Södertörns Högskola
Företagsekonomi, Redovisning
Kandidatuppsats 10 poäng
Höstterminen 2006
Handledare: Curt Scheutz
och Jurek Millak

Revisorns anmälningsskyldighet vid misstanke om brott

– fyller lagen sin funktion?

Författare:
Angie Matiakis 800311
Sandra Molin 780420

Sammanfattning

Titel: Revisorns anmälningsskyldighet vid misstanke om brott – fyller lagen sin funktion?

Författare: Sandra Molin och Angie Matiakis

Handledare: Curt Scheutz & Jurek Millak

En mycket vanlig arbetsuppgift för många revisorer är att revidera, vilket går ut på att bedriva kontroll, granska och ge rådgivning i klientens näringsverksamhet. För att revisorn skall kunna revidera ett företag behöver han/hon ha tillgång till företagets alla räkenskaper och annan intern företagsinformation. Detta gör att revisorn får en djup insyn i företagets rörelse och även får ta del av känslig och hemlig information, som i fel händer skulle kunna skada företaget. På grund av detta har tystnadsplikten alltid varit en av revisorns viktigaste regel. Den 1 januari 1999 infördes ändringar i Aktiebolagslagen som innebär att revisorn har anmälningsskyldighet när han misstänker ett ekonomiskt brott. Lagen om anmälningsskyldighet infördes som ett steg i bekämpningen av ekonomisk brottslighet och denna lagändring medförde stora förändringar för revisorerna, då många anser att den står i konflikt med tystnadsplikten.

Syftet med denna uppsats är att, få en bild av hur revisorerna upplever lagen om anmälningsskyldighet och hur bra de tycker den fyller sin funktion, samt hur den påverkat deras dagliga arbete. Undersökningen har genomförts med hjälp av elektroniska enkäter, samt personliga intervjuer med tre revisorer, alla från olika revisionsbyråer. Slutsatserna som vi har kommit fram till är att många revisorer fortfarande har en negativ inställning till anmälningsplikten och inte tycker att den bör ingå i deras arbetsuppgifter. Det framgår tydligt av vår undersökning att många revisorer tycker att lagen om anmälningsplikt är svår att tolka och använda i praktiken. Lagen fyller inte sin funktion på ett tillfredsställande sätt, då det visade sig att ett stort antal revisorer väljer att avgå ifrån sina uppdrag, istället för att anmäla sina brottsmisstankar till åklagare.

Innehållsförteckning

1.Inledning 4

1.1 Bakgrund 4
1.2 Problemformulering 5
1.3 Syfte 6
1.4 Avgränsningar 6

2. Metod 7

2.1 Forskningsansats 7
2.2 Val av metoder 8
2.2.1 Litteratursökning 8
2.2.2 Elektroniska enkäter 8
2.2.3 Intervjuer 9
2.3 Urval och genomförande av undersökning 10
2.4 Kritisk granskning av metoden 11

3. Teori 13

3.1 Revisorn 13
3.2 God sed 13
3.3 Auktoriserad revisor - Godkänd revisor 14
3.4 Revision 15
3.5 Tystnadsplikt 15
3.6 Anmälningsplikt 16
3.7 Åtgärder vid misstanke om brott 18
3.8 Olika former av ekonomisk brottslighet 19

4. Resultat och analys 26

4.1 Inställning till anmälningsplikten 26
4.2 Tolkning och användning av anmälningsplikten 27
4.3 Förändringar i och med anmälningsplikten 29
4.4 Tystnadsplikt kontra anmälningsplikt 30
4.5 Klientrelation 31
4.6 Revisorernas juridiska kompetens 32

5. Slutsatser 34

6. Diskussion 35

6.1 Kritisk granskning 35
6.2 Förslag till fortsatta studier 36

Källförteckning 37

Litteratur/artiklar 37
Internetadresser 38
Intervjuer 38

Bilagor 39

Bilaga 1 - Inledningsbrev till intervjupersonerna 39
Bilaga 2 - Intervjufrågor 40
Bilaga 3 – Inledningsbrev till enkätundersökningen 41
Bilaga 4 - Enkätfrågor 42
Bilaga 5 – Sammanställning av enkätsvar 45
Bilaga 6 - Aktiebolagslag 48
Bilaga 7 – Brottskatalog 50

1.Inledning

1.1 Bakgrund

Ekonomisk brottslighet började uppmärksammas i mitten av 1970- talet. Offentliga problematiseringar av affärstransaktioner och skattemanipulationer kom att fogas samman under beteckningen ekonomisk brottslighet.[1]

Det finns många olika bakomliggande orsaker till ekonomisk brottslighet och de har förklarats genom åren på olika sätt beroende på vem som har tillfrågats. De politiska partierna har lagt betoningen på bl.a. bristande samhällssolidaritet och egenintressets roll, högt skattetryck, snåriga regleringar och överdriven kontroll. Partierna är även överens om att åtminstone fram till 1980- talet, att det kapitalistiska systemet i sig utgjorde en grundläggande roll. Andra skadliga samhällsekonomiska inslag i 1980- talets transaktionsekonomi (inflation), samt brist på moral och etik i affärslivet ses också som bidragande orsaker.[2]

Med bristande samhällssolidaritet menas de band mellan människor som sägs formas i ett växelspel mellan ekonomisk utveckling och värderingar med förankring i den kulturella och sociala traditionen. Om alltför många går sin egen väg och för egen vinning bryter mot solidariteten kommer samhällsmoralen i gungning.[3]

Under 1990- talet utvecklade de politiska partierna ett mer generellt resonemang om brottslighetens orsaker, bl.a. tilltagande anonymitet, ökad rörlighet för människor, varor och kapital, den fortgående internationaliseringen och den tekniska utvecklingen, främst datoriseringen.[4]

Intresseorganisationerna har sin egen förklaring och framhåller genomgående att den mest grundläggande orsaken bakom ekonomisk brottslighet är skatte- och avgiftstrycket, samt snåriga regelverk och åläggandet av allehanda uppgiftsredovisningar.[5]

[1] Lindgren, *Ekonomisk brottslighet*
[2] ibid
[3] ibid
[4] ibid
[5] ibid

Experterna har också sin egen orsakssyn, vilken sammanfattningsvis är det höga skattetrycket, bristande legitimitet, konjunkturläget samt smittoorsaken. Även en långtgående ambition att reglera marknadskrafterna kan ses som en stor del av den ekonomiska brottsligheten men skalan är stor och kan sträcka sig allt från girighet till kampen för ekonomisk överlevnad.[6]

De bakomliggande orsakerna till ekonomisk brottslighet är många och varierar med åren och beroende på vem som får uttala sig, men den generella tanken bakom ekonomisk brottslighet är att skaffa sig fördelar på den kapitalistiska marknaden som dominerar det ekonomiska systemet i Sverige.[7]

1.2 Problemformulering

I januari 1999 gjordes ändringar i Aktiebolagslagen som innebär att revisorn har anmälningsskyldighet vid misstanke om brott, denna lag väckte då en hel del reaktioner inom branschen men vissa indikationer tyder ändå på att lagen med åren har fått större acceptans från många. Nu med lite distans till denna lagändring tycker vi att det skulle vara intressant att undersöka hur den fungerar i praktiken, och hur lagen uppfattas ur en revisors synvinkel.

Eftersom det nu är några år sedan denna lagändring infördes har revisorerna förmodligen hunnit bilda sig en bättre uppfattning om vad de tycker om den, därför skulle vi vilja ta reda på vilka för- och nackdelar de upplever att lagändringen medfört och om de eventuellt har några förslag på förändringar och förbättringar. Vi skulle även vilja ta reda på om lagändringen medfört några förändringar i revisorernas dagliga arbete, exempelvis om de har ändrat sitt sätt att granska den finansiella information eller om förhållandet till deras klienter har påverkats. Ytterligare skulle vi vilja veta om revisorerna tror att möjligheterna att upptäcka exempelvis bokföringsbrott verkligen förbättrats i och med införandet av lagen om anmälningsskyldighet, samt hur många anmälningar som egentligen gjorts av revisorer sedan denna lagändring trädde i kraft? Baserat på denna problematik har vi formulerat följande frågeställning:

Revisorns anmälningsskyldighet vid misstanke om brott – fyller lagen sin funktion?

[6] Lindgren, *Ekonomisk brottslighet*
[7] ibid

1.3 Syfte

Syftet med vår uppsats är att få en bild av hur revisorerna upplever lagen om anmälningsskyldighet och hur bra de tycker att den fyller sin funktion, samt om eller hur den påverkat deras dagliga arbete.

1.4 Avgränsningar

Vi vill undersöka denna frågeställning ur en revisors perspektiv för att se hur de själva upplever denna extra kontrollfunktion som lagts på dem och vilken inställning de har till dess utformning. Vi har begränsat oss till den typ av brott som är av ekonomiskt slag och omfattas av revisorns anmälningsskyldighet.

2. Metod

2.1 Forskningsansats

Då syftet med vår uppsats är att förstå hur revisorerna upplever anmälningsplikten har vi valt att använda oss av något som kallas aktörssynsättet, vilket avser den enskilde aktörens tolkning av den sociala verkligheten.[8]

Enligt Denscombe[9] finns det två tillvägagångssätt att samla in material på, kvantitativ och kvalitativ. Vi har valt att använda oss av en kombination av dessa i vår studie. Utgångspunkten för de kvantitativa metoderna är att det som man studerar ska göras mätbart och att undersökningsresultaten ska presenteras numeriskt.[10] Vi har använt oss utav denna metod när vi genom att skicka ut en elektronisk enkät har kunnat mäta hur ett större antal revisorer har svarat på våra frågor avseende anmälningsplikten, resultatet har vi sedan presenterat i numeriska tabeller och figurer. Viss kritik har riktats mot denna metod då vissa menar att det är svårt att få en korrekt och fullständig bild av verkligheten eftersom respondenten blir styrd av de färdigformulerade svaren och att vissa företeelser i den sociala verkligheten inte går att mätas och registreras på detta sätt.[11] Vi har därför valt att även använda oss av kvalitativ forskning i form av personliga intervjuer där vi utifrån revisorernas egna ord kan få en djupare förståelse för hur anmälningsplikten uppfattas och upplevs i deras dagliga arbete. Enligt den kvalitativa metoden fokuserar forskaren på beteendemönster och hur människor uppfattar och tolkar saker som sker runt dem.[12]

I vår uppsats har vi främst använt oss av en deduktiv ansats, då vi utgick ifrån redan befintliga lagar och teorier som sedan avgjorde vilken typ av information vi valde att samla in samt vår tolkning av verkligheten.[13] Resultaten i vår studie har jämförts med befintliga teorier och lagar som sedan har analyserats och legat till grund för de slutsatser vi dragit.

[8] Lundahl, Skärvad, *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*
[9] Denscombe, *Forskningshandboken för småskaliga forskningsprojekt inom samhällsvetenskaperna*
[10] Andersen, *Vetenskapsteori och metodlära: en introduktion*
[11] Johannessen & Tufte, *Introduktion till samhällsvetenskaplig metod*
[12] ibid
[13] ibid

2.2 Val av metoder

2.2.1 Litteratursökning

Vi startade detta arbeta med att samla in relevant litteratur inom området som vi använde för att skaffa oss kunskap om ämnet och lägga upp en plan för hur arbetet skulle genomföras. För att samla in relevant litteratur använde vi oss av bibliotekskatalogen på Södertörns högskolebibliotek och Stockholms stadsbibliotek, där vi hittade en del böcker om revision och ekonomisk brottslighet. Vi gjorde även sökningar i databaserna Libris, Affärsdata och Factiva som vi fick tillgång till via Södertörns högskolebiblioteks hemsida. Via sökmotorer som Google och Altavista hittade vi andra uppsatser skrivna inom detta ämne och genom dessa fick vi också tips om relevant litteratur inom ämnet. Vi hittade även mycket information om ämnet på olika Internetsidor som tex. Ekobrottsmyndighetens hemsida och FAR:s hemsida. Sökorden som vi använde oss utav när vi sökte information på Internet var revisor, revision, anmälningsplikt, tystnadsplikt, ekobrott och ekonomisk brottslighet, dessa sökord kombinerades också för att få fler träffar.

Genom litteraturen kunde vi skaffa oss mer kunskap och förståelse för ämnet och det är denna teori som har legat till grund för datainsamlingen och vår analys av empirin. Enligt Denscombe[14] är fördelen med skriftliga källor att man med relativt små medel och liten arbetsinsats kan få fram stora mängder information och att alla kan ta del av dem. Det är dock viktigt att man kritiskt granskar källornas trovärdighet genom att titta på vem som publicerat boken eller artikeln samt hur gammal den är och om författaren kan ha haft något eget intresse i den publicerade informationen.

2.2.2 Elektroniska enkäter

För att kunna samla in mycket data till relativt små kostnader och samtidigt få en allmän uppfattning om hur revisorer ser på lagen om anmälningsplikt, valde vi att utforma en enkät som vi skickade ut via e-mail till godkända och auktoriserade revisorer (bilaga 4). Enligt Denscombe[15] bör man bifoga ett försättsblad när man skickar ut en enkät, därför tog vi hjälp av de råd som anges i hans bok när vi utformade ett sådant. Vi inledde försättsbladet med att förklara vilka vi är och syftet med vår undersökning, därefter hur och när vi senast behöver få

[14] Denscombe, *Forskningshandboken för småskaliga forskningsprojekt inom samhällsvetenskaperna*
[15] ibid

svar, vi poängterade att deras svar kommer att behandlas konfidentiellt och att vi skulle bli mycket tacksamma om de vill medverka i vår undersökning (bilaga 3).

Vi valde att använda oss av ett prestrukturerat frågeformulär med fasta frågor, vilket innebär att alla frågor har färdiga svarsalternativ, då detta gör det enklare för respondenten att fylla i formuläret samtidigt som det är enklare för forskaren att sammanställa, jämföra och tolka svaren.[16] En nackdel med prestrukturerade formulär är att det inte är möjligt att fånga upp information utöver de färdiga frågorna och svarsalternativen, därför har vi även valt att kombinera denna forskningsmetod med intervjuer.[17]

En av nackdelarna med att använda sig av frågeformulär är att de ofta kan ha dålig svarsfrekvens, för att motverka detta och få fler att svara lade vi mycket tid på utformningen av enkäten. Vi begränsade oss till endast 12 frågor och utformade frågorna på ett sätt som gör dem lätta att förstå, vi lämnade även våra mobilnummer och e-mail adresser så att respondenterna kan kontakta oss om något ändå skulle vara oklart. Genom att vi gav färdiga svarsalternativ till frågorna, borde det göra att respondenterna kan svara på frågorna snabbare och enklare än om frågorna varit öppna och de hade varit tvungna att formulera sina svar själva.

2.2.3 Intervjuer

För att få mer djupgående och detaljerad information om ämnet och komplettera den data vi samlat in via de elektroniska enkäterna, valde vi att genomgöra personliga intervjuer med tre revisorer. Vi valde då att använda oss utav delvis strukturerade intervjuer med öppna svar, detta för att kunna göra vissa jämförelser mellan intervjuerna men på samma gång lämna utrymme för informanten att svara med egna ord och för att vi ska kunna ställa följdfrågor på den information vi får.[18] Detta gav oss möjlighet att ta reda på hur revisorerna uppfattar lagen om anmälningsplikt och hur de tycker att den fungerar i praktiken, vilket är syftet med vår uppsats och anledningen till att vi ansåg att intervjuer var en bra forskningsmetod för oss (Bilaga 2).

[16] Johannessen & Tufte, *Introduktion till samhällsvetenskaplig metod*
[17] ibid
[18] ibid

I detta fall är det inte lämpligt att använda sig av en helt strukturerad intervju med begränsade svarsalternativ då det inte lämnar något utrymme för informanten att fritt uttrycka hur han/hon uppfattar och upplever situationen samtidigt som det skulle minska vår flexibilitet och därför skulle vi kunna gå miste om intressant data. Då vi skriver om ett relativt känsligt ämne där revisorn ibland måste väga sin anmälningsplikt mot sin tystnadsplikt och den relation han/hon har med sin klient är intervjuer en bra forskningsmetod enligt Denscombe,[19] samt att man även kan läsa av informantens kroppsspråk.

När vi utformade våra intervjufrågor utgick vi från syftet med uppsatsen och teorikapitlet, vi försökte formulera frågorna så att de skulle ge oss relevant och nödvändig information som vi behövde i vårt arbete. Vi dubbelkollade flera gånger så att våra frågor verkligen stämde överens med det vi ska undersöka i vår studie och tog hjälp av de befintliga teorier som finns för att uppnå en så hög giltighet som möjligt. Vi utformade frågorna så att de skulle vara enkla att förstå, samtidigt försökte vi att undvika ledande frågor och frågor som innehöll värderingar eftersom de kan påverka personen som blir intervjuad.[20] För att öka relevansen och kvalitén på frågorna fick vår handledare kontrollera och godkänna intervjufrågorna innan vi genomförde intervjuerna.

2.3 Urval och genomförande av undersökning

Då vi i vår enkätundersökning valde att begränsa oss till godkända och auktoriserade revisorer i Sverige sökte vi på gulasidorna.se efter ”revisionsbyråer”, där fick vi 100 träffar på revisionsbyråer som var geografiskt utspridda i hela Sverige. Vi kontaktade samtliga av dessa revisionsbyråer via telefon och bad om e-mail adresser till den eller de godkända/auktoriserade revisorer som arbetade hos dem och som kunde tänka sig att svara på vår enkät. Vi fick 98 stycken e-mail adresser som vi mailade till och av dessa fick vi totalt 26 stycken svar.

Vi kontaktade några revisionsbyråer i Stockholm för att få kontakt med lämpliga intervjupersoner, att vi begränsade oss till byråer i Stockholm var på grund av praktiska skäl då vi bor här. Vi fick då kontakt med två revisorer som var villiga att ställa upp på en intervju. Vi fick dessutom kontakt med en revisor via Stockholms universitet som både undervisar och arbetar på revisionsbyrå, han tackade också ja till att ställa upp på en intervju. Vi hade först

[19] Denscombe, *Forskningshandboken för småskaliga forskningsprojekt inom samhällsvetenskaperna*
[20] ibid

tänkt att vi endast skulle begränsa oss till godkända och auktoriserade revisorer även i intervjuerna men bestämde oss sedan för att göra en intervju med en revisor som ej har erlagt något av de prov för revisorsexamen och högre revisorsexamen som Revisorsnämnden anordnar. Anledningen till att vi ändå bestämde oss för att intervjua honom är för att han har en mycket lång och gedigen erfarenhet av revisorsyrket.

Några dagar innan intervjuerna skickade vi frågorna via mail till de berörda personerna så att de skulle ha möjlighet att förbereda sig på ett bra sätt. Intervjuerna tog mellan 40-60 minuter och då ämnet vi valt att skriva om kan uppfattas som känsligt och utlämnande att diskutera, har vi bestämt att revisorerna vi intervjuat inte skall namnges i uppsatsen utan istället har vi gett dem fiktiva namn.

Vi kontaktade även Ekobrottsmyndigheten för att få göra en intervju men på grund av tidsbrist nu strax före jul, fanns det tyvärr ingen möjlighet till det.

2.4 Kritisk granskning av metoden

Enligt Johannessen & Tufte,[21] kan man om man har tur räkna med att ungefär hälften av dem som fått en enkät/frågeformulär kommer att besvara det. Då vi endast fick svar av ungefär en fjärdedel försökte vi komma fram till varför inte fler svarade. Johannessen & Tufte[22] rekommenderar att man ska skicka ut en påminnelse till dem som inte svarat efter att det har gått en tid, hade vi gjort det hade vi förmodligen fått fler svar. När vi kontaktade revisionsbyråerna innan vi skickade ut enkäten var det flera som tackade nej då de hade väldigt mycket arbete som skulle vara klart innan den sista november och vår sista svarsdag var den 1 december, tyvärr kunde vi inte flytta fram svarsdagen på grund av de tidsramar vi måste hålla oss inom för att kunna färdigställa uppsatsen i tid.

Något som är viktigt att ta hänsyn till vid intervjuer är den så kallade intervjuareffekten som kan påverka den data man får ut av intervjun. Anledningen till detta kan vara att den intervjuades uttalanden kan vara påverkade av forskarens identitet eller att den som intervjuas säger att han agerar på ett visst sätt fast han egentligen gör på ett annat sätt i verkligheten. Då våra intervjufrågor baseras på ett ämne som är reglerat enligt lag kan frågorna uppfattas som känsliga och utlämnande för revisorerna, eftersom ingen vill säga att man bryter mot lagen

[21] Johannessen & Tufte, *Introduktion till samhällsvetenskaplig metod*
[22] ibid

eller gör ”fel”. Vi valde därför att ge revisorerna anonymitet för att de inte skulle behöva känna sig hämmade och begränsade när de svarade, trots det upplevde vi att vissa var väldigt försiktiga med vad de svarade. Att vi valt ett känsligt och omdebatterat ämne kan även ha påverkat de svar vi fick i våra enkäter, något som vi tar hänsyn till i vår analys.

När vi gjorde våra intervjuer valde vi att inte ta hjälp av en bandspelare utan vi gjorde båda anteckningar löpande under intervjuerna som vi sedan sammanställde direkt efter varje intervju var avslutad. Anledningen till att vi inte använde oss utav en bandspelare är att den kan medföra att det blir en konstlad situation som hämmar den som intervjuas när han/hon ska svara. Enligt Denscombe[23] påminner bandspelaren informanten om det faktum att de spelas in vilket kan påverka människors sätt att tala öppet, samt få många personer att bli skygga och nervösa då de känner sig hotade av bandspelarens närvaro. Detta är något som vi var mycket måna om att undvika då vi forskade i ett känsligt och omdebatterat ämne.

[23] Denscombe, *Forskningshandboken för småskaliga forskningsprojekt inom samhällsvetenskaperna*

3. Teori

3.1 Revisorn

En revisor kan komma att agera i olika roller. En av rollerna är då revisorn yrkesmässigt åtar sig uppdrag att revidera, vilket går ut på att bedriva kontroll, granska och ge rådgivning i klientens näringsverksamhet.

I denna roll skall revisorn avrapportera alla iakttagelser och rekommendationer måste slutligen ges. Revisorn skall följa god revisorssed och se till alla intressenters bästa, genom att förse både uppdragsgivaren, den granskade samt andra intressenter, såsom banker och kreditinstitut med bra beslutsunderlag. Som bra beslutsunderlag kan exempelvis revisionsberättelsen nämnas, som syftar till att ge bekräftelse på att information i en årsredovisning är trovärdig eller inte.

En revisor har även möjlighet att åta sig uppdrag som konsult och ge råd avseende företag som han inte har i uppdrag att revidera. Även i företag som han har i uppdrag att revidera kan revisorn ägna sig åt rådgivning, då revisionsuppdraget inkluderar uppgiften att förse såväl den granskade som uppdragsgivaren med sådana råd, till följd av revisorns iakttagelser vid granskningen, utan att revisorns oberoende blir alltför svagt.[24]

Den sista rollen som en revisor kan ha, är att sköta om uppgifter för klientens räkning, som på grund av legala eller andra krav normalt faller inom ramen för klientens egen näringsverksamhet.[25]

3.2 God sed

En revisor skall i sitt yrke följa god revisorssed, god revisionssed samt beakta god redovisningssed. Då dessa tre begrepp kan kännas snarlika så kan de lätt förväxlas.

God revisorssed kan beskrivas på följande sätt:
”Att följa god revisorssed innebär att ur ett etiskt perspektiv agera så att man visar sig värd det förtroendet som yrket som oberoende revisor kräver.”[26]

[24] Cassel, *Den reviderade revisorsrollen*
[25] Moberg, *Bolagsrevisorn*

God revisionssed kan beskrivas på följande sätt:
”Att följa god revisionssed innebär att med utgångspunkt i begreppen ”risk” och ”väsentlighet”, och med tillämpning av professionella revisionsmetoder, ha skaffat sig tillräckligt underlag för sina uttalanden som revisor.”[27]

God redovisningssed kan beskrivas på följande sätt:
”God redovisningssed bestäms mot bakgrund av faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets av redovisningsskyldiga aktörer, varvid särskild betydelse skall tillmätas allmänna råd och rekommendationer av auktoritativa organ som redovisningsrådet.”[28]

3.3 Auktoriserad revisor - Godkänd revisor

Vi nämner i vår uppsats ibland begreppen godkänd och auktoriserad revisor. Här nedan följer en beskrivning på vilka krav som skall vara uppfyllda för vardera definition.

Det som krävs för att man skall bli godkänd revisor finns i RL 4 § och är följande:

1. Yrkesmässigt utöva revisionsverksamhet.
2. Vara bosatta i Sverige, i en annan stat inom EES eller i Schweiz.
3. Varken vara i konkurs, ha näringsförbud, ha förvaltare enligt 11 kap. 7 § föräldrabalken, vara förbjuden att lämna juridiskt eller ekonomiskt biträde enligt 3 § lagen (1985:354) om förbud mot juridiskt eller ekonomiskt biträde i visa fall eller vara föremål för någon motsvarande rådighetsinskränkning i en annan stat.
4. Ha den utbildning och erfarenhet som behövs för revisionsverksamheten.
5. Hos Revisorsnämnden ha avlagt revisorsexamen.
6. Vara redbar och i övrigt lämplig att utöva revisionsverksamhet.

Att yrkesmässigt utöva revisionsverksamhet innebär enligt Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 20001:3) att man måste under de fem år som närmast föregår ansökan ha utövat revisionsverksamhet omfattande minst 1500 timmar, varav mer än hälften av dessa timmar skall ha avsett juridiska personer som måste få sin ekonomiska rapportering kontrollerad av en kvalificerad revisor. Dispensregler finns dock också enligt RL 4 § 2 st.

---

[26] Cassel, *Den reviderade revisorsrollen* s.61
[27] ibid
[28] ibid

Vad gäller punkt 2 om bosättning, finns även där dispensregler enligt 4 § 2 st. för att underlätta exempelvis tjänstgöring hos en revisionsbyrå i USA. Därför har revisorsnämnden beslutat om dispens från bosättningskravet när det gäller bosättning och arbete i Canada.

Närmare föreskrifter om vilken utbildning som krävs och om provet för revisorsexamen finns i Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 1996:1) samt i 2-5 §§ RF.

Det som krävs för att man skall kunna bli auktoriserad revisor är att de ovan nämnda kraven i punkt 1-4 samt 6 är uppfyllda och att man har avlagt högre revisorsexamen, enligt 5 § RL. Samma dispensregler gäller även här angående punkt 1 och 2.[29]

3.4 Revision

Aktiebolag är en av de bolagsformer som enligt lag har revisionsplikt, detta fyller en viktig funktion i samhället och näringslivet då revisionen är till för att säkerställa att den ekonomiska informationen företag lämnar ut är korrekt och inte ger en missvisande bild av företaget. Revision innebär att en revisor skall kritiskt granska, bedöma och uttala sig om hur ett företag skött sin redovisning och förvaltning. För att få göra revision av ett företag måste revisorn vara godkänd eller auktoriserad av Revisorsnämnden samt ha en oberoende ställning till företaget, vilket regleras av jävsreglerna i ABL. Anledning till detta är att företagets intressenter ska kunna känna förtroende för revisorn och det revisionsarbete han/hon utför samt ge den reviderade finansiella informationen trovärdighet.

Enlig FAR kan man dela in revision i redovisningsrevision och förvaltningsrevision, där redovisningsrevisionen innebär att revisorn granskar och bedömer företagets räkenskaper och årsredovisning. Förvaltningsrevisionen innebär däremot att revisorn granskar styrelseprotokoll, budgetar, periodbokslut och delårsrapporter, detta för att revisorn bland annat ska kunna bedöma om styrelsen och VD:n har förvaltat företaget på ett bra sätt.

3.5 Tystnadsplikt

För att revisorn skall kunna revidera ett företag behöver han/hon ha tillgång till företagets alla räkenskaper och annan intern företagsinformation och enligt lag måste företagsledningen

[29] Moberg, *Bolagsrevisorn s.54-56*

svara på revisorns alla frågor. Detta gör att revisorn får en djup insyn i företagets rörelse och även får ta del av känslig och hemlig information, som i fel händer skulle kunna skada företaget. Därför är det av största vikt att företagsledningen vet att de kan lita på revisorn och att han/hon inte för något av företagsinformationen vidare till obehöriga, för att de ska kunna göra det finns en lagstadgad tystnadsplikt som revisorn måste följa. Dessa bestämmelser finns i ABL (2005:551). Om revisorn dock skulle misstänka att det föreligger osanna uppgifter har han rätt att påpeka detta till VD, styrelsen eller göra en anmärkning i revisionsberättelsen.

Enligt tidigare gällande normer och praxis hade inte revisorerna någon möjlighet att föra saken vidare till polis eller åklagare på grund av tystnadsplikten. Detta ändrades dock den 1 januari 1999. Regeringen föreslog 1998 att revisorerna borde bli skyldiga att föra misstankarna vidare, och den 1 januari 1999 trädde de nya reglerna i kraft efter att förslaget hade antagits av riksdagen.[30]

Enligt FAR får tystnadsplikten även brytas om t.ex. anmärkning gjorts i revisionsberättelsen, då måste revisorn kunna berätta om detta men han/hon får inte säga mer än vad som står i revisionsberättelsen. Revisorn skall även lämna information om det bolagsstämman begär så länge det inte medför väsentlig skada för förtaget, samt uppfylla den upplysningsplikt han/hon har mot efterträdare, lekmannarevisorer, konkursförvaltare och den som leder en förundersökning i brottmål. Revisorn får även bryta tystnadsplikten om han/hon hörs som vittne i rättegång eller i tillsynsärenden (prövas av Revisorsnämnden).

3.6 Anmälningsplikt

Revisorn har skyldighet att ta hänsyn till aktieägarnas intressen, men även utomståendes intressen såsom, kreditgivares, anställdas, samt de allmännas intressen. Därför tyckte regeringen att det var på tiden att det infördes regelverk som gav revisorn rätt att ingripa vid felaktigheter i bolagets handlande. Regeringen tyckte dock att bestämmelserna borde utformas på ett sätt som inte hindrade revisorn från att kunna genomföra en effektiv revision, då revisorn riskerade att få tillgång till mindre information på grund av denna reglering. Av dessa orsaker infördes en brottskatalog som ger revisorn en vägledning till vilka brott som ingår i deras anmälningsplikt.

[30] FAR, *Ekonomiska brott i aktiebolag*

Brottskatalogen omfattar brott som kan anses skada bolaget eller dess intressenter. Så här ser brottskatalogen ut enligt 10 kap. 38 § ABL:

1. Bedrägeri, 9 kap 1 § BrB.
2. Grovt bedrägeri, 9 kap. 3 § BrB.
3. Penninghäleri, 9 kap. 6 § BrB.
4. Svindleri, 9 kap. 6 § a BrB.
5. Förskingring, 10 kap. 1 § BrB.
6. Grov förskingring, 10 kap. 3 § BrB.
7. Olovligt förfogande, 10 kap. 4 § BrB.
8. Trolöshet mot huvudman, 10 kap. 5 § BrB.
9. Oredlighet mot borgenär, 11 kap. 1 § BrB.
10. Grov oredlighet mot borgenär, 11 kap. 2 § BrB.
11. Mannamån mot borgenär, 11 kap. 4 § BrB.
12. Bokföringsbrott, 11 kap. 5 § BrB.
13. Bestickning, 17 kap. 7 § BrB.
14. Mutbrott, 20 kap. 2 § BrB.
15. Skattebrott, 2 § skattebrottslagen.
16. Grovt skattebrott, 4 § skattebrottslagen.
17. Vårdslös skatteuppgift, 5 § skattebrottslagen.
18. Försvårande av skattekontroll, 10 § skattebrottslagen.[31]

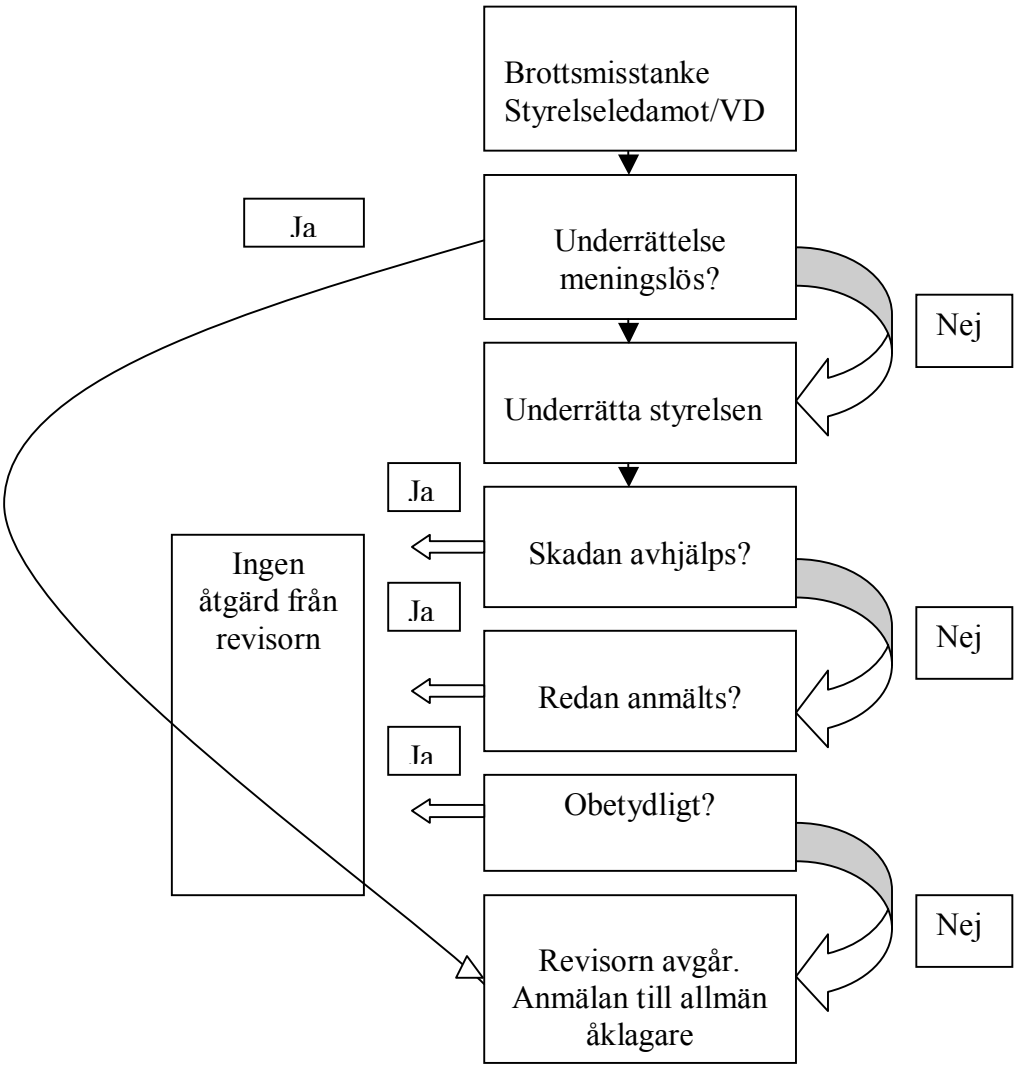
Revisorns anmälningsskyldighet riktar sig mot styrelseledamöters och VD: s handlande. Vice VD kan också komma att omfattas då han har agerat som VD, och så kan suppleant komma att omfattas också om han skulle ha varit ersättare för ordinarie ledamot. Brottsmisstankarna måste begränsas till handlingar som ligger inom ”ramen för bolagets verksamhet”. Handlingar som berör tidigare verksamheter eller ens privatliv anses inte vara relevanta enligt denna lagstiftning såvida det inte påverkar det nuvarande bolaget.[32]

[31] Moberg, *Bolagsrevisorn* s. 202-203

[32] Lejonhufvud, Wennberg, *Brott och straff i affärslivet*

3.7 Åtgärder vid misstanke om brott

Så här kan man beskriva revisorns anmälningsplikt med en illustration.



Figur 1: Åtgärder vid misstanke om brott[33]

Revisorn måste agera utan oskäligt dröjsmål i enlighet med 10 kap 43 § ABL när det föreligger brottsmisstanke samt underrätta styrelsen. Detta görs för att ge styrelsen en chans att avhjälpa de skadliga effekterna. Anses det dock vara troligt att styrelsen inte kommer att försöka avhjälpa de skadliga effekterna, så behöver inte revisorn underrätta styrelsen då det betraktas i detta fall vara meningslöst. Underrättelsen bör vara skriftligt, men det är dock inget krav.

[33] FAR, *Ekonomiska brott i aktiebolag* s.6

Enligt 10 kap. 44 § ABL så måste revisorn avgå senast efter två veckor, anmäla sin avgång till PRV samt lämna en anmälan till åklagare. Revisorn måste också redogöra för de omständigheter som ligger till grund för misstanken. Det som sägs om revisorns avgång och anmälan gäller dock inte vid tre särskilda tillfällen:

1. om den ekonomiska skadan av det misstänkta brottet har ersatts och övriga menliga verkningar av gärningen har avhjälpts,
2. om det misstänkta brottet redan har anmälts till polismyndighet eller åklagare, eller
3. om det misstänkta brottet är obetydligt. (10 kap 44 § ABL)

Om en revisor lämnar en oriktig anmälan till åklagare eller lämnar felaktiga uppgifter till åklagarmyndigheten eller ej fullgör sin underrättelseskyldighet till styrelsen kan revisorn bli skadeståndsskyldig. Revisorn kan dock ej bli skadeståndsskyldig på grund av att ha underlåtit att anmäla misstanke om brott till åklagare.[34]

3.8 Olika former av ekonomisk brottslighet

Här nedan följer en kort beskrivning av alla brott som ingår i revisorns anmälningsskyldighet, enligt brottskatalogen: för lagrum se bilaga 7

Bedrägeri (BrB 9 kap.)

Det finns två olika typer av bedrägeri. Traditionellt bedrägeri och datorbedrägeri. Traditionellt bedrägeri regleras i första stycket, och avser någon som med uppsåt har vilselett någon till handling för egen vinning och skada för den andre. Som exempel på denna typ av bedrägeri kan nämnas falska bokslut som blåser upp resultatet och leder till att eventuella köpare betalar ett alldeles för högt pris för verksamheten. Andra exempel som kan nämnas är kreditbedrägeri och försäkringsbedrägeri, då man försöker plocka ut pengar antingen genom att ljuga om bolagets betalningsförmåga och ta upp lån på detta sätt eller genom att exempelvis överdriva en skada på egendom som tillhör bolaget och därmed få för hög försäkringsersättning.

Datorbedrägeri regleras i andra stycket och avser någon som har uppgett ofullständiga eller oriktiga uppgifter, eller som har ändrat i ett program eller lagrade uppgifter så att resultatet av en databehandling påverkas för att få egen vinning som innebär skada för någon annan..

[34] Moberg, *Bolagsrevisorn* s.206

Båda de två typerna kan även utgöra grovt bedrägeri beroende på omständigheterna.[35]

Svindleri (BrB 9 kap.)

Även här kan man särskilja mellan två olika typer. Den första typen regleras i paragrafens första stycke och syftar till någon som offentliggör eller på annat sätt sprider vilseledande uppgifter för att kunna påverka priset på en vara, ett värdepapper eller annan egendom. Som exempel kan nämnas då ett bolag planerar ett uppköp av aktier i ett annat bolag och sprider falsk information i syfte att pressa ner aktiekursen.

Den andra typen av svindleri regleras i det andra stycket och syftar till personer som antingen har medverkat vid bildande av ett bolag eller som på grund av sin ställning råder över särskild information om företaget och sprider falska uppgifter i syfte att skada företaget och påverka företagets ekonomiska ställning på ett negativt sätt. Som exempel kan man nämna då någon i styrelsen lämnar vilseledande uppgifter om bolagets ekonomiska ställning i syfte att locka andra att teckna aktier.[36]

Penninghäleri (BrB 9 kap.)

Penninghäleri kan delas i tre olika kategorier:

1. Främjande av annans möjlighet att tillgodogöra sig egendom av brottsligt förvärv.

Det vill säga att hjälpa någon att dra nytta av egendom som kommer från brottslig verksamhet genom att exempelvis gömma undan stulen eller förskingrad egendom eller att möjliggöra för någon annan att behålla egendom eller deras värde genom att använda sig av ett visst sätt för att omsätta egendomen.

2. Medverkan till att bortföra, överlåta eller omsätta egendom som härrör från brottsligt förvärv.

Detta innebär att hjälpa någon att dölja att viss egendom kommer från brott, genom att exempelvis föra egendomen ur landet.

[35] FAR, *Ekonomiska brott i aktiebolag*
[36] ibid

3. Medverkan till att dölja att man har berikat sig genom brottslig gärning.
Med andra ord om man hjälper till att bortföra, använda eller överlåta egendom som man vet har uppkommit genom brott och ägs av någon annan person, till exempel olika bank- eller affärstransaktioner och försvårar på detta sätt spårning av egendomens ursprung eller dess riktiga ägare, så räknas det som penninghäleri.

Förutsättningen är dock att det måste föreligga ett fullbordat brott, ett så kallat ”förbrott”.[37]

Förskingring (BrB 10 kap.)
Om någon på grund av ett avtal, en tjänst eller viss ställning får tillgång till egendom som han sedan tillägnar sig för egen vinning kan dömas för förskingring eller grov förskingring beroende på omständigheterna. Som exempel kan nämnas då en VD tillägnar sig bolagets medel, genom att han till exempel ”lånar” pengar som aldrig återbetalas och döljs i bokföringen med osanna verifikationer.[38]

Olovligt förfogande (BrB 10 kap.)
Olovligt förfogande innebär att man berövar någon annan dennes ägande- eller säkerhetsrätt till egendomen utan att göra sig skyldig till förskingring. Man kan dela in olovligt förfogande i tre olika kategorier.

1. Man innehar annans egendom med skyldighet att utge eller redovisa den, men denna skyldighet har inte uppkommit på grund av avtal, tjänst eller liknande ställning.
   Som exempel kan nämnas om ett bolag får en felaktig leverans eller felaktigt insatta pengar på bolagets konto, och beslutar sig att använda denna vara eller medlen istället för att returnera dessa.
2. Man innehar egendomen i fråga, men förpliktelsen att utge eller redovisa för den uppkommer först i efterhand.
   Som exempel kan nämnas då ett bolag säljer viss egendom till en köpare, och hinner sälja den en gång till, till en annan köpare innan den första köparen har hunnit få egendomen i sin besittning.
3. Man innehar annans egendom och förfogar över den, trots att ägaren har säkerhetsrätt till egendomen. Detta strider mot säkerhetsförbehållet.

[37] FAR, *Ekonomiska brott i aktiebolag*
[38] ibid

Som exempel kan nämnas då ett bolag säljer egendom som köpts på avbetalning med återtagandeförbehåll.[39]

Trolöshet mot huvudman (BrB 10 kap.)

Trolöshet mot huvudman kan man göra sig skyldig till, om man om man har fått i uppgift att sköta någon annans ekonomiska angelägenheter, på grund av förtroendeställning, eller övervaka skötseln av en sådan uppgift eller självständigt handha en kvalificerad teknisk uppgift och skadar huvudmannen, genom att förbruka sin förtroendeställning. Som exempel kan nämnas då en VD lånar ut bolagets egendom utan säkerhet, eller säljer bolagets egendom till underpris eller låter bolaget förvärva egendom till alltför högt pris. Handlandet behöver inte ha varit avsett att leda till eller ha inneburit någon vinning för gärningsmannen, utan det räcker med att det har lett till skada för huvudmannen. Anses skadan vara betydande eller kännbar, så klassas brottet som grov trolöshet mot huvudman. Samma gäller då man har använt sig av falsk handling eller vilseledande bokföring.[40]

Oredlighet mot borgenärer (BrB 11 kap.)

Oredlighet mot borgenärer innebär att någon som befinner sig i en obeståndssituation förstör eller genom gåva eller någon annan liknande åtgärd gör sig av med egendom av betydande värde. Med andra ord ett illojalt handlande av gärningsmannen i förhållande till hans borgenärer. Med obestånd menas då en gäldenär inte kan betala tillbaka sina skulder allt efter som de förfaller och att denna oförmåga inte endast är tillfällig. Som exempel kan nämnas då styrelsen för ett bolag som befinner sig i en obeståndssituation beslutar att sälja viss egendom till ett omotiverat lågt pris, förvärva tillgångar till överpris eller låna ut medel till en omotiverad låg ränta. Andra exempel är omotiverat höga löneuttag, eller utnyttjandet av bolagets kreditvärdighet för inköp av stora varupartier på kredit, som sedan säljs till underpris och därefter konkurs. Oredlighet mot borgenärer anses även föreligga då en verkställande direktör försöker undanhålla egendom från konkursen genom att föra bort tillgången från Sverige.[41]

[39] FAR, *Ekonomiska brott i aktiebolag*
[40] ibid
[41] ibid

Försvårande av konkurs eller exekutiv förrättning (BrB 11 kap.)

Tidigare har denna typ av brott bedömts som oredlighet mot borgenärer. Den 1 juli 2005 infördes dock en särskild brottsrubricering för dessa fall. Exempel på denna typ av förfarande är då en verkställande direktör eller styrelseledamot lämnar oriktiga uppgifter om bolagets tillgångar eller skulder vid skuldsanering, konkurs eller förhandling om offentligt ackord och får bolagets ekonomiska ställning att verka mycket sämre än den egentligen är. Man går dock fri från ansvar om man har rättat till de felaktiga uppgifterna innan de läggs till grund för förfarandet. Om man åberopar skenavtal eller oriktiga handlingar vid exempelvis utmätning och exekutiv försäljning, omfattas man även då av denna paragraf.[42]

Otillbörligt gynnande av borgenär(BrB 11 kap.)

Otillbörligt gynnande av borgenärer benämndes fram till den 1 juli 2005 till mannamån mot borgenärer. Brottet syftar till gärningar som begås av någon som är på obestånd och som gynnar någon eller några borgenärer och medför påtaglig fara för att övriga borgenärers rätt avsevärt minskas.

Situationer som omfattas av paragrafen är:

- att betala en skuld som inte är förfallen,
- att betala en förfallen eller icke förfallen skuld med annat än i branschen sedvanliga betalningsmedel,
- att överlämna säkerhet som inte var betingad vid skuldens tillkomst, eller att vidta annan sådan åtgärd om åtgärden medför påtaglig fara för att andra borgenärers rätt avsevärt ska förringas.[43]

Bokföringsbrott (BrB 11 kap.)

Bokföringsbrott döms den som uppsåtligen eller av oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen (1999:1078) genom att underlåta att bokföra affärshändelser eller bevara räkenskapsinformation eller genom att lämna oriktiga uppgifter i bokföringen som lett till att rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning inte i huvudsak kan bedömas med ledning av bokföringen.

Bokföringsbrott kan delas in i tre olika fall:

- bokföring saknas
- bokföring är osann

[42] FAR, *Ekonomiska brott i aktiebolag*
[43] ibid

- bokföringen går ej att kontrollera

Även om felaktigheterna i bokföringen består av många småfel där vart och ett för sig är mindre allvarliga, så kan straffansvar bli aktuellt om bokföringen som helhet framstår som mycket bristfällig.[44]

Bestickning (BrB 17 kap.)

Med bestickning menas, då någon lämnar, utlovar eller erbjuder muta eller annan opassande belöning för tjänsteutövning i form av gåva, rabatt, varukredit, lån, borgensåtaganden och liknande, men även i form av dolda provisioner, sidoleveranser från leverantör, representation, studieresor, m.m.
För att bestickning ska vara straffbart fordras att förmånen avser mottagarens tjänsteutövning.[45]

Mutbrott (BrB 20 kap.)

Mutbrott är när man tar emot muta. Bestämmelserna träffar den som tar emot en muta, men även den som för någon annan tar emot muta. Trots det nära rättsliga släktskapet mellan bestickning och mutbrott innebär inte att brotten alltid måste förekomma tillsammans. Bestickning kan föreligga även om mottagaren avböjer en erbjuden förmån. På motsvarande sätt kan mutbrott förekomma utan bestickning, genom att någon exempelvis begär belöning och förslaget avvisas.[46]

Skattebrott (Skattebrottslagen 1971:69)

Skattebrott kan man göra sig skyldig till då man med uppsåt lämnar oriktig uppgift till myndighet eller låter bli att lämna deklaration, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift och därigenom orsakar fara för att skatt undandras eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas. Muntliga uppgifter undantas. Man kan även bli dömd för grovt skattebrottenligt 4§ om brottet är grovt och då brottet är ringa så döms man inte för skattebrott utan för skatteförseelse.
Ett skattebrott anses föreligga redan då man har lämnat en oriktig uppgift till Skatteverket, eller underlåtit att lämna in uppgifter till Skatteverket, utan att det behöver innebära att debiteringsbeslutet har fattats. Man tar bara hänsyn till uppgifter som har lämnats skriftligen,

[44] FAR, *Ekonomiska brott i aktiebolag*
[45] ibid
[46] ibid

elektroniskt eller på liknande sätt. Uppgifter som har lämnats in muntligen läggs inte till grund för ansvar.[47]

Vårdslös skatteuppgift (Skattebrottslagen)

Vårdslös skatteuppgift kan man göra sig skyldig till då man av grov oaktsamhet lämnar oriktig uppgift och därigenom orsakar fara för att skatt undandras eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas. Undantag görs även här för muntliga uppgifter.
För att göra sig skyldig till vårdslös skatteuppgift måste man har handlat grovt oaktsamt, vilket innebär att man antingen har slarvat i högre grad vid upprättandet av en deklaration eller annan handling eller har visat en uppenbar likgiltighet av för att sätta sig in i de beskattningsregler som man har haft att tillämpa. Vid brott av mindre allvarlig art och belopp skall man inte straffas.[48]

Försvårande av skattekontroll (Skattebrottslagen)

Försvårande av skattekontroll kan man göra sig skyldig till då man med uppsåt eller grov oaktsamt åsidosätter bokföringsskyldighet m.m. och därigenom orsakar fara för att en myndighets kontrollverksamhet vid beräkning eller uppbörd av skatt eller avgift försvåras. Bestämmelserna handlar huvudsakligen om ofullständiga räkenskaper. Vidare handlar de om vilseledande bokföringsåtgärder, och slutligen bestraffas även de som förstår eller undanskaffar räkenskapsmaterial under sådan tid då de haft skyldighet att bevara detta.[49]

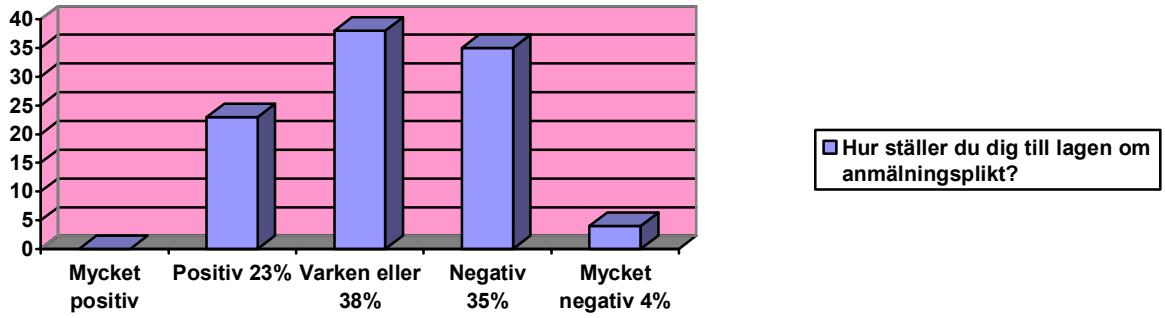
[47] FAR, *Ekonomiska brott i aktiebolag*
[48] ibid
[49] ibid

4. Resultat och analys

Vi fick totalt 26 stycken svar på de 98 stycken enkäter vi skickade ut, av de svar vi fick in var 11 stycken godkända revisorer och 15 stycken auktoriserade.
Då vi valt att inte uppge namnet på de tre revisorer som vi gjort intervjuer med har vi fortsättningsvis i uppsatsen valt att kalla dem revisor Andersson, Bengtsson och Svensson.

4.1 Inställning till anmälningsplikten

Enligt vår enkätundersökning är det ungefär lika många revisorer som har svarat att de varken är positiva eller negativa till anmälningsplikten, som har svarat att de är negativa eller mycket negativa till lagen om anmälningsplikt. Endast 23% av respondenterna har svarat att de ställer sig positiva till lagen.



Figur 2: Revisorernas ställningstagande till lagen om anmälningsplikt

Många revisorer var negativa till anmälningsplikten när den skulle införas 1999, två år senare skriver Holmquist i Balans[50] att det finns tecken på att motståndet inte längre är massivt och att det finns en större acceptans för ordningen. Ytterligare två år senare publiceras en studie i Balans 10/2002 utförd av Larsson, Ljunggren och Peterson som studerade vid Växjö universitet, i deras studie fann de att 59% av revisorskåren var negativa till anmälningsplikten. I vår enkät svarade däremot 38% att de är negativa eller mycket negativa till anmälningsplikten, detta skulle eventuellt kunna tyda på att en något större acceptans av lagen har infunnit sig med åren.

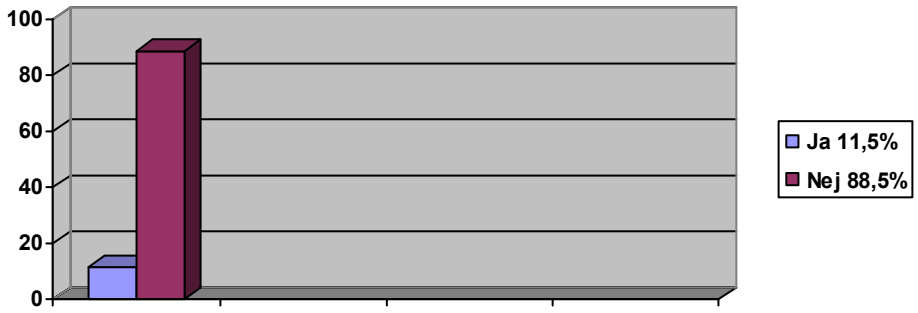
Trots detta är många revisorer fortfarande negativa till anmälningsplikten och en anledning till det är enligt Revisor Bengtsson, att de inte vill uppfattas som en sorts ”poliser” och att det

[50] Balans 8-9/2000

känns som att detta är en arbetsuppgift man blivit tilldelad även fast man inte har någon utbildning för den. Urban Engerstedt skriver i sin artikel i Balans,[51] att revisorns huvuduppgift ligger på helt andra områden än att göra straffrättsliga bedömningar, detta kan till viss del förklara varför många anser att denna anmälningsplikt inte borde tillhöra Revisorns arbetsuppgifter. I vår enkät svarade 81% av de tillfrågade att de inte tycker att anmälningsplikten ska ingå i revisorns arbetsuppgifter, vilket ger en väldigt tydlig indikation på hur revisorerna känner inför denna arbetsuppgift. En annan bidragande faktor till många revisorers negativa inställning till anmälningsplikten är att de eventuellt kan tvingas anmäla sina klienter, vilket de ofta har en mycket nära relation till och är måna om att behålla som klienter då de betalar deras levebröd.

4.2 Tolkning och användning av anmälningsplikten

I vår studie svarade endast 11,5% att de tycker att lagen om anmälningsplikt är lätt att tolka och använda i praktiken.



Figur 3: Revisorernas åsikter avseende tolkning och användning av lagen om anmälningsplikt

Larsson, Ljunggren och Petersons studie som hänvisades till här ovan, tyder på att det finns några oklarheter beträffande hur en revisor ska använda sig av lagen i praktiken. En av dessa oklarheter som även Revisor Larsson kommenterade är att det i lagtexten (ABL10:42) står att revisorn ska vidta åtgärder om han anser att det *kan misstänkas* att VD eller styrelseledamot har gjort sig skyldig till ekonomisk brottslighet. Om något *kan misstänkas* är det långt ifrån styrkt att det verkligen föreligger brott och det gör att många finner det svårt att veta när de ska anmäla eftersom revisorerna vill vara relativt säkra på sin sak innan de anmäler sin klient.

[51] Balans 10/2002

På Ekobrottsmyndigheten är de medvetna om detta problem och Eva Nilsson säger i en artikel i Balans,[52] att det kan vara svårt att avgöra *när* man ska anmäla sin misstanke och att många revisorer ofta drar sig för att göra en tidig anmälan på en låg grad av misstanke. Det är dock viktigt för myndigheterna att få igång en utredning så tidigt som möjligt och Roger Andersson skriver i samma artikel att revisorerna inte ska vara rädda att tidigt kontakta en ekoåklagare och diskutera sina misstankar, revisorn kan då välja att vara anonym så att de inte riskerar något i förhållande till tystnadsplikten[53]. Att det finns möjlighet att vända sig till Ekobrottsmyndigheten och diskutera sina misstankar är något som många revisorer inte verkar ha vetskap om, då detta är något som både Revisor Andersson och Svensson efterlyser. De menar båda att det borde finnas någon typ av mellaninstans där man kan få diskutera sina misstankar innan man bestämmer sig för om man vill anmäla eller inte.

Ett annat problem som lyfts fram av Urban Engerstedt föreningsjurist på FAR, är att VD och styrelsen endast har *två veckor* på sig att åtgärda de oegentligheter som revisorn har anmärkt på (ABL 10:44) och har man inte på dessa två veckor hunnit avhjälpa de menliga verkningarna av det misstänkta brottet är revisorn skyldig att avgå från sitt uppdrag och göra en anmälan till åklagare.[54]Alla revisorerna vi intervjuade var överens om att detta ofta är alldeles för kort tid för att företagsledningen ska hinna vidta alla åtgärder som behövs för att eliminera skadeverkningarna av det misstänkta brottet. Problemet är att även om företagsledningen har goda intentioner och vill ställa allt till rätta samt gör allt som står i deras makt men inte har hunnit åtgärda allt inom två veckor ska revisorn enligt lagen avgå och göra en anmälan, vilket kan tyckas vara fel då företaget verkligen har gjort sitt yttersta för att åtgärda skadan. Enligt Urban Engerstedt finns nu ett förslag att förlänga denna tidsfrist från två till fyra veckor.[55]

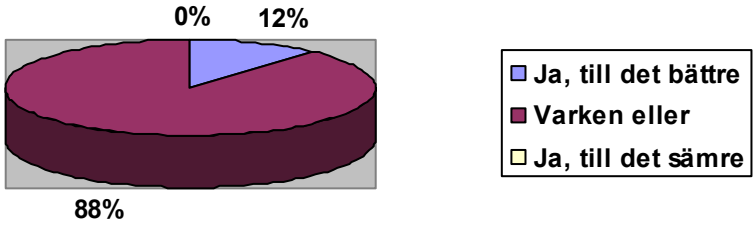
Att det råder en del oklarheter angående hur vissa delar av lagtexten ska tolkas och därför gör den svår att använda i praktiken kan även förklara varför nästan 70% av de tillfrågade tyckte att lagen om anmälningsplikt inte ger bra vägledning vid misstanke om brott. Larsson, Ljunggren och Peterson menar att lagen borde ändras och omformuleras, tex genom att ändra så att det krävs en högre bevisgrad än *kan misstänkas* innan revisorn skall gör en anmälan,

[52] Balans 8-9/2000
[53] ibid
[54] Balans 10/2002
[55] ibid

detta skulle göra lagen enklare att använda i praktiken och den skulle förmodligen få större acceptans bland revisorerna.[56]

4.3 Förändringar i och med anmälningsplikten

I vår enkät ställde vi frågan om lagen om anmälningsplikt medfört att revisorn ändrat sitt sätt att granska företagens finansiella information, på den frågan svarade 11,5% att ja, det hade de till det bättre medan 88,5% inte ansåg att det hade påverkat deras sätt att granska informationen.



Figur 4: Eventuella förändringar i revisorernas arbetssätt efter införandet av anmälningsplikten

Men även om införandet av anmälningsplikten inte ändrat så många revisorers sätt att granska den finansiella informationen på så har den i alla fall uppmärksammat ekonomisk brottslighet på ett sätt som gjort många mer medvetna och uppmärksamma på den typen av brott.

Statistiken från Ekobrottsmyndigheten visar på att antalet anmälningar från revisorer ökar varje år, 2004 gjordes 101 stycken, 2005 gjordes 229 stycken och mellan januari och april 2006 hade det kommit in 155 stycken.[57] Trots att antalet anmälningar ökar för varje år är det många revisorer som väljer att inte anmäla sina misstankar om att brott föreligger utan istället väljer att avgå från sitt uppdrag. Enligt Revisor Andersson kan ibland ett hot om att avgå få styrelsen att se över det revisorn anmärkt på men i andra fall hjälper inte det och då väljer revisorn att avgå.

[56] Balans 10/2002
[57] www.ekobrottsmyndigheten.se

Att revisorn väljer att avgå istället för att anmäla sina misstankar till en åklagare kan enligt Revisor Andersson bero på att då handläggningstiderna hos Ekobrottsmyndigheten är väldigt långa kan företaget hinna avhjälpa de brott de begått och revisorn kan då i sin tur få en ”anmärkning” för att de anmält ett företag som inte ser ut att ha begått något brott. Revisor Svensson menar också att många förmodligen väljer att avgå istället för att anmäla då det enligt vissa kan ge revisorn och byrån dåligt ryckte hos klienter och inom branschen, medan andra helt enkelt inte vill bli inblandade och därför väljer att avgå om de misstänker att något inte står rätt till. I vår studie svarade 15% av revisorerna att de har anmält misstanke om brott till åklagare, om det är mycket eller lite är svårt att säga då vi inte har någon liknande studie att jämföra med.

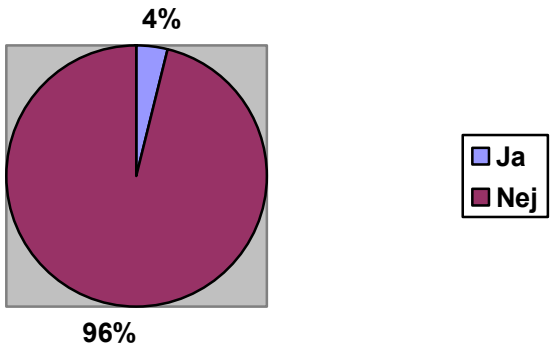
4.4 Tystnadsplikt kontra anmälningsplikt

Drygt hälften av respondenterna tycker att anmälningsplikten och tystnadsplikten står i konflikt med varandra, då man som revisor måste avgå efter en anmälan. Precis som revisor Andersson beskriver, så måste man anmäla sin avgång till Bolagsverket och denna anmälan är offentlig, dessutom så måste man även ange orsaken till varför man avgår, vilket innebär att vem som helst kan få reda på det. På detta sätt bryter man mot tystnadsplikten och det finns stor risk att man skapar badwill för företaget och man riskerar även att behöva betala skadestånd om det skulle visa sig att man som revisor hade fel. Revisor Bengtsson beskriver denna situation som att man sitter på två stolar, då tystnadsplikten och anmälningsplikten står i motsats till varandra. Man kan inte anmäla klienterna och behålla sin tystnadsplikt då handlingarna blir offentliga som ovan nämnt. Han menar på att å ena sidan skall man försöka hjälpa sina kunder och å andra sidan skall man fungera som en slags extra hjälp till skattemyndigheten. Revisor Bengtsson anser även att denna hårda styrning gör att företagsamheten kan komma att strypas.

Revisor Svensson anser att en gång i tiden var tystnadsplikten något som var heligt, då den alltid har varit en av de centrala rollerna i revisorsyrket. Sedan när anmälningsplikten infördes så skulle man helt plötsligt börja lämna upplysningar till åklagare som ansågs kunna vara av vikt vid eventuella misstankar. Förr i tiden skulle man lämna sådana upplysningar endast vid förfrågan, men numera är det på eget initiativ. Revisor Svensson anser att alla revisorer nog försöker hålla tystnadsplikten så långt det går, men det blir en avvägning om det är värt att hålla tyst i längden och riskera sitt eget yrke eller samarbeta med åklagare och myndigheter.

I frågan om revisorerna tycker att anmälningsplikten innebär merarbete för dem, så svarade exakt hälften av respondenterna att de tycker att anmälningsplikten innebär merarbete för revisorer och hälften att de inte tycker att det innebär något merarbete. Den slutsatsen vi drar utifrån detta resultat är att, antagligen så har hälften av revisorerna varit väldigt noggranna i sina revisioner och granskningar redan innan lagändringen, medan den andra hälften har fått ändra lite rutiner och skapa noggrannare kontroller efter lagändringen och därför tycker att det har medfört merarbete för revisorerna. När lagändringen kom så skapade de bättre rutiner på revisor Svenssons dåvarande arbetsplats, om hur man skulle gå tillväga, hur man ska göra en anmälan till Ekobrottsmyndigheten, samt rutiner för intern kontroll och de införde även som policy att alltid stämma av med andra kollegor först innan de vidtog ytterliggare åtgärder. Den största skillnaden, enligt revisor Svensson är att man hela tiden får tänka två gånger om.

Hela 96% av respondenterna anser inte att klienterna har blivit ”ordentligare” i sin redovisning efter lagändringen, se figur 4. Andersson tror inte att klienterna är så medvetna om lagändringarna och vad de innebär och att de med största sannolikhet fortsätter som vanligt utan att reflektera över ändringarna. Revisor Svensson tror inte att kunderna är medvetna om anmälningspliktens bredd eller hur omfattande brottskatalogen är.



Figur 5: Revisorernas ställningstagande till om klienterna har blivit mer ”ordentliga” i sin redovisning efter lagändringen

4.5 Klientrelation

I frågan om revisorerna upplever någon skillnad i klienternas förtroende för dem, jämfört med innan lagändringen svarade alla nej. Som Andersson berättar är inte kunderna särskilt uppmärksamma på sådant. De är inte riktigt medvetna om vilka skyldigheter som revisorn har

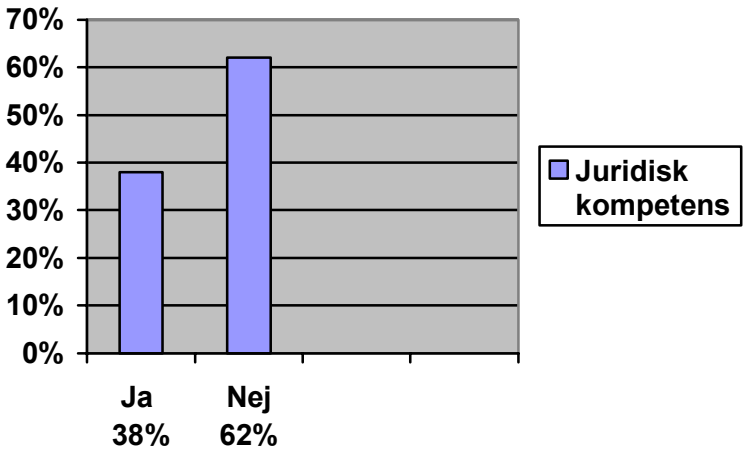
och han tycker även att det oftast är dåligt med kunskap från fåmansaktiebolagens sida och även att kunderna inte riktigt förstår vilka risker som revisorn tar om dem inte skulle anmäla. Bengtsson anser dock att många klienter betraktar revisorn som en förlängd arm till skattemyndigheten, men de har dock inget val. De måste anförtro sig åt någon, angående deras ekonomiska angelägenheter och då gör de det till revisorn. FAR har däremot kritiserat införandet av anmälningsplikten eftersom de befarade att anmälningsskyldigheten skulle komma att förändra revisorsrollen på ett negativt sätt, då det fanns en rädsla för att revisorn skulle få det svårare att upprätthålla en förtroendefull och öppen kommunikation med företagsledningen och därmed – tvärtom lagens syfte – försvåra för revisorn att förebygga ekonomisk brottslighet i klientföretagen.[58] Revisor Svensson tycker dock inte att lagändringen har påverkat klienternas förtroende på något sätt, då han inte tror att kunderna är medvetna om lagens bredd och brottskatalogens omfattning, precis som ovan nämnt.

4.6 Revisorernas juridiska kompetens

62% av respondenterna anser inte att de har den juridiska kompetensen som krävs för att kunna upptäcka ekonomiska brott, se figur 5. Som Bengtsson säger, så tycker han att till stor del så har revisorerna juridisk kompetens, men är inte insatta i juridiken på det sättet. Den största frågan anser han ligger i hur man bedömer ekonomiska brott, i vilken storlek och i vilken omfattning. Andersson anser dock inte att revisorer har någon stor juridisk kompetens, men de får dock använda sig av expertishjälp om det skulle behövas, som sedan dokumenteras. Så han tycker att man inte behöver känna sig ensam eller vilsen utan man har alltid rätt att be om hjälp från experter.

FAR har även kritiserat anmälningsskyldigheten, av det skälet att de anser att revisorer i allmänhet inte har straffrättslig kompetens, något som skulle kunna medföra skador och rättsosäkerhet för företagen och revisorerna.[59] Revisor Svensson anser att revisorer allmänt har tillräckligt med juridisk kompetens för att kunna upptäcka ekonomiska brott, men att kompetensen brister nog vid att kunna urskilja de olika rekvisitan som måste vara uppfyllda för att ett brott skall föreligga, såsom exempelvis rekvisitan oaktsamhet och uppsåtligen. Små skillnader kan vara av väldigt stor betydelse vid bedömningen av dessa begrepp och dessa små detaljer kan uppfattas som invecklade för en revisor, och därmed svårt att kunna göra en klar och korrekt juridisk bedömning av.

[58] Balans 10/2002
[59] ibid



Figur 6: Revisorernas ställningstagande till om de har den juridiska kompetensen som krävs för att kunna upptäcka ekonomiska brott.

5. Slutsatser

Här nedan följer en sammanställning av våra viktigaste slutsatser:

- Utifrån vår studie har många revisorer fortfarande en negativ inställning till anmälningsplikten (39%), men studien tyder ändå på att lagen har vunnit viss acceptans genom åren vilket vi kan se då (23%) har en positiv inställning till den.

- 81% av de tillfrågade i vår undersökning anser inte att anmälningsplikten skall ingå i revisorns uppgifter. Detta kan bero på att över hälften av de tillfrågade revisorerna anser att de inte har den juridiska kompetensen för att kunna upptäcka ekonomiska brott.

- Det framgår tydligt utifrån vårt enkätresultat att många (88,5%), tycker att lagen om anmälningsplikt är svår att tolka och använda i praktiken. Detta beror mycket på att lagen är formulerad på ett sätt, som skapar oklarheter och gör den svår att tyda.

- Revisorerna har inte märkt någon större skillnad i klienternas redovisning eller deras sätt att anförtro sig åt dem, efter införandet av lagen om anmälningsplikt. Den rimligaste tolkningen är att klienterna många gånger saknar vetskap om att denna lag existerar eller hur omfattande den är.

- Baserat på de intervjuer vi har gjort, talar det mesta för att många revisorer väljer att avgå ifrån sina uppdrag istället för att anmäla sina brottsmisstankar till åklagare. Detta tyder på att lagen om anmälningsplikt inte fyller sin funktion på ett tillfredsställande sätt och att antalet anmälningar till Ekobrottsmyndigheten är betydligt lägre än vad de kunde vara.

6. Diskussion

6.1 Kritisk granskning

Efter slutförandet av vår undersökning, men även under undersökningens gång förstod vi att vi fick in alldeles för få svar för att kunna lägga dessa till grund för generella slutsatser. Vår undersökning pågick under en period som är väldigt tidspressad för revisorer, och vi antar att det var den främsta anledningen till att vi hade en så låg svarsfrekvens (26%). Om vi hade haft mer tid för genomförandet av undersökningen, så tror vi att vi hade fått in fler svar, då revisorerna skulle kunna svara vid ett senare tillfälle. Innan vi mailade ut vårt frågeformulär, så ringde vi upp till revisionsbyråerna och presenterade oss, vi beskrev kortfattat vad vi gjorde och vad syftet med vår undersökning var, för att på detta sätt minska bortfallet så mycket som möjligt. Trots detta fick vi ett stort bortfall då många förklarade redan i telefon att de var väldigt stressade och mycket upptagna som tidigare nämnt. Något som skulle kunna minska vårt bortfall ytterliggare är om vi hade skickat ut påminnelser per mail till de personer som inte hade svarat inom angiven tid, vilket vi inte gjorde på grund av tidsbrist.

Vi hade gärna velat att ha med en intervju med Ekobrottsmyndigheten i vår studie då vi tror att de skulle ha kunnat bidra med mycket intressant och värdefull information om ämnet, men tyvärr så hade inte de möjlighet att ta emot oss på grund av stor arbetsbelastning och tidsbrist innan jul. Hade vi haft längre tid för undersökningens genomförande så skulle detta kanske ha varit möjligt, då man skulle kunna ha återkommit vid en lugnare period.

Vi anser att vår undersökning genomfördes på en relativt kort tid och på grund av den låga svarsfrekvensen vi fick i vår enkätundersökning kan vi inte dra generella slutsatser som gäller för flertalet revisorer. Baserat på den låga svarsfrekvensen fanns det tyvärr inte möjlighet att på ett tillförlitligt sätt kunna säkerställa sambanden i vårt resultat genom att genomföra en statistisk uträkning.[60] Trots detta har vi ändå kommit fram till att resultatet i vår enkätundersökning stämmer väl överens med den information vi har tagit del av då vi genomfört våra intervjuer, studerat ett flertal artiklar och uppsatser som är baserade på större undersökningar inom detta ämne.

[60] Körner, Wahlgren, *Statistiska metoder*

6.2 Förslag till fortsatta studier

I vår uppsats har vi valt att undersöka hur lagen om anmälningsplikt uppfattas ur en revisors synvinkel, det skulle även vara intressant att göra en liknande studie men sett ur klienternas synvinkel. Man skulle då bland annat kunna undersöka i vilken grad de är medvetna om att lagen existerar samt vad de tycker om den.

Det skulle även vara intressant att undersöka vilken typ av ekonomiska brott som revisorerna anmäler till Ekobrottsmyndigheten, samt vilken typ av brott som är vanligast och sedan basera sin undersökning på att djupare studera ett fåtal rättsfall.

Då vi fann i vår studie att många revisorer väljer att avgå från sitt uppdrag istället för att anmäla sina brottsmisstankar skulle man kunna undersöka om det är fler revisorer som väljer att avgå efter införandet av anmälningsplikten samt ta reda på hur lagen skulle kunna utformas för att förhindra detta ”kryphål” om det överhuvudtaget är möjligt.

En annan intressant inriktning skulle vara att undersöka andra områden inom ekonomisk brottslighet som tex. att se på hur penningtvättlagen fungerar i praktiken, då även godkända och auktoriserade revisorer från och med 1 januari 2005 skall rapportera om de misstänker penningtvätt.

Källförteckning

Litteratur/artiklar

Andersen, Heine. 1994. *Vetenskapsteori och metodlära: en introduktion*. Studentlitteratur. Lund

Cassel, Filip. 1996. *Den reviderade revisorsrollen: en oren berättelse*. Neverius & Santérus. Stockholm

Denscombe, Martyn. 2000. *Forskningshandboken: för småskaliga forskningsprojekt inom samhällsvetenskaperna*. Studentlitteratur. Lund

Engerstedt, Urban. 2002. Revisorns skyldighet att anmäla vid misstanke om brott. *Balans* 10/2002

FAR. 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, Asbjorn & Tufte, Per Arne. 2003. *Introduktion till samhällsvetenskaplig metod*. Liber. Malmö

Korsell, Lars E. 2003. *Bokföringsbrott: en studie i selektion*. Kriminologiska institutionen, Univ. Stockholm

Körner, Svante & Wahlgren, Lars. 2005. *Statistiska metoder*. Studentlitteratur. Lund.

Leijonhufvud, Madeleine & Wennberg, Susanne. 2006 *Brott och straff i affärslivet: en lärobok för ekonomer*. Iustus. Uppsala

Lindgren, Sven- Åke. 2000. *Ekonomisk brottslighet: ett samhällsproblem med förhinder*, Studentlitteratur. Lund

Lundahl, Ulf & Skärvad, Per-Hugo.1999. *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*. Studentlitteratur. Lund

Moberg, Krister. 2003. *Bolagsrevisorn: oberoende, ansvar, sekretess*. Norstedts juridik. Stockholm

Neman, Helena & Ohlsson, Fredrik. 2006. *Revisorers anmälningsplikt vid misstanke om brott – en studie om revisorers attityder till lagen*, Södertörns högskola. Stockholm

Stetler, Carl Johan & Ljung, Cecilia. 2000. Så tycker revisorerna om den lagstadgade anmälningsplikten, *Balans* 8-9/2000

Sveriges rikes lag. 2006. Norstedts juridik. Stockholm

Wennberg, Inge. 2002. Vad är bokföringsbrott?, *Balans* 2/2002

Internetadresser

www.ekobrottsmyndigheten.se (2006-11-01)
www.far.se (2006-10-09)
www.revisorsnamnden.se (2006-10-12)

Intervjuer

Intervju 1: Revisor Andersson (2006-11-28)
Intervju 2: Revisor Bengtsson (2006-11-28)
Intervju 3: Revisor Svensson (2006-12-11)

Bilagor

Bilaga 1 - Inledningsbrev till intervjupersonerna

Vi heter Sandra Molin och Angie Matiakis och läser påbyggnadskursen i företagsekonomi på Södertörns högskola. Vi skriver just nu vår kandidatuppsats inom redovisning och har valt att skriva om revisorers anmälningsskyldighet vid misstanke om brott.

Syftet med vår uppsats är att undersöka hur lagen om anmälningsskyldighet uppfattas ur en revisors synvinkel, samt hur den fungerar i praktiken.

Vi skulle bli mycket tacksamma om vi kunde få träffa Dig för en personlig intervju om möjlighet finns, då det skulle betyda mycket för oss och vår undersökning. Vi har tyvärr väldigt begränsad tid och skulle därför uppskatta om vi får genomföra intervjun snarast möjligt.

Om Du önskar få ett exemplar på den färdiga uppsatsen, så sänder vi den gärna till Dig i januari.

Tack på förhand!

Angie Matiakis
angiematiakis@hotmail.com
tel: 070-7705488

Sandra Molin
sandra01.molin@student.sh.se
tel: 070-6471995

Bilaga 2 - Intervjufrågor

1. Är ni godkänd eller auktoriserad revisor?
2. Hur många år har ni arbetat som revisor?
3. Har lagen om anmälningsskyldighet påverkat Ert arbete som revisor?
4. Vilka för- och nackdelar upplever ni att det finns med anmälningsplikten?
5. Har ni några konkreta förslag på hur lagen kan förbättras?
6. Hur ser ni på relationen mellan anmälningsplikten och tystnadsplikten? Är de förenliga i revisorns yrkesroll?
7. Anser ni att lagen om anmälningsskyldighet har påverkat klienternas förtroende för revisorn?
8. Anser ni att auktoriserade och godkända revisorer allmänt har den juridiska kompetensen som krävs för att kunna upptäcka ekonomiska brott?
9. Har ni någon gång anmält en klient enligt lagen om anmälningsskyldighet? Om ja, när?
10. Har ni någon gång övervägt att anmäla en klient men inte anmält? Om ja, vad var det som gjorde att ni inte anmälde och vad hade krävts för att ni skulle ha anmält?

Bilaga 3 – Inledningsbrev till enkätundersökningen

Hej Pelle Pettersson!

Vi heter Sandra Molin och Angie Matiakis och läser påbyggnadskursen i företagsekonomi på Södertörns Högskola. Vi skriver just nu vår kandidatuppsats inom redovisning och har valt att skriva om revisorers anmälningsskyldighet vid misstanke om brott.

Syftet med vår uppsats är att undersöka hur lagen om anmälningsskyldighet uppfattas ur en revisors synvinkel, samt hur den fungerar i praktiken.

Det skulle betyda mycket för oss och vår undersökning om Ni har möjlighet att svara på de bifogade enkätfrågorna. Då vi har mycket begränsad tid är vi tacksamma om vi kan få Era svar så snart som möjligt, dock senast fredag den 1 december.

Denna enkätundersökning är konfidentiell och därför kommer varken Ert namn eller Ert företags namn att framgå i uppsatsen.

Gör så här:

1. Vänligen läs igenom frågorna här nedan.
2. Tryck på svara/reply så att vår text följer med i ditt svarsmail.
3. Svara genom att markera det svarsalternativ du väljer med fet stil.
4. Tryck på skicka.

Om ni har några frågor får ni gärna kontakta oss via mail eller telefon. Om Ni vill sänder vi Er gärna ett exemplar av den färdiga uppsatsen i januari.

Vi uppskattar verkligen Er hjälp!
Vänliga hälsningar

Sandra Molin
Sandra01.molin@student.sh.se
Tel: 070-6471995

Angie Matiakis
angiematiakis@hotmail.com
Tel: 070-7705488

Bilaga 4 - Enkätfrågor

Är Du godkänd eller auktoriserad revisor?

- Godkänd
- Auktoriserad

Hur ställer Du dig till lagen om anmälningsplikten?

- Mycket positiv
- Positiv
- Varken eller
- Negativ
- Mycket negativ

Tycker Du att lagen ger bra vägledning vid misstanke om brott?

- Ja
- Nej

Har lagen medfört att Du har ändrat ditt sätt att granska företagens finansiella information?

- Ja, till det bättre
- Varken eller
- Ja, till det sämre

Har Du anmält misstanke om brott till åklagare?

- Ja
- Nej

Om ja vilket år……

Tycker Du att lagändringen är lätt att tolka och använda i praktiken?

- Ja
- Nej

Tycker Du att anmälningsplikten skall ingå i revisorns uppgifter?

- Ja
- Nej

Anse Du att anmälningsplikten och tystnadsplikten står i konflikt med varandra?

- Ja
- Nej

Tycker Du att anmälningsplikten innebär merarbete för revisorer?

- Ja
- Nej

Tycker Du att anmälningsplikten har medfört att klienterna är mer ”ordentliga” i sin redovisning?

- Ja

- Nej

Upplever Du någon skillnad i klienternas förtroende för dig jämfört med innan lagändringen?

- Ja
- Nej

Anser Du att auktoriserade och godkända revisorer generellt har den juridiska kompetensen som krävs för att kunna upptäcka ekonomiska brott?

- Ja
- Nej

Bilaga 5 – Sammanställning av enkätsvar

Är Du godkänd eller auktoriserad revisor?

Svar:	**Antal:**	**%**
Godkänd	11	42%
Auktoriserad	15	58%

Hur ställer Du dig till lagen om anmälningsplikt?

Svar:	**Antal:**	**%**
Mycket positiv	0	0%
Positiv	6	23%
Varken eller	10	38%
Negativ	9	35%
Mycket negativ	1	4%

Tycker Du att lagen ger bra vägledning vid misstanke om brott?

Svar:	**Antal:**	**%**
Ja	8	31%
Nej	18	69%

Har lagen medfört att Du har ändrat ditt sätt att granska företagens finansiella information?

Svar:	**Antal:**	**%**
Ja, till det bättre	3	12%
Varken eller	23	88%
Ja, till det sämre	0	0%

Har Du anmält misstanke om brott till åklagare?

Svar:	**Antal:**	**%**
Ja	4	15%
Nej	22	85%

Om ja vilket år? Svar: 2005, 2006

Tycker Du att lagändringen är lätt att tolka och använda i praktiken?

Svar:	**Antal:**	**%**
Ja	3	12%
Nej	23	88%

Tycker Du att anmälningsplikten skall ingå i revisorns uppgifter?

Svar:	**Antal:**	**%**
Ja	5	19%
Nej	21	81%

Anser Du att anmälningsplikten och tystnadsplikten står i konflikt med varandra?

Svar:	**Antal:**	**%**
Ja	14	54%
Nej	12	46%

Tycker Du att anmälningsplikten innebär merarbete för revisorer?

Svar:	**Antal:**	**%**
Ja	13	50%
Nej	13	50%

Tycker Du att anmälningsplikten har medfört att klienterna är mer ”ordentliga” i sin redovisning?

Svar:	**Antal:**	**%**
Ja	1	4%
Nej	25	96%

Upplever Du någon skillnad i klienternas förtroende för dig jämfört med innan lagändringen?

Svar:	**Antal:**	**%**
Ja	0	0%
Nej	26	100%

Anser Du att auktoriserade och godkända revisorer generellt har den juridiska kompetensen som krävs för att kunna upptäcka ekonomiska brott?

Svar:	**Antal:**	**%**
Ja	10	38%
Nej	16	62%

Bilaga 6 - Aktiebolagslag

Ur Aktiebolagslagen 10 Kap. 42 – 44 §§ samt 23 §.

Åtgärder vid misstanke om brott

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

1. 9 Kap. 1, 3, 6 a och 9 §§, 10 Kap. 1, 3, 4 och 5 §§, 11 Kap. 1, 2, 4 och 5 §§, 17 Kap. 7 § samt 20 Kap. 2 § brottsbalken, och
2. 2, 4, 5 och 10 §§ skattebrottslagen (1971:69). (SFS 1998:760)

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

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

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

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

23 § En revisor vars uppdrag upphör i förtid skall genast anmäla detta till registreringsmyndigheten för registrering. Han skall lämna en kopia av anmälan till bolagets styrelse.

Revisorn skall i anmälan lämna en redogörelse för vad han har funnit vid den granskning som han har utfört under den del av löpande räkenskapsår som uppdraget har omfattat. För anmälan gäller vad som föreskrivs i 30 §, 31 § första stycket och 32 § om revisionsberättelse. Registreringsmyndigheten skall sända en kopia av anmälan till skattemyndigheten.

Bilaga 7 – Brottskatalog

Bedrägeri (BrB 9 kap.)

1 § Den som medelst vilseledande förmår någon till handling eller underlåtenhet, som innebär vinning för gärningsmannen och skada för den vilseledde eller någon i vars ställe denne är, dömes för bedrägeri till fängelse i högst två år.
För bedrägeri döms också den som genom att lämna oriktiga eller ofullständig uppgift, genom att ändra i program eller upptagning eller på annat sätt olovligen påverkar resultatet av en automatisk informationsbehandling eller på någon annan liknande automatisk process, så att den innebär vinning för gärningsmannen och skada för någon annan.

Svindleri (BrB 9 kap.)

9 § den som offentliggör eller eljest bland allmänheten sprider vilseledande uppgift för att påverka priset på vara, värdepapper eller annan egendom, döms för svindleri till fängelse i högst två år eller, om brottet är ringa, till böter eller fängelse i högst sex månader.
Om någon, som medverkar vid bildande av aktiebolag eller annat företag eller på grund av sin ställning bör äga särskild kännedom om ett företag, uppsåtligen eller av grov oaktsamhet offentliggör eller eljest bland allmänheten eller företagets intressenter sprider vilseledande uppgift ägnat att påverka bedömandet av företaget i ekonomiskt hänseende och därigenom medföra skada, döms såsom i första stycket sägs.
Är brott, som i denna paragraf sägs, grovt, döms till fängelse, lägst sex månader och högst sex år. Lag (1993:207).

Penninghäleri (BrB 9 kap.)

6 a § Den som
1. otillbörligen främjar möjligheterna för annan att tillgodogöra sig egendom som härrör från brottsligt förvärv eller värdet av sådan egendom, eller
2. med uppsåt att dölja egendomens ursprung medverkar till att bortföra, överlåta, omsätta eller vidta annan sådan åtgärd med egendom som härrör från brottsligt förvärv döms för penninghäleri till fängelse i högst två år.

För penninghäleri döms också den som, i annat fall än som anges i första stycket, otillbörligen medverkar till att bortföra, överlåta, omsätta eller vidta annan sådan åtgärd

med egendom, om åtgärden är ägnad att dölja att annan har berikat sig genom brottslig gärning.
Är brott som anges i första eller andra stycket grovt, döms till fängelse, lägst sex månader och högst sex år. Lag (1999:164)

Förskingring (BrB 10 kap.)

1 § Om någon som på grund av avtal, allmän eller enskild tjänst eller dylik ställning fått egendom i besittning för annan med skyldighet att utgiva egendomen eller redovisa för denna, genom att tillägna sig egendomen eller annorledes åsidosätter vad han har att iakttaga för att kunna fullgöra sin skyldighet, dömes, om gärningen innebär vinning för honom och skada för den berättigade, för förskingring till fängelse i högst två år.

Olovligt förfogande (BrB 10 kap.)

4 § Den som, i annat fall än förut i detta kapitel är sagt, med egendom, som han har i besittning men vartill ägande - eller säkerhetsrätt är förbehållen eller tillförsäkrad eller eljest tillkommer annan, vidtager åtgärd varigenom egendomen frånhändes den andre eller denne annorledes berövas sin rätt, dömes för olovligt förfogande till böter eller fängelse i högst två år.

Trolöshet mot huvudman (BrB 10 kap.)

5 § Om någon, som på grund av förtroendeställning fått till uppgift att för någon annan sköta ekonomisk angelägenhet eller självständigt handha kvalificerad teknisk uppgift eller övervaka skötseln av sådan angelägenhet eller uppgift, missbrukar sin förtroendeställning och därigenom skadar huvudmannen, döms han för trolöshet mot huvudman till böter eller fängelse i högst två år. Vad som har sagts nu gäller inte, om gärningen är belagd med straff enligt 1-3§§.
Är brottet grovt, skall dömas till fängelse, lägst sex månader och högst sex år. Vid bedömande huruvida brottet är grovt skall särskilt beaktas, om gärningsmannen begagnat falsk handling eller vilseledande bokföring eller tillfogat huvudmannen betydande eller synnerligen kännbar skada.
Missbrukar någon, som fått till uppgift att sköta rättslig angelägenhet för någon annan, till förfång för huvudmannen sin förtroendeställning, döms han enligt första stycket, även om angelägenheten inte är av ekonomisk eller teknisk art.

Oredlighet mot borgenärer (BrB 11 kap.)

1§ Den som, när han är på obestånd eller när påtaglig fara föreligger för att han ska komma på obestånd, förstör eller genom gåva eller någon annan liknande åtgärd avhänder sig egendom av betydande värde, döms för oredlighet mot borgenärer till fängelse i högst två år. Detsamma skall gälla om någon genom sådant förfarande försätter sig på obestånd eller framkallar påtaglig fara för att han skall komma på obestånd.

För oredlighet mot borgenärer döms också en gäldenär som, då konkurs är förestående, ur riket bortför tillgång av betydande värde med uppsåt att hålla den undan konkursen, eller gäldenär som i konkurs undandrar eller undanhåller konkursförvaltningen tillgång.

Detsamma skall gälla, om en gäldenär i otillbörligt syfte underlåter att, så långt som möjligt, medverka till att tillgång i utlandet som ingår i konkursen ställs till konkursförvaltningens förfogande, trots att konkursförvaltaren uppmanat gäldenären att medverka.

Om brottet är grovt, döms för grov oredlighet mot borgenärer till fängelse i lägst sex månader och högst sex år. Vid bedömande av om brottet är grovt skall särskilt beaktas om gärningsmannen beedigat oriktig uppgift eller använt falsk handling eller vilseledande bokföring eller om brottet varit av betydande omfattning eller om gärningen annars varit av särskilt farlig art.

Försvårande av konkurs eller exekutiv förrättning (BrB 11 kap.)

2§ En gäldenär som vid konkurs, skuldsanering enligt skuldsaneringslagen (1994:334) eller förhandling om offentligt ackord uppsåtligen eller av grov oaktsamhet förtiger tillgång, uppger obefintlig skuld eller lämnar annan sådan oriktig uppgift, döms, om uppgiften inte rättas innan den beedigas eller annars läggs till grund för förfarandet, för försvårande av konkurs eller exekutiv förrättning till fängelse i högst två år.

För försvårande av exekutiv förrättning döms också en gäldenär som i samband med annan exekutiv förrättning uppsåtligen åberopar oriktig handling eller skenavtal och därigenom hindrar att erforderlig egendom genom förrättning tas i anspråk för att bereda borgenär betalning eller säkerhet.

Om ett förtigande eller en oriktig uppgift enligt första stycket är utan betydelse för saken, eller om gäldenären vid konkurs hade rätt att vägra yttra sig och omständigheterna innebär en skälig ursäkt för honom eller henne, skall han eller hon inte dömas till ansvar.

Om ett brott som avses i denna paragraf har begåtts uppsåtligen och är grovt, döms för grovt försvårande av konkurs eller exekutiv förrättning till fängelse i lägst sex månader och högst

sex år. Vid bedömande av om brottet är grovt skall särskilt beaktas om gärningsmannen beedigat oriktig uppgift eller använt falsk handling eller vilseledande bokföring eller om brottet varit av betydande omfattning. Lag (2005:242).

Otillbörligt gynnande av borgenär(BrB 11 kap.)

4§ Den som, då han eller hon är på obestånd, gynnar en viss borgenär genom att betala skuld som inte är förfallen, betala med annat än sedvanliga betalningsmedel eller överlämna säkerhet som inte var betingad vid skuldens tillkomst eller genom att vidta annan sådan åtgärd, döms, om åtgärden medför påtaglig fara för att en annan borgenärs rätt skall förringas avsevärt, för otillbörligt gynnande av borgenär till fängelse i högst två år.
Detsamma skall gälla, om någon som är på obestånd i otillbörligt syfte gynnar en viss borgenär på annat sätt än som nyss sagts och detta medför påtaglig fara för att en annan borgenärs rätt skall förringas avsevärt.
En gäldenär, som för att främja ackord i hemlighet lämnar eller utlovar betalning eller annan förmån, döms också för otillbörligt gynnande av borgenär. (Lag 2005:242.)

Bokföringsbrott (BrB 11 kap.)

5§ Den som uppsåtligen eller av oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen (1999:1078) genom att underlåta att bokföra affärshändelser eller bevara räkenskapsinformation eller genom att lämna oriktiga uppgifter i bokföringen eller på annat sätt, döms, om rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning till följd härav inte kan i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen, för bokföringsbrott till fängelse i högst två år eller, om brottet är ringa, till böter eller fängelse i högst sex månader. Om brottet är grovt, döms för grovt bokföringsbrott till fängelse i lägst sex månader och högst sex år. Vid bedömande av om brottet är grovt skall särskilt beaktas om åsidosättandet avsett mycket betydande belopp eller om gärningsmannen använt falsk handling eller om gärningen ingått som ett led i en brottslighet som utövats systematiskt eller om gärningen annars varit av särskilt farlig art.
Första och andra styckena gäller inte om bokföringsskyldigheten avser en juridisk person som anges i 2 kap. 2§ bokföringslagen och som inte bedriver näringsverksamhet. Lag (2005:242).

Bestickning (BrB 17 kap.)

7§ Den som till arbetstagare eller annan som avses i 20 kap. 2§ lämnar, utlovar eller erbjuder, för denne själv eller för annan, muta eller annan otillbörlig belöning för tjänsteutövning, döms för bestickning till böter eller fängelse i högst två år.
Är brottet grovt, döms till fängelse, lägst sex månader och högst sex år. Lag (2004:404).

Mutbrott (BrB 20 kap.)

2§ Arbetstagare som, för sig själv eller för annan, tar emot, låter åt sig utlova eller begär muta eller annan otillbörlig belöning för sin tjänsteutövning, döms för mutbrott till böter eller fängelse i högst två år. Detsamma skall gälla, om arbetstagaren begått gärningen innan han erhöll anställningen eller efter det han slutat densamma. Är brottet grovt, döms till fängelse, lägst sex månader och högst sex år.
Vad i första stycket sägs om arbetstagare skall också tillämpas på

1. *ledamot av styrelse, verk, nämnd, kommitté eller annan sådan myndighet som hör till staten eller till kommun, landsting eller kommunalförbund,*
2. *den som utövar uppdrag som är reglerat i författning,*
3. *den som omfattas av lagen (1994:1811) om disciplinansvar inom totalförsvaret, m.m. eller annan som fullgör lagstadgad tjänsteplikt,*
4. *den som utan att inneha anställning eller uppdrag som nu ha sagts utövar myndighet,*
5. *den som i annat fall än vad som avses i 1-4 på grund av förtroendeställning fått till uppgift att för någon annan*
    a) *sköta en rättslig eller ekonomisk angelägenhet,*
    b) *genomföra en vetenskaplig eller motsvarande utredning,*
    c) *självständigt sköta en kvalificerad teknisk uppgift, eller*
    d) *övervaka utförandet av en sådan uppgift som anges i a, b, eller c,*
6. *främmande stats minister, ledamot av främmande stats lagstiftande församling eller ledamot av främmande stats organ motsvarande dem som avses i 1,*
7. *någon som, utan att inneha anställning eller uppdrag som nu har sagts, utövar främmande stats myndighet eller utländskt skiljemannauppdrag,*
8. *ledamot av kontrollorgan, beslutande organ eller parlamentarisk församling i mellanstatlig eller överstatlig organisation där Sverige är medlem, och*
9. *domare eller annan funktionär i internationell domstol vars domsrätt Sverige godtar. Lag (2004:785)*

Skattebrott (Skattebrottslagen 1971:69)

2§ Den som på annat sätt än muntligen uppsåtligen lämnar oriktig uppgift till myndighet eller underlåter att till myndighet lämna deklaration, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller annan döms för skattebrott till fängelse i högst två år. Lag (1996:658).

Vårdslös skatteuppgift (Skattebrottslagen)

5§ Den som på annat sätt än muntligen av grov oaktsamhet lämnar oriktig uppgift till myndighet och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller annan döms för vårdslös skatteuppgift till böter eller fängelse i högst ett år.
Om gärningen med hänsyn till skattebeloppet och övriga omständigheter är av mindre allvarlig art, skall inte dömas till ansvar enligt första stycket. Lag (1996:658).

Försvårande av skattekontroll (Skattebrottslagen)

10§ Den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldighet eller sådan skyldighet att föra och bevara räkenskaper, som föreskrivs för vissa uppgiftsskyldiga och därigenom ger upphov till fara för att myndighets kontrollverksamhet vid beräkning eller uppbörd av skatt eller avgift allvarligt försvåras, döms för försvårande av skattekontroll till böter eller fängelse i högst två år eller, om brottet är grovt, till fängelse i lägst sex månader och högst fyra år.
I ringa fall döms ej till ansvar enligt första stycket. Lag(1996:658).