinkel. Vi kommer även att avgränsa oss till ekonomiska brott för att se hur dessa hanteras av revisorerna med tanke på anmälningsskyldigheten. Inriktningar på ett specifikt ekonomiskt brott kommer inte att göras, men däremot kommer vi att studera de tre mest förekommande brotten lite mer än de andra brotten för att få en djupare bild.

1.6 Disposition

Inledning – I det inledande kapitlet leds läsaren in på bakgrunden till ämnet. Vidare leds läsaren in på problemdiskussionen och problemformuleringen bakom ämnet. Sedan presenteras syftet, avgränsningen och metoden.

Metod – Metod inleds på kapitel två. Först med allmän beskrivning om olika metoder. Därefter beskrivs vårt val av metod och tillvägagångssätt.

Teori – Kapitel tre innehåller en redogörelse av de referensramar vi har tänkt använda oss utav.

Resultat och Analys – I kapitel fyra presenteras våra empiriska data som vi har samlat genom intervjuer och enkäter, samt presenteras den valda referensramen. Vi gör en analytisk jämförelse av revisorernas svar.

Diskussion/ Slutsats – I kapitel fem diskuterar vi kring vårt ämne och problem därefter besvarar vi på frågorna som har uppkommit på vår problemformulering

Fortsatta studier – I kapitel sex tar vi upp eventuella fortsatta studier

2. Metod

Metod är hur man går till väga för att inhämta information om verkligheten och på vilket sätt man ska analysera den.¹⁴ Detta avsnitt kommer att inledas med presentation av forskningsansatser, följt av empirins insamling och tillförlitlighet. Slutligen av urval samt ämnesval.

2.1 Forskningsansats

Då vi har utgått från att se undersökningen från revisorns synvinkel och hur revisorn uppfattar anmälningsskyldigheten valde vi att utgå från något som kallas för aktörssynsätt. Enligt aktörssynsätt ses verkligheten som en social sammansättning där varje aktör antas ha sin unika uppfattning och egna tolkning av den sociala verkligheten. Eftersom verkligheten förklaras ur en revisors synvinkel är kunskapen som aktören har individberoende. Den empiriska delen som vi kommer att ha med i vår studie kommer att utgå från en individbaserad information. Den kommer att grunda sig på egna tolkningar och uppfattningar.¹⁵

I vår studie använde vi oss av en deduktiv referensram, då vi utgick från redan befintliga teorier och lagar.¹⁶ Resultaten i studien har sedan jämförts med den redan befintliga lagen och teorierna, och har därmed analyserats.

Det finns två tillvägagångssätt att samla in material och information ifrån enligt Descombe. Ett kvalitativt och ett kvantitativt sätt.¹⁷ Vi valde att använda oss utav en kombination av dessa.

¹⁴ Johannessen & Tufte, *Introduktion till samhällsvetenskaplig metod*, 2003, s. 263

¹⁵ L. Arbnor & B. Bjerke, *företagsekonomisk metodlära*, 1994

¹⁶ Johannessen & Tufte, *Introduktion till samhällsvetenskaplig metod*, 2003

¹⁷ M. Denscombe, *forskningshandboken för småskaliga forskningsprojekt inom samhällsvetenskaperna*, 2006, s.208-262

2.1.1 Kvalitativ metod

Kvalitativ metod innebär att forskaren sätter stor tyngd på beteendemönster, människors förståelse och tolkning av saker som sker i dess omgivning.¹⁸ Det innebär att de data man samlar in ska vara tillförlitliga och relevanta, det ska även ge en rättvisande bild av mätningen.¹⁹ Tyngdpunkten i den kvalitativa metoden ligger mer i orden än i det numeriska. Här handlar det oftast om ett mindre urval än i den kvantitativa metoden, detta för att man sätter tyngden hos ett mindre antal och går då lite mer ned i djupet.²⁰

En kvalitativ ansats i studien har gjorts i form av intervjuer med två revisorer som har varit i branschen en längre tid då de har bättre erfarenhet av ändringar sedan lagen trädde i kraft. Risken fanns självfallet att man har glömt bort en hel del av lagändringens effekt genom åren, men möjligheterna att få reda på förändringar av någon som har varit med i branschen ett tag än någon som enbart har arbetat efter denna ändring, är större.

2.1.2 Kvantitativ metod

Vi har även valt att använda oss av en kvantitativ metod. Med kvantitativ metod menas att det som man studerar ska kunna mätas och att undersökningsresultaten ska presenteras numeriskt eller grafiskt.²¹ Här sätter man tyngden mer på det numeriska och grafiska än i orden. I den kvantitativa metoden har man ett större urval där man studerar på bredden och inte på djupet.²²

En kvantitativ ansats har gjorts i studien i form av elektroniska enkätundersökningar till både auktoriserade och godkända revisorer. Detta för att kunna se hur dem allmänt har påverkats av lagändringen samt hur deras arbetsgång ser ut idag. Detta gav oss en bredare bild av effekten då man får en större spridning och inte för begränsad som det skulle ha varit om man skulle välja att ha ett fåtal respondenter. Resultatet av den kvantitativa metoden kommer sedan att presenteras numeriskt och grafiskt, i tabeller och figurer. Men man måste ta hänsyn till kritiken som har tagits upp mot denna metod. Enligt Descombe kan forskaren drunkna av att

¹⁸ Johannessen & Tufte, *Introduktion till samhällsvetenskaplig metod*, 2003

¹⁹ S. Nilsson, *Redovisningens normer och normbildare - en nationell och internationell översikt*, Tredje upplagan, 2005, s.19

²⁰ <http://www.ne.se/kvalitativ-metod>

²¹ Andersen, *Vetenskapsteori och metodlära: en introduktion*, 1994

²² <http://www.ne.se/kvantitativ-metod>

ta hänsyn till olika variabler, faktorer och enheter.²³ Det kan bli en tung datamängd. Även att det är svårt att få en fullständig bild av respondenternas svar och motivering eftersom respondenten blir styrd av de färdigformulerade svaren.²⁴

2.1.3 Metodtriangulering

Vi valde att använda oss av en kombination av de båda metoderna då vi fann att endast användning av en metod inte skulle ge oss tillräckligt betydelsefull information. En användning av båda metoderna kallas för *metodtriangulering*, som menar att man ska kunna se ett fenomen ur flera olika synpunkter och perspektiv.²⁵ Vi valde att använda båda ansatserna för att vi ansåg att det skulle ge oss en lite mer detaljerad information, av intervjuerna, och en bredare syn, med hjälp av enkäterna då man får svar av fler än de två intervjuade. Vi tyckte att undersökningen skulle komma att bli mer generaliserbar och ge en djupare granskning med en kombination av både ansatser. Detta medför även att vår undersökning blir mer tillförlitlig. Att bara använda sig av en kvantitativ metod skulle inte göra vår undersökning tillförlitlig, därför genomförde vi personliga intervjuer med två revisorer där dem själva beskrev deras tycker, vilket gav oss en bättre och djupare förståelse.

2.2 Induktion och deduktion

2.2.1 Induktion

Induktion innebär att man går från det mer konkreta till det allmänna. I den induktiva ansatsen kommer man att gå ifrån empiri till teori.²⁶ Om man ska börja arbetet induktivt, ska man ha datasamling och utifrån det ska man försöka hitta och tolka mönster som kan formas till teorier.²⁷

²³M. Denscombe, forskningshandboken för småskaliga forskningsprojekt inom samhällsvetenskaperna, 2006, s 241

²⁴Ibid

²⁵Johannessen & Tufte, *Introduktion till samhällsvetenskaplig metod*, 2003

²⁶P. Tufte, *Samhällvetenskaplig metod*, sid 35

²⁷Ibid

2.2.2 Deduktion

Deduktion innebär att man går från det generella till det mer konkreta. Den deduktiva ansatsen kommer från teorin som testas med empirisk data.²⁸ Ska man arbeta deduktivt så ska man utgå från redan befintliga teorier och lagar. Utifrån det ska man analysera och dra slutsatser.

Vår undersökning har utgått från en deduktiv referensram, då vi utgick från redan befintliga teorier och lagar.²⁹ Resultaten i studien har sedan jämförts med den redan befintliga lagen och teorierna.

2.3 Reliabilitet och Validitet

2.3.1 Reliabilitet

Reliabilitet redogör för undersökningens tillförlitlighet och hur svaren, data och slutsatsen, stämmer överens med verkligheten och således hur generaliserbar den är. Reliabilitet är inte beroende av validitet, men däremot är validitet beroende av reliabilitet.³⁰

Vid reliabilitet ska upprepade resultat från olika slags mätningar vara detsamma. Det ska inte spela någon roll vem det är som genomför mätningen.³¹ För att kontrollera reliabilitet måste man tydligt kunna se en detaljerad presentation av metod och metodval som leder fram till de slutliga slutsatserna.³²

Vi har använt oss av källor som har varit facklitteratur och vetenskapliga artiklar. Dessa har innehållit godkända teorier och information. De internetsidor vi har använt oss av är Ekobrottsmyndigheten, FRS/SRS och Revisorsnämnden som på sina hemsidor skriver att de har expertgranskad information. Men vi har även använt oss av en öppen kvalitativ intervjumetod som enligt Denscombe ger oss en ogynnsam effekt på tillförlitligheten. Man

²⁸ P. Tufte mm, *Samhällvetenskaplig metod*, sid 35

²⁹ Johannessen & Tufte, *Introduktion till samhällsvetenskaplig metod*, 2003

³⁰ *Ibid*, s. 265-267

³¹ M. Denscombe, *forskningshandboken för småskaliga forskningsprojekt inom samhällsvetenskaperna*, 2009, s.381

³² *Ibid*

kan aldrig lita på att det intervjuerna säger stämmer helt. Det är inte alltid som uttryck och handling stämmer överens.³³

2.3.2 Validitet

Validitet är hur bra eller hur relevant data representerar det fenomen som ska undersökas.³⁴ Att man mäter det man har som mål att mäta.³⁵ Detta ska motverka felaktiga tolkningar och forskaren ska kunna övertyga läsaren att en forskning har utgått ifrån rätta faktorer.³⁶ För att tilliten och trovärdigheten ska vara övertygande kan man tillägga en metodtriangulering.

Vi anser att validiteten i vår studie har varit hög då vi har använt oss av en metodtriangulering. Vi anser även att den är hög eftersom att de respondenter som vi har haft kontakt med har varit insatta i våra frågor. Utifrån respondenternas och intervjuernas resultat har vi kunnat tolka hur revisorerna känner för lagändringen idag. Vår utgångspunkt för en hög validitet var att svara på våra frågeställningar och uppfylla syftet.

2.4 Primära och sekundära datakällor

Det finns olika typer av data som man kan använda sig av för insamling av information. Men vilken typ man ska använda sig av beror helt och hållet på vad för information man avser att samla in. Det finns exempelvis *primär-* samt *sekundär data*.³⁷

- Primär data: "*Data som samlas in av forskaren själv för den aktuella situationen.*"³⁸
- Sekundär data: "*Data som redan har samlats in eller återges av någon annan.*"³⁹

I verkliga fall kan man inte klart och tydligt dela upp dessa två data då informationen som man samlar in oftast inriktas på någon av dessa av sig självt, beroende på hur man väljer att hantera den insamlade datan. Ex. på primär data är bland annat intervjuer, enkäter samt

³³ M. Denscombe, forskningshandboken för småskaliga forskningsprojekt inom samhällsvetenskaperna, 2006, s 163

³⁴ Johannessen & Tufte, *Introduktion till samhällsvetenskaplig metod*, 2003, s. 265-267

³⁵ K. Artsberg, Redovisningsteori- policy och -praxis, Upplaga 1:1, 2003, s.170

³⁶ M. Denscombe, forskningshandboken för småskaliga forskningsprojekt inom samhällsvetenskaperna, 2006, s 184

³⁷ K. Artsberg, Redovisningsteori- policy och -praxis, Upplaga 1:1, 2003, s.45

³⁸ Ibid

³⁹ Ibid

observation⁴⁰ och på sekundär data är hur man använder tidigare forsknings data.⁴¹

I vår studie använde vi oss av dessa tre exempel för insamling av data; intervjuer i muntlig form, enkäter i skriftlig form som skickas elektroniskt samt vetenskapliga skrifter. Vi har även använt oss av tidigare forsknings data, exempelvis tidigare statistik på de olika brotten.

2.5 Urval/ Respondenter och genomförande av undersökning

Vi valde att begränsa oss till auktoriserade och godkända revisorer som har arbetat redan innan lagändringen infördes, detta för att få en före och efter bild.

När vi skulle utgå från den kvalitativa ansatsen i form av intervjuer begränsade vi oss på endast auktoriserade revisorer som har jobbat i mer än tio år. Varför vi just valt revisorer som har arbetat i över 10 år var för att vi var övertygade om att de kunde tala om för oss skillnaden mellan före och efter lagändringen som skulle vara av god betydelse för vår studie. Vi fick då svar av två revisorer från Ernst & Young AB som då finns i Stockholm som var villiga att ställa upp. De revisorer vi har intervjuat ville dock vara anonyma därför har vi valt att i uppsatsen kalla dem för respondent A och B. Intervjuerna tog mellan 30- 40 minuter var.

När vi skulle utgå från den kvantitativa ansatsen i form av elektroniska enkäter riktade inte vi oss mot några specifika byråer eller specifika revisorer eftersom vi inte ansåg att det var av väsentlig betydelse för vår uppsats. Det vi gjorde var att söka efter utspridda revisorer från hela Sverige. Vi sökte på FAR/SRS medlemsförteckning efter både auktoriserade och godkända revisorer och fick 4500 träffar. När man ska välja ett urval, kan man använda sig utav två olika typer av urvalsteknik.⁴² Den ena är sannolikhetsurval, och den andra är icke sannolikhetsurval. Sannolikhetsurval är *”en föreställning om att de människor eller företeelser som ingår i urvalet har valts ut därför att forskaren har en uppfattning om att dessa sannolikt utgör ett representativt tvärsnitt av människorna eller företeelserna i hela den*

⁴⁰ K. Dahlström, Från datainsamling till rapport 2000, s. 59

⁴¹ Ibid

⁴² M. Denscombe, forskningshandboken för småskaliga forskningsprojekt inom samhällsvetenskaperna, 2006, s 18

population som studeras.”⁴³ Icke sannolikhetsurval ”bygger inte på sådan kunskap om huruvida de som ingår i urvalet är representativa för populationen som helhet.”⁴⁴

Vi bestämde oss för att göra en sannolikhets urval, systematiskt urval. I det systematiska urvalet väljer forskaren att utgå från var n-te person, till exempel var hundra person.⁴⁵ Vi valde alltså att Maila var hundra person i den alfabetiska förteckningen över efternamn A till Ö. 45 stycken elektroniska enkäter skickades till auktoriserade och godkända revisorer och totalt fick vi 21 stycken svar tillbaka. Ett bortfall på 24 stycken. De elektroniska enkäterna till revisorer bestod av 10 frågor där vi valde att ta med både öppna frågor där respondenterna skulle motivera sina svar, samt ja och nej frågor.

2.6 Val av metoder

2.6.1 Ämnesval

Varför vi blev så intresserade av just detta ämne har till stor del att göra med att vår inriktning är redovisning och revision, och att vi vill arbeta med detta i framtiden. De lärare som undervisade revision fick oss att bli mer intresserade av revisions ämne genom att göra undervisningarna så intressanta att man ville få reda på mer och studera ämnet lite djupare.

Det hela började med ett sökande av ett intressant ämne. Efter att ha läst en hel del böcker samt andra undersökningar som har gjorts och sökt en del på internet hade vi *Revisorernas anmälningsplikt* som åtanke att studera. Därefter frågade vi en lärare från Södertörns Högskola, som även han är auktoriserad revisor, vad han skulle tycka om vår undersökning samt om problematiken kring införandet av lagen. Han var väldigt positiv till vår idé och uppmuntrade oss att sätta igång.

Vi började söka gamla uppsatser kring samma ämne. Vi hittade en hel del om revisorernas anmälningskyldighet. Dock hade ingen studerat problematiken innan- och efter lagändringen. Vi började leta mycket i litteratur och artiklar ur tidskriften ”Balans”. Vi hittade även mycket litteratur på Internet sidor som revisionsnämnden, FRS/SRS och ekobrottsmyndigheten.

⁴³ M. Denscombe, forskningshandboken för småskaliga forskningsprojekt inom samhällsvetenskaperna, 2006, s 18-19

⁴⁴ Ibid, s 19

⁴⁵ Ibid

Genom denna information skaffade vi mer kunskap och förståelse för ämnet. Enligt Descombe är en litteraturoversikt viktig och har många fördelar. Den fastställer den befintliga kunskapen inom forskningsområdet och tar upp forskningsfrågor som hjälper forskaren att få en större förståelse av ämnet.⁴⁶ Men dock måste man ta hänsyn till trovärdighet av de skriftliga källorna genom att titta på vem som står utgivare av den publicerade informationen, hur lång tid har informationen funnits och om informationen har en vidare upplaga eller inte.⁴⁷

2.6.2 Elektroniska enkäter

Eftersom vi tänkte kontakta ett flertal respondenter på många olika platser tyckte vi att det var lämpligt att skicka ut elektroniska enkäter. Med hjälp av dem ville vi samla in mycket data till små kostnader och samtidigt få en uppfattning om hur revisorerna uppfattar lagändringen.

Enligt Descombe, ska varje frågeformulär ha ett försättsblad som ger en viss information om arrangör, syfte, svarsadress, frivillighet och tack.⁴⁸ Vi tog hjälp av detta råd och skrev ett försättsblad. I vår enkät valde vi att ha med både öppna och stängda frågor. En fördel med stängda frågor är att det är enklare för respondenten att fylla i frågeformuläret. En fördel med de öppna frågorna är att man som forskare kan få djupare information. Men det finns även nackdelar med att ha ett frågeformulär. De stängda svarsalternativen kan vara frustrerande för korrespondenten och kan hindra honom från att svara. De kan även sneddriva resultaten så att de senare speglar forskaren än respondenternas sätt att uppfatta saker och ting.

Frågeformulären ger heller inte forskaren några större möjligheter att kontrollera sanningshalten i respondenternas svar.⁴⁹

För att motverka nackdelarna tog vi hjälp av de tips som Descombe har tagit upp i sin bok. Vi begränsade oss till tio frågor och försökte att formulera frågorna på ett sätt som skulle göra det lättare för respondenterna att förstå.⁵⁰

⁴⁶M. Descombe, forskningshandboken för småskaliga forskningsprojekt inom samhällsvetenskaperna, 2006, s 187

⁴⁷Ibid, s 189

⁴⁸Ibid, s 113

⁴⁹Ibid, s 126

⁵⁰Ibid, s 120

2.6.3 Intervjuer

För att få en djupare och mer detaljerad information för undersökningens tillförlitlighet valde vi att utföra intervjuer med två auktoriserade revisorer. Detta skulle hjälpa oss att gå in mer på djupet än på bredden. Det skulle bli möjligt för oss att dra jämförelser mellan intervjuer och samtidigt ställa följdfrågor på den information intervjuaren kommer att ge oss. Vi använde oss utav en strukturerad intervju som gav oss full kontroll över frågornas och svarens utformning.⁵¹ Vi skrev upp en lista med frågor som vi kände var relevanta för vår studie. Det var viktigt att frågorna skulle ge oss svar på det vi ville undersöka. Eftersom intervjuerna var strukturerade fick både respondenterna besvara samma frågor. Vi formulerade frågorna även här på ett sätt som skulle göra det lätt för respondenterna att förstå.

I intervjuerna tog vi hänsyn till intervjuareffekten. Descombe tar upp att människor svarar olika på hur de uppfattar den person som ställer frågorna. Det spelar även roll vilket ämne som diskuteras.⁵² Frågorna som vi ställer till respondenterna kan anses känsliga eftersom ämnet om anmälningsskyldigheten är känsligt i och med att revisorn måste väga sin anmälningsskyldighet mot sin tystnadsplikt.

Vi valde att inte ha med oss en bandspelare utan vi gjorde båda anteckningar under intervjun som vi sedan sammanställde i resultat och analys. En bandspelare kan påverka människors sätt att prata öppet, och många människor kan känna sig hotade av bandspelarens närvaro.⁵³

2.7 Källkritik

När vi började skicka ut de 45 elektroniska enkäterna hoppades vi på att få minst hälften av dem tillbaka. Men vi fick endast 21 stycken svar av totalt 45 stycken enkäter. Vi skickade en påminnelse till dem som inte hade svarat men fick fortfarande inte tag på fler enkäter. Hur vi kom på idén att ge en påminnelse till de som inte hade svarat var genom boken Johannessen & Tufte⁵⁴ När vi skickade ut enkäterna var det även många som tackade nej, då de är auktoriserade revisorer men inte jobbar som det idag, utan jobbar med andra uppdrag och

⁵¹M. Descombe, forskningshandboken för småskaliga forskningsprojekt inom samhällsvetenskaperna, 2006, s 134

⁵²Ibid, s 138

⁵³Ibid, s 156

⁵⁴ Johannessen & Tufte, *Introduktion till samhällsvetenskaplig metod*, 2003

hade inte mycket svar att ge oss angående anmälningsskyldigheten. Eftersom våra intervjufrågor är känsliga tog vi hänsyn till att revisorerna kanske agerar på ett visst sätt men jobbar på ett annat sätt i verkligheten. Man kanske inte gärna vill säga att man bryter mot lagen eller att man gör fel.

Eftersom våra respondenter valde att hålla sig anonyma tog vi det till vår fördel. De behövde då inte känna sig begränsade eller hindrade vid svar.

Vi har även använt oss av olika artiklar från balans som; Balans nr 10 2002 Revisors skyldighet att anmäla vid misstanke om brott och Engerstedt, urban 2002 Balans nr 10 2002. Med tanke på att den är skriven av revisorer och finns på FRS/SRS hemsida, anser vi att artiklarna är pålitliga källor.

3. Teori

3.1 Teoretisk referensram

När det gäller revision finns det inga generella teorier som man kan använda sig av, istället kommer en beskrivning av revision och revisionsprocessen samt av den ekonomiska brottsligheten. Det finns en hel del ekonomiska brott man kan fördjupa sig i men vi valde att endast gå lite djupare i dem mest förekommande såsom bokföringsbrott, bedrägeri samt skattebrott. Vi har även beskrivit hur en revisor går tillväga vid misstanke av brott efter år 1999:s lagändring. Men för att kunna komma in på den nya lagändringens påverkan beskrev vi kort hur anmälning samt arbetssituationen var innan denna lagändring.

3.2 Revision och revisorns roll

Det finns många olika typer av revision, den externa revisionen, den interna revisionen, den statliga revisionen, den kommunala revisionen, miljörevisionen och den statliga taxeringsrevisionen. Med revision menas att en revisor ska planera, bedöma och granska hur ett bolag har skött sin redovisning, bokföring och förvaltning. Han ska även ge förslag till ledningen i företaget om förbättring.⁵⁵

FAR delar in revision i redovisningsrevision och förvaltningsrevision. I redovisningsrevisionen ska revisorn granska samt bedöma bolagets årsredovisning och räkenskaper. I förvaltningsrevisionen ska en revisor granska och bedöma delårsrapporter, boksluten, budgetar och styrelseprotokoll.⁵⁶

3.2.1 Revisionens bakgrund

Revision har funnits i flera tusentals år tillbaka. De första spåren av revision fann man i Mesopotamien någon gång under 6000 år före Kristus, men även i Babyloniern, vilket var ca 3000 år före Kristus. Under senare tid kom man att hitta spår i länder som Kina, Egypten och Rom. Revisionen expanderades därefter även till Europa. Sverige började att använda sig av

⁵⁵ FAR förlag, Revision – en praktisk beskrivning, Andra upplagan, 2006

⁵⁶ Ibid

revisionen senare än andra länder, man använde sig av det så sent som på 1600- talet och då främst i till exempel banker.⁵⁷

Under 1800- talet kom revisionen att kopplas samman med hur företagsformen var på den tiden. ”*Startpunkten hävdas vara bildandet av revisororganisationen ”Society of Accountants” i Edinburgh 1853*”.⁵⁸ På den tiden var ett företag byggt på ett sådant sätt att ägandet var skilt från företagsledningen, där ledningen hade kontroll över redovisningen, den finansiella rapporten, samt hur denna rapportering skulle vara uppbyggd. Syftet med att kontrollera dessa var främst för investerarnas intresse. Rapporten skulle granskas av en person som hade kunskap på expertnivå inom ekonomi. Denna granskning skulle sedan föras fram i form av en revisionsberättelse.⁵⁹

3.2.2 Revision utvecklas i Sverige

År 1895 kom en ny aktiebolagslag som innebar att revisorer nu var ett krav i ett aktiebolag. Lagen ställde inga villkor på vilken kompetens denna revisor skulle ha därför var det inte många som var så kunniga inom området att de kunde hitta fel i redovisningarna. Den revisor som utvaldes av ägarna var en respekterad man som man hade tillit till och som fick bära en hel del ansvar.⁶⁰

Trots att inget krav på att ha en auktoriserad revisor i aktiebolag fanns så valde man år 1912 att för första gången i Sverige auktorisera sex revisorer. De enda kraven för att man skulle kunna vara en auktoriserad revisor var att bli examinerad med inriktning på revision från Handelshögskolan i Stockholm.⁶¹

En av dessa sex första auktoriserade revisorer kom att bli väldigt stor och ett ideal för revisionens utveckling, inte bara i Sverige utan även i Norden.⁶²

⁵⁷ T. Svanström, Revision och rådgivning-efterfrågan, kvalitet och oberoende, No.64, 2008, s. 1

⁵⁸ Ibid, s. 1-2

⁵⁹ Ibid, s. 2

⁶⁰ Ibid

⁶¹ Ibid

⁶² Ibid

Genom åren kom antalet auktoriserad revisor att öka. Ju fler de blev desto fler krav ställdes för att bli en auktoriserad revisor. År 1923 kom revisionsorganisationen Föreningen Auktoriserade Revisorer att offentliggöra dessa krav.⁶³

Efter den tiden blev kraven på bokföringsskyldighet allt större. Man ansåg att revisorns granskning inte var tillräcklig eftersom det blev svårare att sköta allt på egen hand, utan nu skulle man behöva hjälp utifrån. Därför ville man att ett införande av allmän revisionsplikt skulle ske. Av den orsaken att antalet kvalificerade revisorer inte var många ansåg man inte att ett införande av krav på revisorerna i aktiebolagen inte var möjligt. Detta då det medförde stora kostnader, speciellt för dem mindre bolagen. År 1978 menade Brottsförebyggande rådet att det just är de mindre företagen som drabbas av ekonomisk brottslighet och att man ändå borde införa den allmänna revisionsplikten. Detta skulle gälla för alla aktiebolag, stora som små.⁶⁴

3.3 Revisor

Ordet revisor kommer från latin och betyder ”en lyssnare”. Tanken bakom benämningen var att revisorerna förr i Rom hade en uppgift att sitta och lyssna på muntliga redogörelserna till skillnad från idag då man gör allt skriftligt. Ju fler fel gällande belopp de hittade i redovisningarna desto mer pengar fick dem i ersättning.⁶⁵

En revisor kan ha olika tjänster. De flesta revisorerna är antingen en godkänd revisor eller en auktoriserad revisor, men man kan även vara en miljö- och intern revisor. En revisor bestäms av en förening, ett företag eller en annan sammanslutning för att arbeta med revision och andra redovisningsfrågor. En av revisorernas viktigaste uppgift är att enligt god redovisningssed granska ett bolags årsredovisning och se till alla intressenternas bästa.⁶⁶

Dagens lag säger att en revisor ska vara kunnig inom redovisning och ekonomi. I ideella föreningar finns det inga krav på att revisorn behöver ha en ekonomisk utbildning, endast att

⁶³T. Svanström, Revision och rådgivning-Efterfrågan, kvalitet och oberoende, Series B, No. 64, 2008, s. 2-3

⁶⁴ Ibid, s. 3

⁶⁵ T. Svanström, Revision och rådgivning-Efterfrågan, kvalitet och oberoende, Series B, No. 64, 2008

⁶⁶ FAR förlag, Revision – en praktisk beskrivning, Andra upplagan, 2006

han är pålitlig och vill intressenternas bästa. I aktiebolag är det ett krav att en revisor ska vara godkänd eller auktoriserad revisor.⁶⁷

3.3.1 Godkänd Revisor – Auktoriserad revisor

Likheten mellan en godkänd revisor samt auktoriserad revisor är:

- Avlagt revisorexamen hos Revisorsnämnden enligt RL 4 §
- Arbeta inom revision enligt RL 4 §
- Bor i Sverige eller en annan stat inom EES enligt RL 4 §
- Varken vara i konkurs eller ha förbud av Sverige eller en annan stat enligt i RL 4 §

Skillnaden mellan en godkänd revisor och en auktoriserad revisor är:

Godkänd revisor

- Teoretisk utbildning
- 120 poäng med företagsekonomisk inriktning - kandidat examen
- Minst tre års praktik

Auktoriserad revisor

- En universitets- eller högskoleutbildning
- 160 poäng med ekonomisk inriktning - Arbeta inom revision enligt RL 4 §
- Minst fem års praktik
- Varken vara i konkurs eller ha förbud av Sverige eller en annan stat enligt i RL 4 §

⁶⁷ FAR förlag, Revision – en praktisk beskrivning, Andra upplagan, 2006

3.3.2 Enligt god sed

En revisor ska utföra sina uppgifter enligt god redovisningssed, han ska även följa en god revisorsed samt en revisionsed. Detta enligt aktiebolagslagen. Dessa tre begrepp liknar varandra, och kan lätt blandas ihop. Nedan beskrivs de var för sig: ⁶⁸

God revisor sed – handlar om yrkesetiska regler för revisorer. En revisor ska visa att han är pålitlig. ⁶⁹

God revisionsed – väsentlighet och risk är viktiga begrepp för att följa en god revisionsed. Innan en revisor uttalar sig ska han ha kunskap, erfarenhet och omdöme. ⁷⁰

God redovisningssed – är normer och regler för bokföring, bokslut samt olika finansiella rapporter. Det är en norm som säger hur granskningen ska se ut, inte hur en revisor själv ska göra. ⁷¹

3.3.3 Revisorns tystnadsplikt

Innan anmälningsskyldigheten infördes hindrades revisorn av tystnadsplikten att anmäla ett ekonomiskt brott till en åklagare eller polis. Det enda sättet för revisorn att agera vid misstanke om brott var då att påpeka detta till företagsledningen samt att anmärka det i revisionsberättelsen. ⁷²

För att en revisor ska kunna revidera måste han kunna ha tillgång till bolagets räkenskaper samt till ett visst bolags interna information. Det är en väldigt betydelsefull och hemlig information som bolaget skyddar. För att en revisor ska kunna ha tillgång till denna information måste han visa bolaget att han är väldigt pålitlig och att inget av information om bolaget hamnar fel. Enligt revisorlagen får inte en revisor lämna ut upplysningar eller information som han känner till om bolaget han arbetar för eller i, om det kan vara skadligt för bolaget. Han får inte heller använda sig av uppgifter som han erhåller i sitt arbete utanför arbetet, till sin fördel eller till att skada eller skapa nytta för någon annan person. ⁷³ Men

⁶⁸ Cassel, *Den reviderade revisorsrollen*, s.61

⁶⁹ Ibid

⁷⁰ Ibid

⁷¹ I prop. 1997/98:99 *Aktiebolagets organisation*, s. 147 f.

⁷² R. Skog, *Ekonomiska brott i aktiebolag - revisorns handlingsplikt enligt ABL*, Tredje upplagan, 2006, s. 7

⁷³ Ibid, s.1

tystnadsplikten gäller inte om en revisor misstänker ett ekonomiskt brott och vill anmäla det till styrelse, åklagare eller polis. Enligt FAR gäller även inte tystnadsplikten om det finns en anmärkning i revisionsberättelsen. Revisorn får inte berätta om det som står i revisionsberättelsen men han får berätta om anmärkningen i revisionsberättelsen. I aktiebolagslagen regleras tystnadsplikten och har följande lydelse:

”En revisor får inte till en enskild aktieägare eller utomstående *obehörigen* lämna upplysningar om sådana bolagets angelägenheter som han får kännedom om när han fullgör sitt uppdrag, om det kan vara till skada för bolaget.”⁷⁴

När anmälningsskyldigheten infördes lade man till ordet *obehörigen*. Med det menas att revisorn i vissa fall får avslöja uppgifter, fastän det kan vara skadligt för företaget.⁷⁵ Uppgifter får avslöjas för styrelse och polis när en misstanke om brott har skett och då man vill anmäla brottet. Dessa uppgifter ska även lämnas till den revisor som efterträder den gamla revisorn. Han ska ha tillgång till revisionsberättelsen.

3.3.4 Revisorns anmälningsskyldighet

År 1999 blev revisorn skyldig att anmäla en misstanke om ett ekonomiskt brott till en åklagare. Det finns flera olika anledningar till varför lagen uppkom men den största anledningen var att försöka minska antalet oseriösa företagsledare. I och med att denna lag uppkom, började revisorns roll att debatteras. En revisor ska vara oberoende och hemlighålla viktig information.

När en revisor misstänker ett brott ska han anmäla det till styrelsen och därmed avgå sitt uppdrag i företaget⁷⁶. Denna avgång är en förtidsavgång eftersom man lämnar bolaget och sitt uppdrag tidigare än han egentligen skulle. För att göra detta måste han anmäla det till registreringsmyndigheten. Vid anmälan till registreringsmyndigheten skall man ta med all information om den granskning man har hunnit göra i bolaget samt de punkterna angående misstänkandet om brott.⁷⁷ Om en revisor vid en anmälan lämnar felaktig information som kan

⁷⁴ Aktiebolagslagen (1975:1 385) 10 kap 37§

⁷⁵ Hirschfeldt, Johan i Karpov, 2001/02, s 1278

⁷⁶ T. Gregow, Sveriges Rikes Lag, 2008, Aktiebolagslagen(2005:55) 9 kap. 22§

⁷⁷ R. Skog, Ekonomiska brott i Aktiebolag -revisorns handlingsplikt, 2008, s.61, Aktiebolagslagen(2005:55) 9kap.23§

komma att skada bolaget blir han skadeståndsskyldig. Han ska då ersätta den skada han har orsakat företaget.⁷⁸

Revisorns svårighet vid misstanke om brott kan vara att han kan göra två misstag. Det första är att inte anmäla och att det med tiden visade sig vara ett brott. Det andra misstaget som kan göras är att anmäla men att det visade sig att det inte var ett brott.⁷⁹

3.4 Ekonomisk brottslighet

Ekonomisk brottslighet är ett begrepp som beskriver flera olika varianter av brott.

Det som skiljer ett ekonomiskt brott från ett annat brott är att ett ekonomiskt brott sker inom en näringsverksamhet och syftar till en ekonomisk vinning. Detta har gjorts på olika sätt. Som exempel kan tas att man inte har bokfört höga intäkter utan fört in dem i sina redovisningar till ett mindre värde, eller att höja sina kostnader i redovisningarna till ett värde som överstiger deras verkliga kostnader.

Under nästa rubrik kommer flera av dessa brott beskrivas. De brotten riktar sig främst mot staten, företag samt enskilda företag. Dock finns det två ekonomiska brott som inträffar mer än andra. Dessa två är bokföringsbrott och lika typer av skattebrott.

Enligt BRÅ har brottsmisstankarna ökat en hel del efter lagändringen år 1999. Det är bevisat att branscher som är i en omgivning av mycket kontakter och människor begår ekobrott mer ofta än andra. Exempel på sådana företag är restauranger, taxi, frisörsalonger och byggföretag. Typ av ekobrott kan vara hantering av svartarbete, oredovisade intäkter samt försenade årsredovisningar.⁸⁰

⁷⁸ T. Gregow, Sveriges Rikes Lag, 2008, Aktiebolagslagen(2005:55) 29 kap. 2§

⁷⁹R. Skog, Ekonomiska brott i Aktiebolag -revisorns handlingsplikt, Tredje upplagan, 2006, s.61

⁸⁰ Brottsutvecklingen i Sverige fram till år 2007, kapitel: Ekonomisk brottslighet

3.4.1 Olika typ av brott

Brott skall anmälas vid misstanke. Vissa av dessa brott är mer aktuella idag än andra. De mest aktuella kategoriseras nedan:

Bokföringsbrott (BrB 11 kap)

Det är en skyldighet att bokföra alla viktiga uppgifter samt att redovisa alla affärshandlingar. Man döms för bokföringsbrott då man undanhåller viktig räkenskapsinformation och eller lämnar in uppgifter som inte är korrekta i bokföringen. Man kan även dömas för bokföringsbrott om man låter bli att bokföra viktiga affärshandlingar.

Om brottet inte är alltför grovt kan man dömas till böter eller högst två års fängelse. Om brottet däremot skulle vara grovt, kan man dömas till grovt bokföringsbrott till minst sex månader i fängelse och högst sex år.⁸¹

Skattebrott (Skattebrottslagen)

Det är en skyldighet att lämna in riktiga uppgifter samt en deklaration till myndigheten. Man döms för skattebrott om man inte lämnar in deklarationen eller lämnar oriktiga uppgifter som kan leda till att skatten räknas eller återbetalas på ett felaktigt sätt. Det finns vissa undantag för skattebrott då det handlar om muntliga uppgifter.⁸²

Oredlighet mot borgenärer (BrB 11 kap)

Det är en skyldighet för gäldenären att vara lojal gentemot sina borgenärer. Man döms för oredlighet mot borgenärer då man vid obestånd förstör eller gör sig av med egendom som har ett stort värde. Vid grovt brott döms man för grovt oredlighet mot borgenärer till fängelse i minst sex år.⁸³

⁸¹ BrB 11 kap 5§, Lag (2005:242)

⁸² Skattebrottslagen 2 §, Lag (1996:658)

⁸³ BrB 11 kap 1§, Lag (2005:242).

Bedrägeri (BrB 9 kap.)

Det är en skyldighet att tala om korrekt information utan att vilseleda eller förvirra. Man döms för bedrägeri då man vilseleder en person att agera eller att inte agera, vilket leder till att man skadar personen man vilselett för att gynna sig själv som gärningsman.⁸⁴

Svindleri (BrB 9 kap.)

Det är en skyldighet att inte sprida vilseledande information för att påverka kostnaden på en vara, aktie eller annan egendom. Man döms för svindleri, då man strider emot denna skyldighet. Man döms för svindleri till böter eller högst två års fängelse. Vid grovt svindleri döms man för grovt svindleri minst sex månader och högst sex år.⁸⁵

Penninghäleri (BrB 9 kap.)

Det är en skyldighet att förmedla stulna ägodelar samt att förmedla de stulna ägodelarnas ursprung. Man döms för penninghäleri, då man ger möjligheter för någon annan att dra nytta av ett brottsligt förvärv. Man döms även för penninghäleri, då man döljer egendomens ursprung. Vid grovt pennighäleri döms man till minst sex månaders fängelse och högst sex år.⁸⁶

Förskingring (BrB 10 kap.)

Det är en skyldighet att, om man fått någon annans egendom i sin besittning, inte bryta ut förtroendet för den personen genom att lämna ut hemlig information om egendomen. Strider gärningsmannen mot denna skyldighet genom att få egen nytta och utför skada mot den berättigade döms man för förskingring. Vid grovt brott döms man för grovt förskingring som ger fängelse i högst två år.⁸⁷

⁸⁴ BrB 9 kap 1 §, *Lag (1986:123)*.

⁸⁵ *Ibid* 9§, *Lag (1993:207)*.

⁸⁶ *Ibid* 6 a §, *Lag (1999:164)*.

⁸⁷ BrB 10 kap 1§, *Lag (1986:123)*

Trolöshet mot huvudman (BrB 10 kap.)

Det är ett ansvar att ha ett förtroende för huvudmannen samt att man inte skadar denne. Uppstår det en trolöshet genom att man missbrukar någon eller sköter sina uppgifter fel, döms man för trolöshet mot huvudman. Man döms till böter, eller fängelse i högst två år. Om detta brott är grovt döms man till grovt trolöshet mot huvudman till fängelse minst sex månader och högst två år.⁸⁸

3.4.2 De vanligast förekommande ekonomiska brotten

Vad menas egentligen med bokföringsbrott? Att göra sig skyldig till bokföringsbrott innebär att man inte fullföljer redovisningsreglerna såsom att lämna oriktiga uppgifter eller att inte bokföra på ett korrekt sätt. Detta kan medföra stora problem som att t.ex. inte kunna utföra ett helt ekonomiskt resultat eller att kunna bedöma en finansiell ställning. Att utföra ett ekonomiskt brott leder till att man inte kan fullfölja hela sin process.⁸⁹ Det menas att man, när som helst, ska kunna undersöka den löpande bokföringen för att därmed ha en bild av hur det egentligen går för företaget.⁹⁰

Det mest förekommande anmälda ekonomiska brott är just bokföringsbrott. Detta enligt ett register för antalet anmälningar. Det här registret innehåller antalet anmälningar samt antalet åtalade. Varje år registreras mellan 4000-5000 anmälningar om misstanke av brott samt ungefär 1000 blir åtalade för just detta brott.⁹¹

Det näst vanligast inträffande brottet är skattebrotten. Här är det knappt 1000 personer som åtalas enligt skattebrottslagen varje år.⁹²

Det tredje mest förekommande brottet är de olika brotten mot borgenärer. Här är det så lite några hundra personer som blir åtalade.⁹³

Varför är just bokföringsbrott det mest förekommande brottet?

Bokföringsbrott uppträder oftast just i kombination med de två andra mest förekommande

⁸⁸ BrB 10 kap 5§, *Lag (1986:123)*

⁸⁹ L. Emanuelsson Korsell, Bokföringsbrott- en studie i selektion, Avhandlingsserie nr 13, 2003, s.2

⁹⁰ Ibid, s.48

⁹¹ Ibid, s.2

⁹² Ibid, s.3

⁹³ Ibid

brotten som nämndes ovan, skattebrott samt brott mot borgenärer. Oftast leder inte anmälningar gällande skattebrott samt brott mot borgenärer till åtal. Eftersom anmälningar om bokföringsbrott oftare leder till ett åtal så blir det den mest förekommande då flest brott upptäcks här.⁹⁴

De tre ovan nämnda brotten utgör den största delen av de ekobrott som förekommer, och tillsammans utgör dem 90 % av alla ekobrott.⁹⁵

Mellan åren 2003-2007 har antalet brott ökat en hel del. Anmälningar kring bokföringsbrott var 8700 stycken år 2007 jämfört med år 2003:s 4000-5000 anmälningar.⁹⁶

3.5 Utveckling av brottsanmälningar under 1990-talet och framåt

År 1990 var antalet anmälningar cirka 12 000 per år. Endast fem år efter hade anmälningarna ökat till 16 000 per år. Detta kom man att koppla till den dåvarande finanskrisen som ledde till att flera företag kom att gå under. På grund av den dåliga tiden för de olika bolagen upptäckte man de olika ekonomiska brotten som uppstod i dessa företag. Dessa upptäckter gjorde att det blev stor fokus på de ekonomiska brotten.⁹⁷ I slutet av år 1990 kom anmälningarna att minska en hel del. När man sedan kom in på år 2000 började antalet anmälningar att ytterligare en gång att öka. Sedan dess har antalet anmälningar endast ökat, och BRÅ menar att det i framtiden endast kommer att förekomma fler misstankar om brott.⁹⁸

För att ge en lite djupare bild av vissa ekonomiska brott som vi valt att studera lite djupare, så kommer vi att presentera brottstatistik för: Bokföring, borgenärer samt skatter.

Bokföringsbrott - Redan från år 2000 har man sett en rejäl ökning av anmälningar gällande just bokföringsbrott. Mellan åren 2000-2007 har antalet anmälningar ökat med 217,5 procent

⁹⁴ L. Emanuelsson Korsell, Bokföringsbrott- en studie i selektion, Avhandlingsserie nr 13, 2003, s.5

⁹⁵ Brottbyganderådet. Kapitel: Ekonomisk brottlighet, s.313

⁹⁶ Ibid, s.314

⁹⁷ Ibid, s.315

⁹⁸ Ibid

vilket är en väldigt stor ökning.⁹⁹ Som man har märkt är bokföringsbrott det mest förekommande brottet och som har kommit att öka drastiskt.

Borgenärsbrott – Till stor del så har denna typ av brottsmisstankar kommit att minska en hel del. En liten ökning skedde år 2002 men det var av tillfällig natur, i fortsättningen fram till vad man har sett idag har det fortsatt att sjunka.¹⁰⁰ Sammanlagt var det 2895 personer som blev misstänka för brott mot borgenärer samt gällande bokföringsbrott år 2007.¹⁰¹

Skattebrott – Denna typ av brott har varit växande en längre tid. Tittar man från åren 2003-2004 har anmälningar av denna typ av brott ökat med hela 141,8 procent. Mellan åren 2004-2006 har antalet anmälningar minskat med en låg procentsats men sedan fortsatt att växa med ungefär 160 procent år 2007.¹⁰² Cirka 1806 personer kom att misstänkas för skattebrott år 2007.¹⁰³

3.6 Revisorns åtgärder vid misstanke om brott

Bestämmelser om revisorns anmälningsskyldighet:¹⁰⁴

”**42 §** En revisor ska vidta de åtgärder som anges i 43§ och 44 §, om han eller hon finner att det kan misstänkas att en styrelseledamot eller den verkställande direktören inom ramen för bolagets verksamhet har gjort sig skyldig till brott enligt någon av följande bestämmelser:

1.9 kap. 1, 3, 6a och 9 §§, 10 kap. 1, 3, 4 och 5 §§, 11 kap. 1, 2, 4 och 5 §§, 17 kap. 7 § samt 20 kap. 2 § brottsbalken, och 2. 2, 4, 5 och 10 §§ skattebrottslagen (1971:69).”¹⁰⁵

”**43 §** En revisor som finner att det föreligger sådan brottsmisstanke som avses i 42 § ska utan oskäligt dröjsmål underrätta styrelsen om sina iakttagelser. Någon underrättelse behöver dock inte lämnas, om det kan antas att styrelsen inte skulle vidta några skadeförebyggande åtgärder

⁹⁹ Brottsbygganderådet. Kapitel: Ekonomisk brottlighet, s.316

¹⁰⁰ Ibid

¹⁰¹ Ibid, s.320

¹⁰² Ibid, s.316-317

¹⁰³ Ibid, s.320

¹⁰⁴ ABL KAP 9 42-44 §§.

¹⁰⁵ Ibid, 42§

med anledning av underrättelsen eller en underrättelse av annat skäl framstår som meningslös eller stridande mot syftet med underrättelseskyldigheten. Lag (2009:76).”¹⁰⁶

”44 § Senast fyra veckor efter det att styrelsen har underrättats enligt 43 § första stycket skall revisorn avgå från sitt uppdrag. När revisorn anmäler detta enligt 23 §, skall han eller hon i en särskild handling till åklagare redogöra för misstanken samt ange de omständigheter som misstanken grundar sig på.

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

1. den ekonomiska skadan som förekommit på grund av det misstänkta brottet har ersatts och övriga ogynnsamma verkningar av gärningen har avhjälpats,
2. det misstänkta brottet redan har anmälts till polismyndighet eller åklagare, eller
3. det misstänkta brottet är obetydligt.

I de fall som avses i 43 § andra stycket skall revisorn, om anmälan om det misstänkta brottet inte redan har lämnats till polismyndighet eller åklagare, utan oskäligt dröjsmål avgå från sitt uppdrag och lämna en sådan handling som anges i första stycket.”¹⁰⁷

Sammanfattningsvis förmedlar de nya reglerna att en revisor ska berätta för styrelsen om någon typ av misstanke om ekonomiskt brott har skett. Senast fyra veckor efter det ska han avgå från sitt uppdrag och anmäla sin misstanke om det ekonomiska brottet till en åklagare. Om det misstänkta brottet är obetydligt eller redan har anmälts till polis eller åklagare blir revisorn inte längre skyldig för att vidta åtgärder gällande brottet.

3.6.1 Steg för steg

Det första en revisor bör göra när han misstänker ett brott är att bedöma ifall brottet är betydligt enligt företagsekonomisk synvinkel. Men det är en fin linje mellan ett betydligt samt ett obetydligt brott. *Men kan brott vara obetydligt?*

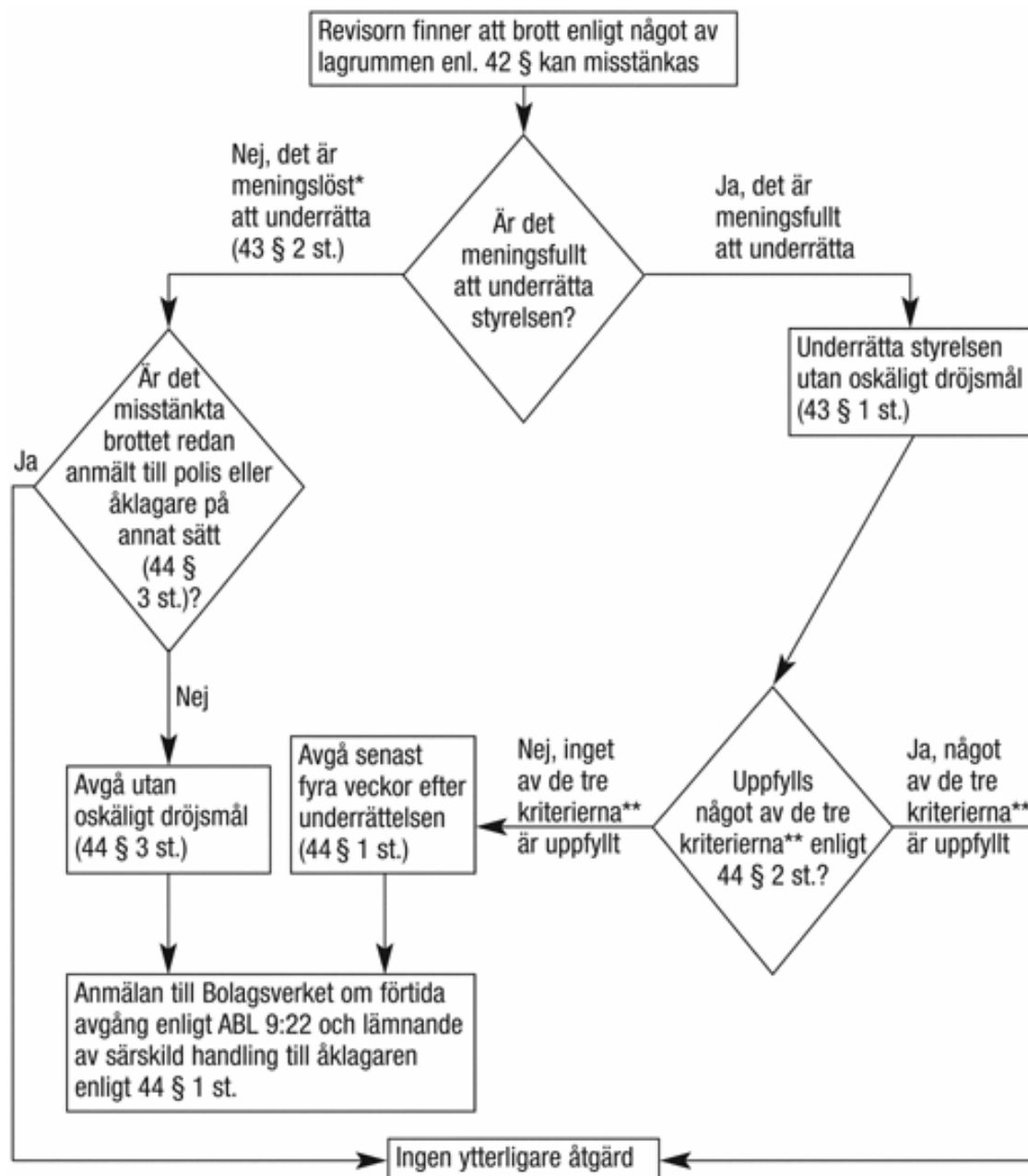
Företag borde inte få begå skattebrott, bokföringsbrott eller bedrägeri även om det gäller små belopp. Sådana brott förekommer ofta. Detta uppskattas inte av företagets kunder och

¹⁰⁶ ABL KAP 9 43§

¹⁰⁷ Ibid 44§

intressenter. Därför måste revisorn agera med stöd av god revisionssed. ¹⁰⁸ Så nej, ett brott kan inte vara obetydligt.

¹⁰⁸Dahlquist och Holmquist, 2004



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

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

Figur 1 – Schema över revisorns åtgärder vid misstanke om brott FAR, 2002, s. 581

3.6.2 Tillämpning i praktiken

Revisorn ska agera om han anser att det kan misstänkas att brott har begåtts. Bakom rekvisitet *kan misstänkas* finns för närvarande ingen praxis. Detta kan göra det svårt för revisorerna att tolka misstanken och att utföra tillämpningen av lagen i praktiken.¹⁰⁹ Enligt ABL finns det även flera begrepp som revisorn måste ta itu med. Efter att revisorn upptäcker att ett brott har uppkommit måste han meddela styrelsen om brottet *utan dröjsmål*. Styrelsen och VD:n har då *fyra veckor* på sig att åtgärda de misstankarna som revisorn har anmält.¹¹⁰

Eftersom bedömningen är svår att utföra i praktiken varierar den från situation till situation. För att kunna göra en bedömning av vilken misstankegrad som ska gälla har ekobrottsmyndigheten gjort en så kallad *misstanketrappa*. Där har man försökt beskriva graden av misstanke.¹¹¹

Ställt utom rimligt tvivel

Tillräckliga skäl

Sannolika skäl

Skälig misstanke

kan misstänkas

anledning anta

Figur 2 Misstanketrappan, Ekobrottsmyndighetens Rapport, 2004

3.6.3 Skälig misstanke

Enligt misstanketrappan har rekvisitet *kan misstänkas* en låg misstankegrad. Den ligger precis över *anledning anta*. Därför måste en förundersökning göras redan vid första steget. Med det menas att revisorns anmälningsskyldighet påbörjas tidigt. För att en åklagare ska kunna väcka

¹⁰⁹ RevU 4 Revisorns åtgärder vid misstanke om brott respektive penningtvätt (december 2007)

¹¹⁰ Engerstedt, urban 2002 Balans nr 10 2002

¹¹¹ Misstanketrappan, Ekobrottsmyndighetens Rapport, 2004

åtal krävs det att han ska ha tillräckliga skäl för åtalet. Har man inte tillräckligt starka bevis läggs förundersökningen ner.¹¹²

Ekobrottsmyndigheten bedömer att rekvisitet, *kan misstänkas*, ligger på en misstankegrad på 5-20 procent.¹¹³ Denna procentsats anses vara väldigt låg. För att en revisor ska vara väldigt misstänksam att ett brott kan ha skett ska bevisgraden ligga mellan 51-100 procent.¹¹⁴ En anmälan som inte leder till åtal kan skada företaget och dess intressenter därför är det viktigt att ha en tillräcklig hög bevisgrad så att man inte skapar problem med företaget.¹¹⁵

3.6.4 Utan oskäligt dröjsmål

Revisorn ska, *utan oskäligt dröjsmål*, tala om för styrelsen om sin misstanke om brott i företaget.¹¹⁶ *Utän oskäligt dröjsmål* anger ingen exakt tid för när revisorn ska berätta om sina misstankar till styrelsen men de ska in inom en skälig tid. Bedömningen varierar från fall till fall.¹¹⁷ Enligt tidigare studier visar det att 97 procent av revisionskåren bedömer *utan oskäligt dröjsmål* som mindre än fyra veckor, vilket har utvecklats med tiden och blivit enhetlig.¹¹⁸

3.6.5 Fyra veckor

Revisorn ska avgå senast *fyra veckor* efter att styrelsen har informerats om brottet.¹¹⁹ Med det menas att styrelsen har maximalt fyra veckor på sig att ta itu med det misstänkta brottet. Revisorn är skyldig att skicka sin anmälan till åklagare om inga åtgärder sker. Innan hade styrelsen endast två veckor på sig att ta itu med det misstänkta brottet men det har nu ändrats till fyra veckor. Detta på grund av att två veckor var för kort tid tyckte man.¹²⁰

¹¹² FAR INFO 2003:252

¹¹³ Kent Madstedt på Ekobrottsmyndigheten

¹¹⁴ undersökning från BRÅ

¹¹⁵ FAR INFO 2003:252

¹¹⁶ I ABL kap 9 43§

¹¹⁷ Balans nr 10 2002 Revisors skyldighet att anmäla vid misstanke om brott: Praxis finns - men fortfarande är många negativa till lagen

¹¹⁸ Engerstedt, urban 2002 Balans nr 10 2002

¹¹⁹ ABL kap 9 44§

¹²⁰ Engerstedt, urban 2002 Balans nr 10 2002.

4. Resultat och Analys

Vi har kommit fram till våra slutsatser genom att analysera vårt resultat. I detta kapitel kommer vi att koppla vår empiri med vår teori. Vi kommer att svara på de frågeställningar som vi har tagit upp i problemformuleringen. För att göra läsningen lättare ställer vi upp frågorna här:

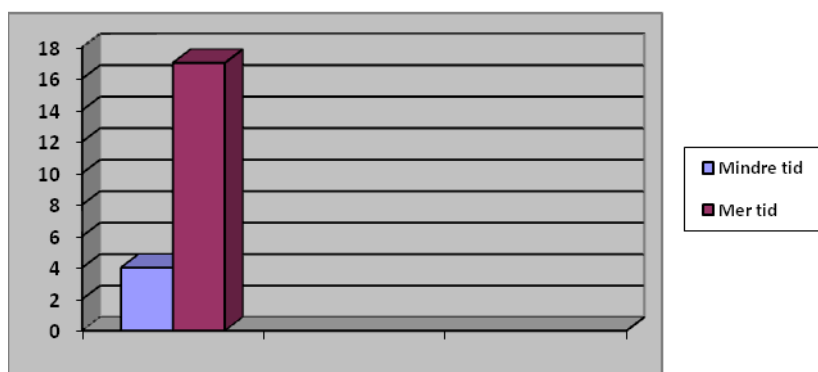
- Har lagändringen sedan år 1999 underlättat eller försvårat arbetsgången för revisorerna?
- Hur används och tolkas denna lagändring av revisorerna?
- Vad anser revisorer idag om lagändringen? Har dem fortfarande en negativ ställning till den?
- Har revisorns kundrelation påverkats av lagändringen?
- Har anmälningarna förändrats med åren?
- Har den gett positiva eller negativa förändringar för dem? *Denna punkt kommer att behandlas kontinuerligt i de ovannämnda punkterna.*

Av de 45 webbenkäter vi skickade in, fick vi 21 svar från både auktoriserade och godkända revisorer. Vi fick in 9 svar från godkända revisorer och 12 svar från auktoriserade revisorer. Vi har även intervjuat två auktoriserade revisorer. De intervjuade revisorerna ville inte uppges via namn, därför kommer vi fortsättningsvis i uppsatsen att kalla dem för Respondent A och Respondent B.

Nedan följer Resultatet och analysen av webbenkäten samt Respondent A och B: s intervjuer.

4.1 Har lagändringen sedan år 1999 underlättat eller försvårat arbetsgången för revisorerna?

Enligt vår undersökning var det 17 respondenter av de som hade jobbat innan lagändringen 1999 som kände att de inte lägger *mer* tid åt att granska företagets finansiella information än vad de gjorde innan lagändringen. De resterade 4 respondenter kände att de lägger *mer* tid i och med att man måste vara extra noggrann och detta tar tid.



Respondent A kände att införandet av lagen som är idag en skyldighet kan göra så att revisorn råkar illa ut om han väljer att avstå ifrån den, därför är det viktigt att ge mycket tid åt lagarna och att vara påläst.

Respondent B kände att revision jobbet handlar redan mycket om att planera, samla information och slutligen rapporterna men efter att lagändringen har införts så har planeringen blivit mycket viktigare och motsvarar ungefär minst 20 procent av jobbet. Alltså, ja han arbetar mer än vad han gjorde innan lagändringen uppkom. Men han ansåg inte att detta var något negativt då hela rapporteringen endast undersöks mer effektivt idag än vad den gjorde tidigare.

4.2 Vad anser revisorer idag om lagändringen? Har man fortfarande en negativ ställning till den?

Som nämnt i uppsatsens bakgrund hade revisorerna en negativ inställning till lagen vid uppkomsten 1999.¹²¹

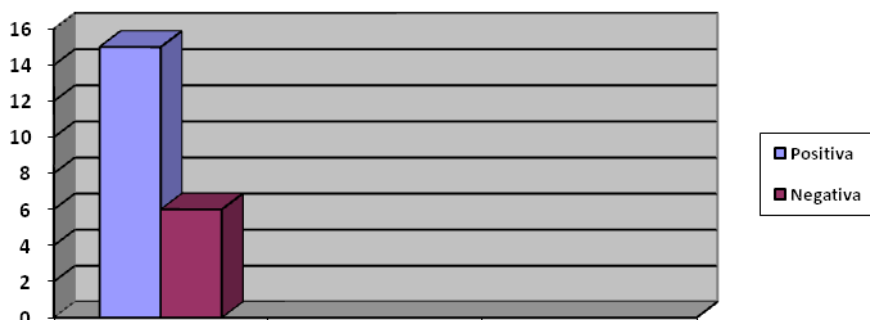
Ungefär två år efter uppkomsten av lagen märkte man att det började uppstå en större acceptans för anmälningsskyldigheten, fler och fler revisorer började se lagen som positiv och som ett slags skydd för sig själva.¹²² Ytterligare två år efter det publicerades en undersökning där det uppkommer att ännu fler revisorer hade blivit positiva till lagen.¹²³

¹²¹R. Skog, Ekonomiska brott i aktiebolag - revisorns handlingsplikt, 2000

¹²² Så tycker revisorerna om den lagstadgade anmälningsskyldigheten, balans 8-9/2000

¹²³Revisorernas skyldighet att anmäla vid misstanke om brott, balans 10/2002

I vår undersökning visade det sig att 15 av våra respondenter var positiva till lagen och resterande 6 var negativa. Med det antas att det har uppkommit mer och mer acceptans av revisorerna under åren.



Majoriteten svarade att de ställde sig positiva till lagen eftersom de kände att det var ett slags stöd för de som ska granska företag.

Respondent A och B var eniga om att den negativa inställningen till anmälningsskyldigheten hade mycket att göra med att det står i konflikt med tystnadsplikten. Respondent A sa även att han personligen inte skulle välja att tillämpa anmälningsskyldigheten framför tystnadsplikten. Detta stämmer överens med studierna (Revisorns skyldighet att anmäla vid misstanke om brott, balans 10/2002 & Så tycker revisorerna om den lagstadgade anmälningsskyldigheten, balans 8-9/2000) som säger att många revisorer ständigt måste göra avvägningar mellan tystnadsplikten och anmälningsskyldigheten.¹²⁴ Detta leder vidare till den negativa inställningen som vissa revisorer har än idag.

4.3 Hur används och tolkas denna lagändring av revisorerna?

Publicerade studier (Revisorns skyldighet att anmäla vid misstanke om brott, balans 10/2002 & Så tycker revisorerna om den lagstadgade anmälningsskyldigheten, balans 8-9/2000) säger att det finns flera oklarheter av lagen och syftar till lagtexten (ABL 10:42) där det står att revisorn ska vidta åtgärder om han anser att *det kan misstänkas brott*.¹²⁵ Om något *kan misstänkas*, sträcker sig långt ifrån ifall något brott verkligen har begåtts. Vi antar att det kan vara svårt

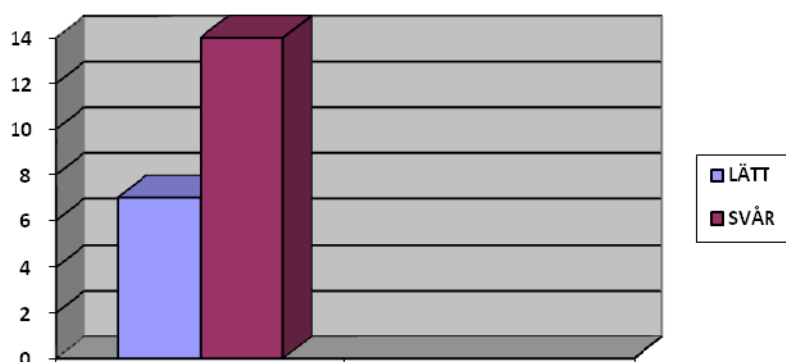
¹²⁴Revisorns skyldighet att anmäla vid misstanke om brott, balans 10/2002

¹²⁵ Ibid

för en revisor att kunna veta när han ska anmäla sin kund. Han måste vara mycket påläst och väldigt säker på sin sak gällande tid och väsentligt brott.

Detta är ett problem som ekobrottsmyndigheten har tagit upp. Många revisorer vet inte när de ska anmäla och drar sig undan från att anmäla ett brott redan vid en låg grad av misstanke.¹²⁶ En låg grad av misstanke ligger mellan 5-20 procent. Ekobrottsmyndigheten anser att revisorerernas osäkerhet är ett problem eftersom de vill att en utredning ska sättas igång så tidigt som möjligt. Alla revisorer har rätt till att prata om sina misstankar för ekoåklagare samtidigt välja att vara anonyma. Detta riskerar inte något i förhållande med tystnadsplikten och förhållandet mellan dem och deras kunder.¹²⁷ Ekobrottsmyndigheten ger revisorererna en möjlighet att kunna diskutera sina brottsmisstankar innan de bestämmer sig, om de vill anmäla brottet eller inte. Att man som revisor kan vända sig till ekobrottsmyndigheten för att prata om sina misstankar verkar inte de flesta revisorererna ha ett hum om.¹²⁸

Enligt vår enkätstudie tyckte 7 revisorer att lagändringen var lätt att tolka och att användas i praktiken medan 14 revisorer kände att lagändringen var svår att tolka och användas i praktiken.



Respondent B ansåg att bevisgraden bör ligga på minst 40-50 procent istället för de små 5-20 procenten. Han trodde även att många revisorer inte anmäler eftersom de behöver en högre bevisgrad än det som redan står i lagarna.

¹²⁶ Så tycker revisorererna om den lagstadgade anmälningsplikten, balans 8-9/2000

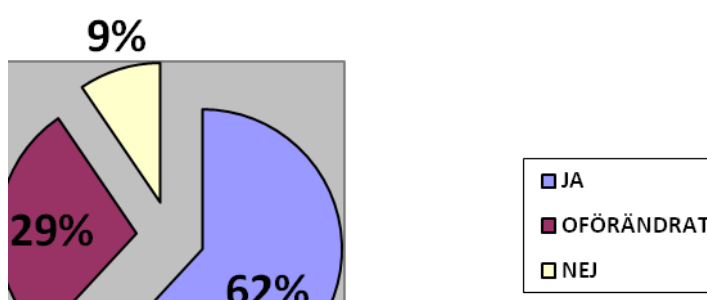
¹²⁷ Ibid

¹²⁸ Ibid

Respondent B känner även att lagen borde ändras och omformuleras. Det borde finnas en större bevisgrad innan rekvisitet *kan misstänkas* som kan göra det lättare att tolka och att använda lagen i praktiken när en revisor går till väga för att anmäla en kund.¹²⁹

4.4 Har anmälningarna förändrats med åren?

Enligt vår undersökning fick vi in många varierande svar på denna fråga. Av de 21 tillfrågade var det 13 personer som svarade ja, 6 personer svarade oförändrat och resterande 2 personer svarade nej.



Revisorerna tyckte att de förekommer fler ekobrott, men även försenade årsredovisningar och penningtvätt transaktioner än andra ekonomiska brott. Orsaken till varför anmälningarna har ökat är troligtvis lagens tillkomst ansåg dem. Innan var det inte rättsläget lika klart och tydligt angivit att man skulle anmäla brott, speciellt inte försenade årsredovisningar och penningtvätt. Varför det är mer vanligt med penningtvätt transaktioner och försenade årsredovisningar idag än tidigare enligt vår enkät är just för att en revisor började anmäla penningtvätt från första januari 2005 och försenade årsredovisningar sen första januari 2004. Idag är revisorerna medvetna om lagen och de flesta av dem är mer pålästa vad gäller de ekonomiska brotten.

Respondent B trodde inte att anmälningarna kommer att öka med åren eftersom fler och fler revisorer börjar undvika oseriösa kunder samt att lagändringen är mer känd idag än vad den

¹²⁹ Revisorns skyldighet att anmäla vid misstanke om brott, balans 10/2002

var för några år sedan. Både revisorer och kunder har en aning koll på den idag och kommer troligen att få en större syn på den de kommande åren.

4.5 Har revisorns kundrelation påverkats av lagändringen?

Generellt finns det kunder som har ordning och reda och ser till att bokföringen blir rätt och så finns det kunder som aldrig får något rätt. Kategori 1, företagen, vill man som revisor helst jobba med, kategori 2, företagen, vill man helst undvika då de oftast bara innebär problem samt kan skada revisorn i hans yrkesutövning.

På frågan om kunderna har blivit mer seriösa i sin redovisning svarade 19 av respondenterna nej, medan 2 svarade ja.

19 Revisorer	2 Revisorer
NEJ	JA

Respondent A ansåg att varför en hel del svarade nej berodde på att kunderna inte är särskilt uppmärksamma på revisorns skyldigheter. Kunderna tycker att det är dåligt med information och förstår inte risker en revisor måste ta om han inte anmäler ett ekonomiskt brott. Därför har detta inte påverkat deras förhållande och förtroende för revisorn.

Respondent B tyckte att revisorns val av kunder har påverkats mer av lagändringen. Speciellt för revisorer från de små revisionsbyråerna. En anledning till detta sa han är att revisorerna från små revisionsbyråer är mer ekonomiskt beroende än de från större byråer med många kunder. Detta leder till att man väljer en kund som är mer "säker och seriös". Respondent B förklarade att man hellre tackar nej till ett uppdrag än att arbeta med en "oseriös" kund.

5. Diskussion/Slutsats

Vårt syfte med denna uppsats är att studera hur lagen om *revisorers anmälningsskyldighet vid misstanke om brott* har påverkat revisorerna, samt hur de uppfattar denna lagändring.

Efter att vi har utfört vår undersökning så har vi kommit fram till att lagändringen år 1999 har kommit att vinna acceptans hos fler och fler revisorer och att med åren kommer den att vinna ännu mer acceptans. Vi har även märkt att många revisorer inte anser att anmälningsskyldigheten borde ingå i deras huvuduppgifter, för att många anser att det är för stort ansvar och att de inte vill ta den risken.

När det gäller revisorers påverkan sedan lagändringens uppkomst så har vi utifrån vår studie kommit fram till att den inte har ändrat många revisorers sätt att granska den finansiella informationen. Men vi tycker att den ändå har uppmärksammat och gjort dem medvetna om den ekonomiska brottsligheten. Detta kan ses som ett slags skydd för revisorer eftersom en högre marknadskännedom om lagen leder till att kunderna blir mer medvetna om konsekvenserna av en brottslig handling. Därför drar sig kunderna undan och tänker sig för innan de begår handlingar som kan medföra stora konsekvenser.

Även om det är fler och fler som ställer sig positiva till lagen idag, finns det fortfarande revisorer som ställer sig negativa till lagen. Det finns flera anledningar till detta. En av anledningarna var enligt vår undersökning och våra intervjuer att revisorer har mycket insikt i bolag men samtidigt spelar tystnadsplikten en stor del för dem. Vi menar därför att det måste finnas mycket stora fall som kan komma att hamna i ett läge för att behöva anmäla sin kund, men revisorerna ska inte söka fel utan felen ska påträffas vid granskning.

Anmälningsskyldighet ska hanteras med försiktighet med torde ur samhällssynpunkt ha en viss relevans på grund av revisorers möjlighet att kunna avslöja kunden i frågor som kan innebära skattebrott, ekobrott mm. Gör revisorn ett misstag kan det innebära stora förluster för honom. Han måste vara mycket påläst och väldigt säker på sin sak gällande tid och väsentligt brott. Detta är ett problem som ekobrottsmyndigheten har tagit upp. Många revisorer vet inte när de ska anmäla och drar sig undan från att anmäla ett brott redan vid en låg grad av misstanke. Men om ekobrottsmyndigheten visar det på ett mycket tydligare sätt för revisorerna kommer dem att känna sig bekväma med att berätta om sina misstankar redan vid en låg grad

av misstanke. Detta kan innebära att en förundersökning för brott börjar redan vid en tidig tidsfas och detta kan få revisorerna att sätta stopp för ett brott så fort som möjligt.

En annan anledning som vi har kommit fram till med hjälp av vår undersökning är att denna anmälningsskyldighet får revisorerna att uppfattas som ”poliser” utifrån. Denna arbetsuppgift som handlar om straffrättsliga bedömningar inte har så mycket att göra med just deras huvuduppgift som revisor.¹³⁰ Det är just för den anledningen som 18 revisorer svarade nej på fråga 9. Revisorerna tycker inte att lagen borde ingå i deras arbete och att anmälningsskyldigheten faller utanför revisorns skyldighet. Vi har kommit fram till att vissa revisorer inte känner sig bra på brottsrubricering och det är därför många upplever detta som svårt.

För att revisorerna ska kunna få en mer positiv bild av lagen så har vi kommit fram till att lagen borde omformuleras och ändras. Det ska finnas en större bevisgrad innan rekvisitet *kan misstänkas* som kan göra det lättare att tolka och att använda lagen i praktiken när en revisor går till väga att anmäla en kund. Om lagen inte skulle kunna ändras kan som ovan nämnt ekobrottsmyndigheten visa för revisorerna på ett tydligt sätt att revisorerna kan komma till de och berätta om sina brottmisstankar och samtidigt vara anonyma, så de inte känner sig tvungna att anmäla ett brott som kanske inte har begåtts.

När det handlar om revisorernas relation till kunden så har vi kommit fram till att många kunder inte är uppmärksamma på revisorernas skyldigheter. De förstår inte vilka risker en revisor måste ta om han inte anmäler ett ekonomiskt brott. Därför har detta inte påverkat deras förhållande och förtroende för revisorerna. När en väldigt god relation skapas mellan en revisor och kund, fastän en revisor ska vara oberoende, väljer många revisorer att hellre avgå än att anmäla brottmisstankarna. Detta skulle kunna motverkas om revisorerna håller sig inom ramarna, att revisorerna ska vara oberoende, och inte ha en sådan relation till sin kund som kan komma att sätta sin anmälningsskyldighet på spel.

Vi har kommit fram till att anmälningarna inte kommer att öka med åren eftersom fler och fler revisorer börjar undvika oseriösa kunder. De tackar hellre nej till ett uppdrag än att arbeta med en oseriös kund. Lagändringen är även mer känd idag än vad den var för några år sen.

¹³⁰Revisorns skyldighet att anmäla vid misstanke om brott, balans 10/2002

Både revisorer och kunder har en aning koll på den idag och kommer troligtvis att få en större syn för den de kommande åren. Detta är ännu en faktor till varför vi inte anser att anmälningarna kommer att öka de kommande åren.

5.1 Kritisk granskning

Efter att ha fått resultatet och kommit fram till slutsatserna, ansåg vi att det kan ha funnits brister som kan ha påverkat studiens resultat. Trots det känner vi att enkäterna och intervjuerna som har skickats och gjorts, har gett oss ett mönster av hur revisorerna uppfattar lagändringen idag. Med hjälp av våra teorier har vi kunnat svara på våra frågeställningar.

Vi fick ett bortfall på 24 stycken enkäter men detta var inget som påverkade vår studie. Hade vi haft en längre tid på oss, hade vi förmodligen skickat ut fler enkäter och fått en större svarsfrekvens som skulle ge studien en högre tillförlitlighet. En anledning till varför vi har fått bortfall på 24 stycken kan möjligtvis bero på att vi var ute under en tid då revisorer har mycket att göra. Det hade även varit mer tillförlitligt om vi hade intervjuat ännu en revisor. Detta för att få mer värdefull information och kunna jämföra hans svar med de resterade två intervjuerna.

För att kunna mäta vår empiri tog vi hjälp av de råd som Denscombe har tagit upp.¹³¹ Det finns alltid en risk att våra respondenter säger en sak men agerar på ett annat sätt i verkligheten. Tillförlitligheten för intervjuarnas svar anser vi var hög, då vi har kontrollerat och jämfört svaren med andra källor, samt att vi tog kontakt med revisorer som var väldigt insatta och erfarna inom yrket. Att intervjuerna valde att hålla sig anonyma tog vi även det som en positiv aspekt för studien, då man inte är lika begränsad i sitt uttalande. Men faktorer som kan ha påverkat studien kan vara att intervjuarnas svar kan ha varit dåligt motiverade på grund av exempelvis stress och trötthet. Dock visade det sig att svaren stämde bra överens med den information och litteratur som vi har tagit del av.

¹³¹M. Denscombe, forskningshandboken för småskaliga forskningsprojekt inom samhällsvetenskaperna, 2006, s.157

När det gäller enkätsvaren är det svårare att mäta sannolikheten i svaren. Det finns alltid en risk att det kan vara fel person som besvarar frågorna och att den personen är inte så insatt i frågorna. Det kan även finnas en risk att vi forskare har formulerat frågorna på så sätt att respondenten blev missledd.

Det finns även en risk med att de öppna frågorna inte var tillräckligt öppna, då respondenterna hindras från ett helt fritt resonemang. Frågorna kan ha varit motiverade på sådant sätt att det har medfört att respondenterna trots allt varit begränsade i sitt svar. När det gäller de stängda frågorna så kanske de inte har kunnat komma med hela motivationen till frågan. De är begränsade och styrda i sina svar.

6. Förslag till fortsatta studier

Det vi tyckte var intressant att undersöka i vår uppsats var hur lagen om anmälningsskyldigheten uppfattas ur en revisors synvinkel. Men det hade även varit intressant att undersöka hur lagen om anmälningsskyldigheten uppfattas ur kundens synvinkel. Man skulle kunna börja med att undersöka hur kunden upplever lagen, om den har upplevt en förändring sedan lagändringen inträtt för att sedan kunna mäta i vilken utsträckning den är medveten om att lagen finns till.

Eftersom vissa revisorer väljer att avgå från sina uppdrag istället för att anmäla sina brottmisstankar kan det även vara intressant att mäta hur många fler/färre det är som avgår eller som anmäler brotten och vad anledningen till dessa alternativ kan bero på.

7. Källförteckning

7.1 Litteratur/artiklar

- Andersen, Heine. 1994. *Vetenskapsteori och metodlära: en introduktion*. Studentlitteratur. Lund
- Denscombe, Martyn. 2009. *Forskningshandboken: för småskaliga forskningsprojekt inom samhällsvetenskaperna*. Studentlitteratur. Lund
- Denscombe, Martyn. 2006. *Forskningshandboken: för småskaliga forskningsprojekt inom samhällsvetenskaperna*. Studentlitteratur.
- Cassel, Filip. 1996. *Den reviderade revisorsrollen: en oren berättelse*. Neverius & Santérus. Stockholm
- Engerstedt, Urban. 2002. Revisorns skyldighet att anmäla vid misstanke om brott. *Balans* 10/2002
- Rolf Skog. 2006. *Ekonomiska brott i aktiebolag: revisorns handlingsplikt enligt ABL*. FAR. Stockholm
- FAR. 2006. *FARs samlingsvolym, del 1 och 2*. FAR förlag. Stockholm
- Holmquist, Bengt. 2000. Så gick det med den omdebatterade anmälningsskyldigheten vid misstanke om brott: 17 anmälningar från revisorer. *Balans* 8-9/2000
- Johannessen & Tufte, Per Arne. 2003. *Introduktion till samhällsvetenskaplig metod*. Liber. Malmö
- Korsell, Lars Erik. 2003. *Bokföringsbrott: en studie i selektion*. Kriminologiska institutionen, Univ. Stockholm
- Stetler, Carl Johan & Ljung, Cecilia. 2000. Så tycker revisorerna om den lagstadgade anmälningsskyldigheten, *Balans* 8-9/2000
- FAR/SRS, branchorganisationen för revisorer och rådgivare 2009
FAR INFO
- Kristina Artsberg, Redovisningsteori- policy och -praxis, Upplaga 1:1, 2003
- Stellan Nilsson, Redovisningens normer och normbildare- en nationell och internationell översikt, 3:e upplagan 2005
- T. Gregow, Sveriges Rikes Lag, 2008,
Dahlquist och Holmquist, 2004
Hirchefeldt, Johan i Karpov, 2001/02
Kent Madstedt på Ekobrottsmyndigheten
FAR förlag, Revision – en praktisk beskrivning, Andra upplagan, 2006
T. Svanström, Revision och rådgivning-Efterfrågan, kvalitet och oberoende, No.64, 2008
Ekobrottsmyndighetens Rapport, 2004
Brottsförebygganderådet
RevU 4 Revisorns åtgärder vid misstanke om brott respektive penningtvätt (december 2007)
Revisorns anmälningsskyldighet vid misstanke om brott- fyller lagen sin funktion? Angie Matiakis & Sandra Molin, 2006, Södertörns högskola, Stockholm

7.2 Internetkällor

Brå, brottsförbyggande rådet 2009:

http://www.bra.se/extra/pod/?action=pod_show&id=2&module_instance=9 [22-10-2009]

FAR/SRS, branchorganisationen för revisorer och rådgivare 2009:

http://www.farsrs.se/portal/page?_pageid=33,38258&_dad=portal&_schema=PORTAL

[11-10-2009]

Ne, Nationalencyklopedin 2009:

<http://www.ne.se/kvantitativ-metod> [15-10-2009]

<http://www.ne.se/kvalitativ-metod> [11-10-2009]

Ekobrottsmyndigheten, swedish economic crime authority 2009:

www.ekobrottsmyndigheten.se [5-11-2009]

Revisornämnden 2009:

www.revisorsnamnden.se [12-10-2009]

Bilaga 1

Enkät frågor:

- **Du är:**

7. Godkänd revisor
8. Auktoriserad revisor

Svar: _____

- **Hur länge har du jobbat som revisor:**

- 1-5 år
- 6-10
- 11 eller mer

Svar: _____

- **Hur känner du för lagen om anmälningsskyldigheten? Motivera ditt svar!**

Svar: _____

- **Känner du som har jobbat innan lagändringen år 1999 infördes att du lägger *mer* tid åt att granska företags finansiella information?**

- Ja
- Nej

Svar: _____

- **Känner du som har jobbat efter att lagändringen infördes år 1999 att du lägger *mycket* tid åt granska företags finansiella information?**

- Ja
- Nej

Svar: _____

- **Anser du att anmälningarna för ekonomiskt brott har ökat sen du började arbeta som revisor?**

- Ja
- Nej
- Oförändrat

Svar: _____

- **Om ja, vilka anmälningar har ökat mest, och varför anser du det? Motivera!**

Svar:_____

- **Tycker du att lagändringen är lätt att tolka och att använda i praktiken?**

1. Ja

2. Nej

Svar:_____

- **Tycker du att anmälningsplikten bör ingå i dina uppgifter?**

- Ja

- Nej

- Om annat, motivera

Svar:_____

- **Anser du att kunderna är mer ”seriösa” i sin redovisning?**

- Ja

- Nej

Svar:_____

Bilaga 2

Intervju frågor

1. Hur har lagändringen påverkat din arbetsgång som revisor?
2. Var det bättre förr eller är det bättre nu?
3. För och nackdelar med lagändringen.
4. Känner du att du behöver lägga mer tid åt granskning än innan?
5. Känner du att du har mer skyldighet och ansvar nu?
6. Vilka brott anmäls mest?
7. Tycker du att lagändringen är lätt att tolka och att använda i praktiken?
8. Tycker du att anmälningsplikten bör ingå i dina uppgifter?
9. Anser du att anmälningsplikten och tystnadsplikten står i konflikt med varandra?
10. Anser du att kunderna har blivit mer seriösa efter lagändringen? har de lika mycket förtroende för dig tror du?