



Handelshögskolan
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET
Företagsekonomiska institutionen

REVISORNS ROLL SOM BROTTSFÖREBYGGARE

– Hur förebygger, och hur skulle revisorer kunna bli bättre på att förebygga ekobrott?

Kandidatuppsats i Företagsekonomi
Extern redovisning & företagsanalys
HT 2005

Handledare: *Jan Marton*
Andreas Hagberg

Författare:
Kristina Andersson 801028
Maria Strauss 791110

FÖRORD

Vår undersökning om revisorns roll som brottsförebyggare har varit genomförbar tack vare våra respondenter; *Sigurd Elofsson*, EBM staben Stockholm, *Martin Johansson*, VD SRS och *samtliga revisorer* som deltagit i vår undersökning. Vi vill rikta ett stort tack för att ni tagit Er tid att medverka.

Vi vill även tacka våra handledare; *Jan Marton* och *Anderas Hagberg*, samt våra gruppmedlemmar i opponentgruppen som bidragit med goda råd under uppsatsens gång.

Göteborg den 13 januari 2006

Kristina Andersson

Maria Strauss

SAMMANFATTNING

Examensarbete i företagsekonomi, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, Extern redovisning och företagsanalys, Kandidatuppsats, HT 2005

Författare: Kristina Andersson och Maria Strauss

Handledare: Jan Marton och Andreas Hagberg

Titel: Revisorers roll som brottsförebyggare – Hur förebygger och hur skulle revisorer kunna bli bättre på att förebygga ekobrott?

Bakgrund och problem: Brottsbekämpande myndigheter, som exempelvis Ekobrottsmyndigheten (EBM), har svårt att förebygga ekobrott eftersom de befinner sig långt ifrån där brotten begås. EBM försöker förmedla sin kunskap till aktörer som befinner sig närmare företagen för att på så vis få till stånd ett brottsförebyggande arbete. Revisorer anses vara en viktig brottsförebyggande aktör. EBM samarbetar med revisorernas branschorganisationer FAR och SRS både vad gäller anmälan om misstänkt brottslighet och förebyggande av brott. Revisorers anmälningsplikt vid misstanke om brott har varit omdiskuterad varför det blir intressant att undersöka hur EBM, revisorers branschorganisationer och revisorer ser på revisorn som brottsförebyggare av ekobrott.

Syfte: Uppsatsens syfte är att undersöka hur EBM ser på revisorn som brottsförebyggare av ekobrott samt att undersöka hur revisorer och branschorganisationen SRS ser på detta. Skiljer sig EBM:s uppfattningar om revisorer som brottsförebyggare åt från revisorernas egna uppfattningar?

Avgränsningar: Undersökningen avgränsas till att undersöka hur revisorer kan förebygga ekobrott ur EBM:s och revisorers perspektiv. SRS och FAR spelar en viktig roll eftersom kontakten med EBM går via dessa branschorganisationer. Endast SRS är intervjuade då FAR inte har haft möjlighet att medverka.

Metod: Kvalitativ metod är utgångspunkt för undersökningen. Intervjuer med en företrädare för EBM och en företrädare för SRS samt sex intervjuer med revisorer har genomförts. Det empiriska materialet har analyserats utifrån referensramens material.

Resultat och slutsatser: Undersökningen visar att revisorer har en viktig roll i att förebygga att ekonomisk brottslighet begås. EBM:s respektive SRS och revisorernas åsikter om hur revisorer förebygger och bättre skulle kunna förebygga ekobrott stämmer ofta väl överens, men skillnader kan urskiljas. Författarna har reflekterat över att majoriteten av de intervjuade revisorerna inte anser att brottsförebyggande ingår i deras roll, trots att de ändå anser att revisorn har stor betydelse för att minska den ekonomiska brottsligheten i företagen. Denna inställning kan vara en konsekvens av att revisorer inte vill uppfattas som myndigheternas förlängda arm.

Förslag till fortsatt forskning: Samarbetet mellan EBM, FAR och SRS har pågått i två år. Det skulle vara intressant att göra en liknande undersökning om några år för att se på om och i så fall hur revisorers inställning till rollen som brottsförebyggare förändrats. Undersökningen visar att ett samarbete mellan Skatteverket, FAR och SRS, liknande det samarbete som idag finns med EBM, vore önskvärt. Att undersöka hur berörda parter ser på ett sådant samarbete skulle vara mycket intressant.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

1. INLEDNING	1
1.1 Bakgrundsbeskrivning	1
1.2 Problemdiskussion	2
1.3 Undersökningsfråga	2
1.4 Syfte	3
1.5 Avgränsningar	3
1.6 Disposition	3
2. METOD	4
2.1 Undersökningsmetod	4
2.2 Urval	4
2.3 Data och informationsinsamling	5
2.3.1 Insamling av primärdata	5
2.3.2 Datainsamling till den teoretiska referensramen	8
2.4 Bearbetning och analys av det empiriska materialet	8
2.5 Metod och källkritik	8
2.6 Reliabilitet & Validitet	10
2.6.1 Reliabilitet	10
2.6.2 Validitet	11
3. REFERENS RAM	12
DEL 1	12
3.1 EBM	12
3.2 Ekobrott	13
3.2.1 De vanligaste ekobrotten	13
3.2.2 Bokföringsbrott	13
3.2.3 Skattebrott	14
3.3 Uppsåtliga och oaktsamma brott	15
DEL 2	15
3.4 Revisorns roll i kampen mot den ekonomiska brottsligheten	15
3.4.1 Uppkomsten av revisorns brottsförebyggande roll	15
3.4.2 Strategi för att förebygga ekobrott	17
3.4.3 Revisionsplikt	18
3.4.4 Revisorns oberoende	19
3.4.5 God revisionssed	20
3.4.6 Revisorers utbildning	20
DEL 3	20
3.5 Lagstadgade brottsförebyggande åtgärder	21
3.5.1 Anmälningsskyldighet vid misstanke om brott	21
3.5.2 Revisorers skyldighet att underrätta Finanspolisen vid misstanke om penningtvätt	22
DEL 4	23
3.6 Braithwaites teorier för att förebygga ekonomisk brottslighet	23
3.6.1 Montesquieus maktfördelningsteori	23
3.6.2 Braithwaites maktfördelningsteorier	24
4. EMPIRI	25
4.1 Revisorns roll som brottsförebyggare av ekobrott	25
4.2 Hur revisorer förebygger ekobrott	27
4.2.1 Brotten revisorer förebygger	29
4.2.2 Anmälningsskyldigheten	29
4.3 Information för att förebygga ekobrott	32

4.4 Framtiden som brottsförebyggare	33
5. ANALYS.....	37
5.1 Revisorns roll som brottsförebyggare av ekobrott.....	37
5.2 Hur revisorer förebygger ekobrott.....	39
5.2.1 Brotten som revisorer förebygger	40
5.2.2 Anmälningssplikten	41
5.3 Information för att förebygga ekobrott	42
5.4 Framtiden som brottsförebyggare	43
6. SLUTSATSER	46
6.1 Hur förebygger revisorer ekobrott, enligt EBM och hur skulle revisorer, enligt EBM, kunna bli bättre på att förebygga ekobrott?	46
6.2 Vad anser revisorerna själva att de gör för att förebygga ekobrott och hur skulle de kunna bli bättre brottsförebyggare?	47
6.3 Likheter och skillnader i EBM: s och revisorers uppfattningar.....	47
6.4 Författarnas egna reflektioner	48
6.5 Förslag till fortsatt forskning	49
7. KÄLLFÖRTECKNING	50

FÖRKORTNINGSLISTA

AB	Aktiebolag
ABL	Aktiebolagslagen
BFL	Bokföringslagen
BRÅ	Brottsförebyggande rådet
EBM	Ekobrottsmyndigheten
IL	Inkomstskattelagen
ISA	International Standards on Auditing
KMF	Kronofogdmyndigheten
PRV	Patent och registreringsverket
RN	Revisorsnämnden
RS	Revisionstandard i Sverige
SkBrL	Skattebrottslagen
SKV	Skatteverket
SRS	Svenska Revisorsamfundet
ÅRL	Årsredovisningslagen

1. INLEDNING

Detta kapitel syftar till att ge läsaren information om uppsatsens undersökningsområde och ger även läsaren en inblick i varför ämnet är aktuellt att studera. Uppsatsens undersökningsfråga och syftet med uppsatsen presenteras. I kapitlet redogörs även för avgränsningar och slutligen presenteras uppsatsens fortsatta disposition.

1.1 Bakgrundsbeskrivning

EBM inrättades den 1 januari 1998 och är en åklagarenhet som har till uppgift att bekämpa och förebygga ekonomisk brottslighet. Myndigheten bildades efter en granskning som riksdagens revisorer genomförde under 1992-1993, där det framkom att samhällets åtgärder mot den ekonomiska brottsligheten var otillräckliga. Samordningsproblemen mellan åklagares insatser och polisens resurser och prioriteringar innebar effektivitetsproblem som riksdagens revisorer ansåg skulle kunna lösas med en ny organisation. Rapporten visade även på att lagstiftningen bättre skulle kunna förebygga ekonomisk brottslighet.¹

BRÅ fick 1998 i uppdrag av regeringen att bygga upp forskningen om den ekonomiska brottsligheten. Det fanns före 1998 mycket begränsad forskning om ekobrott och som den statliga utredningen SOU 1996:84 uttryckte det var ekobrottsforskningen ett ”påtagligt försummat forskningsområde”. BRÅ har under åren 1998-2002 gett forskare bidrag för att studera ekobrott och resultatet av forskningen har publicerats i bland annat BRÅ-rapporter, avhandlingar och tidskrifter. BRÅ anser att ekobrottsforskningen bör inriktas på förebyggande frågor och att forskningen bör ges större inverkan på den lagstiftning som syftar till att förebygga brott.²

En brottsförebyggande lagstiftning infördes 1999 och innebar att företagens revisorer vid misstanke om ekobrott blev skyldiga att anmäla det misstänkta brottet till åklagare. Revisorerna var vid införandet i allmänhet mycket negativt inställda till anmälningsplikten. I undersökningar har det visat sig att de anser att denna skyldighet försvårar samarbetet med klienterna. Detta beror i stor utsträckning på att man inte vill förlora några klienter.³ Det vanligaste förekommande ekobrottet är bokföringsbrott, därefter följer olika skattebrott. Statistik från EBM visar att 80 % av alla anmälningar om ekobrott kommer från SKV och konkursförvaltare. Övriga anmälningar kommer från Finansinspektionen, allmänheten eller ärenden EBM beslutar om att genomföra. Under 2004 var det endast 1 % av alla anmälningar om ekobrott som kom ifrån revisorer.⁴

Enligt BRÅ-rapporten ”Förebygga ekobrott, Behov och metoder” från 2003 har de brottsbekämpande myndigheterna svårt att förebygga ekobrott eftersom de befinner sig långt ifrån där brotten begås. Myndigheter med kontroll- och tillsynsuppgifter⁵, kreditgivare och andra aktörer som företagen ofta kommer i kontakt med har bättre möjlighet att förebygga brott. Brottsbekämpande myndigheter, som exempelvis EBM, har dock mycket kunskap om

¹ EBM. ”Att förebygga och förhindra allvarlig ekonomisk brottslighet – EBM från experiment till långsiktighet.” Stockholm: EBM, 2004.

² Korsell, Lars. ”Bokslut, BRÅ:s satsning på ekobrottsforskning 1998-2002.” Stockholm: BRÅ, 2004.

³ Ibid.

⁴ EBM. ”Att förebygga och förhindra allvarlig ekonomisk brottslighet – EBM från experiment till långsiktighet.” Stockholm: EBM, 2004.

⁵ Exempelvis SKV

den ekonomiska brottsligheten och genom att förmedla denna kunskap kan de påverka aktörerna som befinner sig närmare företagen och ett brottsförebyggande arbete kan komma till stånd.⁶

För drygt ett år sedan, i oktober 2004, kom EBM ut med en rapport som heter ”Att förebygga och förhindra allvarlig ekonomisk brottslighet – EBM från experiment till långsiktighet”. Enligt denna rapport ska EBM i framtiden arbeta mer långsiktigt och mer brottsförebyggande än tidigare. För att bekämpa ekonomisk brottslighet är enligt EBM revisorerna av stor vikt. Det gäller både anmälan om misstänkt brottslighet och förebyggande av brott. EBM samarbetar med revisorernas branschorganisationer FAR och SRS för dessa ändamål.⁷

1.2 Problemdiskussion

Ekonomisk brottslighet kan förebyggas genom lagstiftning. Den lagstiftning som gjorde revisorer skyldiga att till åklagare rapportera misstanke om ekonomisk brottslighet hos en klient syftar till att förebygga ekonomisk brottslighet, men revisorerna har varit negativt inställda till att agera ”bokföringspolisler”.⁸

EBM vill förmedla kunskap om ekobrott till andra aktörer som företagen ofta kommer i kontakt med för att på så vis kunna förebygga brott.⁹ Revisorer har en nära relation till sina klienter som bygger på förtroende. Samtidigt ska revisorer vara oberoende och visa integritet. Revisorer verkar på så vis lämpa sig bra som myndigheternas förlängda arm. Frågan är dock om de själva anser att brottsbekämpande ingår i deras arbetsuppgifter.

Revisorns brottsförebyggande roll är ett aktuellt ämne. EBM samarbetar med revisorernas branschorganisationer FAR och SRS och det finns en särskild grupp som arbetar med att se på hur samarbetet mellan revisorer, åklagare och polis kan utvecklas. Det har i flertalet uppsatser gjorts undersökningar om revisorers attityder till införandet av anmälningsplikten.¹⁰ BRÅ-rapporten ”Revisorns anmälningskyldighet” handlar delvis om revisorers attityder till anmälningskyldigheten, men även revisorns roll som brottsförebyggare diskuteras.¹¹ I december 2005 hade RN en dag, där det diskuterades om revisorer har en plikt att förebygga brott. Som nämnts ovan har flertalet uppsatser fokuserat på revisorers attityder till anmälningsplikten. Vi vill i denna uppsats inte begränsa oss till att undersöka attityder till anmälningsplikten utan istället undersöka hur revisorer ser på sin brottsförebyggande roll i stort samt även se på hur EBM och revisorernas branschorganisationer ser på detta.

1.3 Undersökningsfråga

Eftersom vi är intresserade av att se på hur EBM, revisorers branschorganisationer och revisorer själva ser på revisorn som brottsförebyggare blir vår huvudsakliga undersökningsfråga

⁶ Emanuelsson- Korsell, Lars. ”Förebygga ekobrott, behov och metoder.” Stockholm: BRÅ, 2003.

⁷ http://www.ekobrottsmyndigheten.se/templates/Page_364.aspx.

⁸ Emanuelsson- Korsell, Lars. ”Förebygga ekobrott, behov och metoder”

⁹ Ibid.

¹⁰ Exempel på uppsatser: magisteruppsatsen, ”Anmälningsplikt vid misstanke om brott – En studie om revisorer i Göteborg” av Karlsson, Larsson och Shibu, 2003, magisteruppsatsen, ”Revisorerers anmälningskyldighet vid misstanke om brott” av Bolström, Lezama och Schamoun, 2001

¹¹ BRÅ. ”Revisorerens anmälningskyldighet 2004:4”. Stockholm: BRÅ, 2004.

- Hur förebygger, och hur skulle revisorer kunna bli bättre på att förebygga ekobrott?

För att besvara denna fråga kommer vi titta på hur EBM vill att revisorer ska förebygga ekobrott. Revisorer från revisionsbolag med varierande storlek samt företrädare för SRS kommer att intervjuas för att ge sin syn på revisorns roll som brottsförebyggare.

Undersökningsfrågan kommer därför att brytas ner i två mindre delfrågor:

- Hur förebygger revisorer ekobrott enligt EBM och hur skulle revisorer enligt EBM kunna bli bättre på att förebygga ekobrott?
- Vad anser revisorerna själva att de gör för att förebygga ekobrott och hur skulle de kunna bli bättre brottsförebyggare?

Vi är intresserade av att ta reda på om de berörda parternas åsikter överensstämmer eller skiljer sig åt.

1.4 Syfte

Uppsatsens syfte är att undersöka hur EBM ser på revisorn som brottsförebyggare av ekobrott samt att undersöka hur revisorer och branschorganisationen SRS ser på detta. Skiljer sig EBM:s uppfattningar om revisorer som brottsförebyggare åt från revisorernas egna uppfattningar?

1.5 Avgränsningar

Vi har valt att avgränsa oss att undersöka hur revisorer kan förebygga ekobrott ur EBM:s och revisorers perspektiv. SRS och FAR spelar en viktig roll eftersom kontakten med EBM går via dessa branschorganisationer. Därför har vi valt att titta på hur samarbetet fungerar mellan de inblandade parterna. Vi har valt att avgränsa oss till att endast intervjua SRS eftersom FAR inte har haft möjlighet att medverka. Undersökningen är begränsad till Sverige eftersom det är här den är relevant. Intervjuer har genomförts med personer som arbetar i Stockholm då det inte finns någon i dessa organisationer i Göteborg som arbetar med de frågor vi vill ha svar på. Revisorer som vi har gjort personliga intervjuer med arbetar i Göteborg. Vi valde Göteborg på grund av tid och ekonomiska begränsningar.

1.6 Disposition

I kapitel två redogörs för författarnas tillvägagångssätt att genomföra undersökningen på. Referensramen som är uppdelad i fyra delar presenteras i det tredje kapitlet. I den första delen redogörs för EBM:s organisation, vad ekobrott är samt vanliga typer av ekobrott. Den andra delen av kapitlet behandlar revisorns roll i kampen mot den ekonomiska brottsligheten, revisionsplikten, revisorns oberoende, god revisions sed samt revisorers utbildning. Lagstadgade brottsförebyggande åtgärder hanteras i den tredje delen. I den fjärde och sista delen av kapitlet presenteras Montesquies matkfördelningslära och Braithwaites maktfördelningsteorier. I kapitel fyra läggs det empiriska materialet fram, där EBM, SRS och revisorer ger sina synpunkter på revisorn som brottsförebyggare. I det femte kapitlet jämförs referensramen med det empiriska materialet i en analys om revisorn som brottsförebyggare. I det sjätte och sista kapitlet presenteras slutligen undersökningens slutsatser.

2. METOD

Kapitlet syftar till att ge läsaren en förståelse för hur författarna gått tillväga för att samla in, bearbeta och analysera det material som utgör den slutliga uppsatsen. Vald metod och källor författarna använt kritiserar. Slutligen diskuteras uppsatsens tillförlitlighet uppdelat i reliabilitet och validitet.

2.1 Undersökningsmetod

När en intensiv uppläggning används för att svara på en undersökningsfråga karakteriseras det av att undersökarna vill gå på djupet med några få enheter. Den intensiva uppläggningsen har fördelar eftersom den går in på djupet, den inkluderar många detaljer samt att har en stor intern validitet.¹² Vi vill försöka gå in på djupet och få fram en så fullständig bild som möjligt av hur EBM, SRS och revisorer ser på revisorns roll som brottsförebyggare med de förutsättningar vi har.

Det finns kvalitativa och kvantitativa metoder för att genomföra en undersökning. Kvantitativa metoder handlar om siffror medan kvalitativa metoder handlar om ord.¹³ Exempel på kvantitativa metoder är enkäter, frågeformulär, prov och tester. Meningen med dessa är att de ska leda till numeriska observationer. De kvalitativa metoderna resulterar i skrivna eller verbala formuleringar och använder sig inte av siffror. I de kvantitativa metoderna frågas hur en objektiv verklighet ser ut, medan i de kvalitativa frågas hur individerna tolkar och formar verkligheten.¹⁴ Kvalitativa metoder har fördelar för att de är flexibla och det går att anpassa datainsamlingen till verkligheten som undersökningen befinner sig i. Det finns möjlighet att ändra upplägget under arbetets gång om det skulle behövas.¹⁵

En kvalitativ undersökning syftar till att uppleva den undersökta enhetens karaktär. Det beror på informationskällan vilken information som blir viktig. Informationskällan ska ha möjlighet att framföra sina egna uppfattningar. Insamlingen av informationen är anpassad till källans egen situation.¹⁶ Vi använder oss av en kvalitativ metod eftersom vi är intresserade av att försöka gå på djupet med vår undersökningsfråga, få undersökningspersonerna att ge sin syn på vår undersökningsfråga och framföra sina uppfattningar. Detta har gjorts genom att genomföra öppna diskussioner med dem vi intervjuar.

2.2 Urval

Avsikten med kvalitativa intervjuer är att erhålla information för att skapa djupare och mer fullständig kunskap om det som undersöks. Därför är urvalet av undersökningspersoner av stor vikt.¹⁷ En styrka hos den kvalitativa undersökningsmetoden är att den är flexibel,

¹² Jacobsen, Dag Ingvar. *Vad, hur och varför?: metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*. Lund: Studentlitteratur, 2002

¹³ Ibid.

¹⁴ Backman, Jarl. *Rapporter och uppsatser*. Lund: Studentlitteratur, 1998.

¹⁵ Jacobsen, *Vad, hur och varför?*

¹⁶ Holme, Idar Magne och Solvang, Bernt Krohn. *Forskningsmetodik om kvalitativa och kvantitativa metoder*. Lund: Studentlitteratur, 1997.

¹⁷ Ibid.

eftersom det går att variera eller byta urvalskriterier under arbetets gång. För kvalitativa undersökningar finns det flera olika kriterier för att välja ut vilka som ska intervjuas. Beroende på hur urvalet av respondenterna går till, bidrar det till vilka personer som blir intervjuade och självklart vilka svar som ges.¹⁸ För att bestämma vilken metod som lämpar sig bäst för en undersökning bör bedömning göras mellan kvalitet och säkerhet i resultatet och om det är ekonomiskt och praktiskt genomförbart. Många gånger görs icke sannolikhetsurval vid kvalitativa metoder.¹⁹

Ett kriterium när urval görs är att välja ut intervjupersoner som har stora kunskaper eller är villiga att lämna ut information.²⁰ Enligt kriteriet information började vi välja ut intervjupersoner. Vår intervjuperson på EBM valdes ut genom att ringa upp en föreläsare som vi haft tidigare i höst som arbetar på EBM. Av föreläsaren blev vi rekommenderade att kontakta Sigurd Elofsson som arbetar på staben i Stockholm. Sigurd arbetar med revisorsspecifika frågor och visade sig vara mycket kunnig på området vi var intresserade av att undersöka och villig att dela med sig av sin kunskap. Intervjupersonen på EBM rekommenderade oss personer som arbetar för FAR och SRS som vi kunde prata med. Vi fick endast en intervju med en företrädare för SRS eftersom FAR var upptagna. Då respondenten på EBM rekommenderade oss vissa personer, kan det ha påverkat vilka svar vi fick, eftersom respondenten kunde styra vilka vi skulle prata med. Respondenten Martin Johansson, VD på SRS är dock mycket insatt i frågorna vi ville ha svar på.

Vid valet av revisorer använde vi oss av ett annat kriterium eftersom vi ville ha kontakt med mer slumpmässigt utvalda revisorer för att höra deras syn på vår undersökningsfråga. Vi delade in respondenterna i undergrupper sorterade i stora, medelstora och små revisionsbyråer. De byråer vi kontaktade valdes ut från Gula sidorna. Det kriterium vi hade då vi valde ut revisionsbyråer var att få intervju två mindre, två medelstora och två byråer som ingår i ”Big four”.²¹ Vissa byråer hade inte tid eller möjlighet att delta i vår undersökning. Efter mycket ringande ställde slutligen två byråer från respektive kategori upp på en intervju. Kontakten med personerna som vi utförde intervjuerna med fick vi genom växeltelefonisten och studentkontakter på respektive företag. Kriteriet med att först dela in tänkbara respondenter i olika grupper och sedan slumpmässigt välja ut specifika personer kallas bredd och variation.²² Antalet respondenter var jämt fördelat över de tre storleksgrupperna.

Vid kvalitativa undersökningar görs relativt små urval, det är vanligt att intervju 15 personer justerat med 5 personer åt vardera håll beroende på vilken tid och vilka resurser som finns tillgängliga.²³ Eftersom vi har begränsad tid för vår uppsats valde vi att intervju dessa åtta personer, beskrivna ovan.

2.3 Data och informationsinsamling

2.3.1 Insamling av primärdata

Det finns olika typer av data, primär och sekundär. Primärdata är data som författarna själva samlat in för det speciella undersökningsområdet, medan sekundärdata är tidigare redan insamlad data vars ändamål var till för andra undersökningar. Det är enklare för personerna

¹⁸ Jacobsen, *Vad, hur och varför?*

¹⁹ Lekvall, Per och Wahlbin, Clas. *Information för marknadsföringsbeslut*. Göteborg: IHM Publishing, 2001.

²⁰ Jacobsen, *Vad, hur och varför?*

²¹ Öhrlings PWC, Ernst & Young, Deloitte, KPMG.

²² Ibid.

²³ Kvale, Steinar. *Den kvalitativa forskningsintervjun*. Studentlitteratur: Lund, 1997.

som ska utföra en undersökning att använda sig av sekundärdata, då svårigheten ”enbart” är att söka reda på information. För primära data behövs både information sökas upp samt mätas och tolkas.²⁴ I vår undersökning har vi använt oss av primärdata.

Vi har samlat in primärdata genom att göra intervjuer med personer vi anser vara relevanta för vår undersökning. En person som arbetar vid EBM, en person som arbetar på SRS samt sex stycken revisorer har intervjuats. Vi har gjort personliga intervjuer med samtliga respondenter förutom med en revisor som vi genomförde en intervju via mail med. Vid personliga intervjuer är fördelarna att det går att ställa olika typer av frågor och att det går att göra intervjun omfattande och ingående om respondenten är intresserad av det. När väl en intervju sker går det ganska fort i relation till vad som kommer ut av den. Risken för bortfall är mycket låg eftersom intervjun redan på förhand är bestämd.²⁵ Under en intervju kan undersökarna ändra och utöka sina uppfattningar om det som undersöks, beroende på vad respondenten berättar. Ju fler personer vi intervjuade desto mer utökades vår kunskap om ämnet och vi hittade nya infallsvinklar för undersökningen. Detta kan leda till att undersökaren under tiden hittar nya infallsvinklar för undersökningen.²⁶ Vid personliga intervjuer där respondenten är engagerad i ämnet bör inte max tiden överstiga 2-3 timmar.²⁷ De personliga intervjuerna som vi genomförde tog mellan 1 till 2 timmar.

Vi var intresserade av att göra omfattande och ingående intervjuer eftersom fördelen med personliga intervjuer är att det näst intill finns obegränsade möjligheter att ställa olika sorters frågor.²⁸ Vid kvalitativa intervjuer används inte standardiserade frågor eftersom syftet är att fånga upp respondenternas egna åsikter och låta respondenterna bestämma utvecklingen av intervjun. Det kan däremot vara viktigt för undersökaren att ha en intervjumanual, men den behöver inte följas noggrant.²⁹ För att erhålla god kvalitet på intervjuerna arbetade vi med en intervjuguide, där vi hade förberett frågor som skulle lämpa sig om respondenterna inte svarade spontant. Vi ställde inte enbart förberedda frågor utan lät de som intervjuades berätta och svara fritt för att få deras syn på vårt undersökningsområde. Frågorna i intervjumallarna bestämde vi efter att han läst litteratur för att fördjupa oss i ämnet. Rapporter från BRÅ och EBM som berör revisorer som brottsförebyggare har legat till grund vid frågeformuleringarna. Intervjun med personen på EBM genomförde vi efter intervjun med SRS, men före intervjuerna med revisorerna. EBM:s respondent hade mycket att berätta och ge sin syn på.

Kvalitativa metoder för undersökningar innehåller ofta lågt strukturerade intervjuer som gör det möjligt med ett samspel mellan de båda parterna, intervjun struktureras ofta efter vad som sägs under intervjun.³⁰ Istället för att prata om en intervju som strukturerad eller inte går det att se struktureringen som en glidande skala. Där ena ändan består av helt förberedda frågor och den andra ändan av frågor som inte är strukturerade över huvudtaget. Det är bra om en kvalitativ intervju inte är helt ostrukturerad utan att intervjuaren arbetar med någon form av mall.³¹ När kvalitativa undersökningar genomförs innehåller intervjuerna ofta en låg grad av standardisering, frågorna som ställs till de olika personerna inte är alltså inte likadana.³² Vi

²⁴ Lekvall och Wahlbin, *Information för marknadsföringsbeslut*.

²⁵ Ibid.

²⁶ Kvale, *Den kvalitativa forskningsintervjun*.

²⁷ Lekvall och Wahlbin, *Information för marknadsföringsbeslut*.

²⁸ Ibid.

²⁹ Holme och Solvang, *Forskningsmetodik om kvalitativa och kvantitativa metoder*.

³⁰ Lekvall och Wahlbin, *Information för marknadsföringsbeslut*.

³¹ Jacobsen, *Vad, hur och varför?*

³² Patel, Runa och Davidsson, Bo. *Forskningsmetodikens grunder. Att planera, genomföra och rapportera en undersökning*. Lund: Studentlitteratur, 2003.

hade innan våra intervjuer förberett tre olika frågemallar, en för EBM, en för SRS och en för revisorerna. Eftersom vi ville få respondenterna att berätta fritt, använde vi frågor från mallarna när de inte själva berättade fritt. Till EBM behövde vi inte ställa några frågor från vår intervjumall utan personen i fråga berättade väldigt fritt och vi kompletterade endast med några frågor allt eftersom. Fastän personen berättade fritt täcktes de frågeområden som vi var intresserade av. Visserligen hade det varit lättare för oss vid sammanställningen av intervjun om respondenten följt en mall men vi fick ändå ut det vi ville. Vid intervjun med SRS använde vi oss av nästan hela vår intervjumall för att genomföra intervjun. Vid intervjuer med revisorerna uppträdde respondenterna varierat. Till vissa ställde vi mer frågor från intervjumallen än till andra beroende på hur mycket de själva hade att berätta, vi kompletterade med nya frågor under samtliga intervjuer.

I en kvalitativ intervju utformas vanligtvis öppna frågor med följdfrågor som kan användas för att stödja samtalet. Det är viktigt att frågorna är formulerade så att de inte missuppfattas av respondenten.³³ Vi frågade våra undersökningsspersoner väldigt mycket, vi hade många frågor förberedda samtidigt som vi tillät dem att själva berätta fritt. En del frågor var för oss inte direkt relevanta, men genom att respondenterna fick berätta fritt stärkte svaren på dessa frågor vår helhetsbild av deras uppfattningar. Genom att vi ställde flera liknande frågor under intervjun innebar det att risken för missuppfattningar minskade. Vid intervjuer där det framkommer nya aspekter av det som undersöks kan författarna justera eller inkludera nya uppgifter i intervjumallen.³⁴ Det föll sig naturligt för oss att efter intervjun med EBM justera en del frågor som från början var tänkta till revisorerna. Hade intervjun med personen på SRS ägt rum efter intervjun med EBM hade det gått att få ut mer av intervjun med SRS och det hade gått att ställa annorlunda frågor.

För att förbereda respondenterna mailade vi i förväg ut information om vilka frågor vi skulle fråga så att de fick möjlighet att förbereda sig. På så vis skulle vi få ut mesta möjliga vid sammankomsten. Det är vanligt att personer låter bli att delta i undersökningar eller svarar på ett annat sätt än vad de egentligen menar för att de är rädda för att det som sägs kopplas till dem som personer.³⁵ Om undersökarna lovar respondenterna att vara anonyma, är det viktigt att de informeras på ett bra sätt som inger förtroende.³⁶ När vi skickade ut informationen till revisorerna om vad vi skulle intervjua om berättade vi att deras medverkan i undersökningen skulle vara anonym, det skulle inte framgå i uppsatsen vilka revisorer vi samtalat med. Detta för att de skulle svara så ärligt som möjligt, att de inte skulle låta bli att svara eller försköna svaren. Personerna som vi intervjuade som representerar EBM och SRS ansåg vi inte behöva anonymisera på grund av deras befattningar samt kunskaper i ämnet.

Ett samtal flyter lättare om parterna har ögonkontakt med varandra, vilket är svårt om den som intervjuar skulle anteckna under hela intervjun.³⁷ När intervjuer spelas in är det viktigt att ha respondentens tillåtelse.³⁸ Vi tillfrågade samtliga respondenter via mail innan vi träffade dem om det gick bra att spela in intervjuerna, vilket samtliga respondenter godkände. Detta minskade risken att respondenterna skulle bli överrumplade av att vi spelade in. Samtliga intervjuer spelades in på band. Det är en stor fördel att kunna registrera på band eftersom de

³³ Ibid.

³⁴ Kvale, Den kvalitativa forskningsintervjun.

³⁵ Jacobsen, *Vad, hur och varför?*

³⁶ Lekvall och Wahlbin, *Information för marknadsföringsbeslut.*

³⁷ Jacobsen, *Vad, hur och varför?*

³⁸ Patel och Davidsson, *Forskningsmetodikens grunder.*

exakta svaren från respondenterna erhålls och kan användas vid sammanställningen.³⁹ Efter intervjun kunde vi gå igenom det som hade sagts, vilket ökade chansen för oss att uppfatta det som sagts korrekt.

2.3.2 Datainsamling till den teoretiska referensramen

Sekundärlitteratur används för att bilda sig en bakgrund, samt förstå och analysera det som ska undersökas.⁴⁰ Vi använde under det första skedet av vår studie oss av sekundärlitteratur från olika internetsidor, såsom EBM: s, BRÅ: s SKV:s, FAR:s, SRS och RN: s hemsidor och även olika revisionsbyråers hemsidor. Tre tidigare skrivna uppsatser på kandidat- och magisternivå som behandlar liknande ämnen användes för att få en bättre bild om vad vi ville skriva om.⁴¹ Litteratur som behandlar uppsats-, rapportskrivande och informationsinsamling har använts under hela uppsatsperioden. Vi har läst rapporter från BRÅ och EBM som behandlar revisorn som brottsförebyggare. Artiklar skrivna i tidningen Balans har studerats. För att söka efter böcker, rapporter och artiklar har vi använt oss av bibliotekets sökverktyg Gunda och Libris. I början av vårt uppsatsskrivande innan vi exakt visste vad vi skulle skriva om, sökte vi allmänt på ekobrott, men ju längre vi kom med vårt arbete och ju mer vi visste vad vi skulle skriva om desto mer specifika blev vi vid vårt sökande. Vi sökte exempelvis på ”förebyggande av ekobrott”, ”revisorer och ekobrott”, ”revisorns roll” samt olika typer av ekobrott.

2.4 Bearbetning och analys av det empiriska materialet

Vid kvalitativa undersökningar är det vanligt att datainsamling och analys glider över i varandra. Ofta växlar författarna mellan insamlingen av data och analysen av den.⁴² Efter varje intervju transkriberade vi materialet för att få en bättre överblick samt att kunna använda oss av respondenternas exakta formuleringar. Analysarbetet började ta form allt eftersom intervjuerna skedde då vi fick respondenternas olika synvinklar. Vi sammanställde varje intervju för sig men försökte strukturera sammanställningen på liknande sätt för samtliga intervjuer, efter frågeområde. Eftersom vi erhöll mycket material från intervjuerna var det viktigt att välja ut de centrala delarna för vår undersökning. Vi valde att strukturera upp det empiriska materialet efter några stora områden. Dessa är; revisorns roll som brottsförebyggare, hur revisorer förebygger brott, vilka brott revisorer förebygger, hur revisorer erhåller information för att förebygga samt hur framtiden ser ut för revisorer som brottsförebyggare. När vi bearbetade intervjumaterialet och sammanställde empirikapitlet försökte vi samtidigt fundera över vad som kunde skrivas i analyskapitlet, och på vilket sätt referensramen skulle kopplas till det empiriska materialet. Vissa delar av referensramen fick plockas bort, eftersom de inte visade sig vara relevanta för det empiriska materialet. Samtidigt fick vi samla in ytterligare material till referensramen som hörde ihop med det empiriska materialet.

2.5 Metod och källkritik

Det skulle vara bra att både använda sig av en intensiv, djup uppläggning med många variabler och få enheter och en extensiv, bred uppläggning med få variabler och många

³⁹ Ibid.

⁴⁰ Rieckecker, Lotte och Jørgensen, Peter Stray. Att skriva en bra uppsats. Lund: Samfundslitteratur, 2002.

⁴¹ Bokföringsbrott- ett resultat av okunskap?, Andersson & Ling 2003., Anmälningsskyldighet vid misstanke om brott - en studie om revisorer i Göteborg, Karlsson, Larsson & Shibru, 2003 samt Revisionsplikt, myndigheternas välsignelse?, Ekblad & Hedberg 2005.

⁴² Holme och Solvang, *Forskningsmetodik om kvalitativa och kvantitativa metoder*.

enheter för att svara på sin undersökningsfråga. Ofta måste undersökarna välja upplägg eftersom det skulle gå åt alldeles för mycket resurser om både många enheter och många variabler i så fall skulle undersökas. Nackdelarna med att använda sig av en intensiv uppläggning för att undersöka sin uppsatsfråga är att det tar lång tid att samla ihop all data, att intervjuerna ofta är långa och att den insamlade datan ofta är väldigt detaljerad och att analysen av den tar lång tid. Det kan bli svårt att generalisera utfallet, säga att det även skulle gälla för andra som befinner sig i samma situation men inte deltog i undersökningen.⁴³ Vi har lagt mycket tid på att samla in, sammanställa och analysera primärdatan.

Det går inte att säga att kvalitativa undersökningsmetoder skulle vara bättre än kvantitativa undersökningsmetoder eller tvärtom, det finns för- och nackdelar med båda metoderna. När undersökarna arbetar med den kvalitativa undersökningsmetoden vill de försöka uppnå en så maximal närhet som möjligt till dem som undersöks. Risken med detta kan vara att undersökarna på grund av närheten till dem som undersöks kan förlora sin förmåga att vara objektiva och ha en kritisk distans till dem. Risken skulle kunna finnas att vi har förlorat vår objektivitet. Den risken har dock minimerats av att vi har intervjuat personer som har olika syn på vår frågeställning. Istället för att välja närhet eller distans till dem som undersöks är det bättre att kunna växla mellan dem. En nackdel med att göra långa djupintervjuer utan helt strukturerade frågor är att det blir svårt för undersökarna att få intervjuerna strukturerade och sammanfattade på ett enkelt sätt.⁴⁴ För att minska denna risk har vi försökt sälla ut de intervjuområden som är mest relevanta för vår undersökning.

När urval görs med hjälp av vissa personers tillgång på information behöver informatören inte nödvändigtvis vara en god informationskälla. Det behöver inte vara så att intervjupersoner som väljs ut med kriteriet ”bredd och variation” behöver vara representativa. Det kan vara så att de personer som intervjuas i de olika grupperna inte alls motsvarar vad majoriteten tycker.⁴⁵ Vi anser att respondenterna är representativa och trovärdiga eftersom revisorerna består av både auktoriserade och godkända revisorer. Revisorerna är jämt fördelade över olika stora revisionsbyråer som arbetar med olika stora klienter. Samtliga revisorer har lång erfarenhet av revisionsyrket. EBM och SRS är kunniga och har erfarenhet inom ämnet.

Att göra intervjuer kan ofta kosta mycket tid och pengar eftersom de som intervjuar måste förflytta sig för att kunna träffa den som ska intervjuas.⁴⁶ Vi åkte till Stockholm för att kunna intervju två personer, vilket kostade oss både tid och pengar. Det vägdes dock upp av att det inte hade gått att få ut lika mycket av intervjuerna om de skett via telefon eller mail.

När intervjuer spelas in på band kan vissa respondenter tycka att det är obehagligt att bli inspelade och därför inte känna sig helt bekväma och då välja och överväga sina svar mer noggrant. Det kan vara en nackdel att banden tar slut mitt under intervjun och att de måste vändas eller bytas. Detta gör att respondenten blir avbruten eller fortsätter att prata och undersökarna inte hinner anteckna det som sagts.⁴⁷ Vi fick vända och byta band under samtliga intervjuer. Det bidrog i nästan alla fall till att respondenterna tappade tråden eller att de fortsatte att prata så vi inte fick med vad de sa.

⁴³ Jacobsen, *Vad, hur och varför?*

⁴⁴ *Ibid.*

⁴⁵ *Ibid.*

⁴⁶ Kvale, *Den kvalitativa forskningsintervjun.*

⁴⁷ Jacobsen, *Vad, hur och varför?*

Det är viktigt att författarna är kritiska och gör bedömningar om sannolikheten i de källor som används vid uppsatsskrivandet. Författarna bör reflektera över hur och varför dokumenten har skrivits och vem som skrivit dem. Det går då att avgöra om dokumenten är passande för just denna undersökning.⁴⁸ Viktigt är också att källorna är trovärdiga, objektiva och aktuella.⁴⁹ Vi anser att våra källor uppfyller dessa krav. Rapporterna som vi använt oss av är skrivna av BRÅ och EBM. Dessa rapporter är skrivna relativt nyligen, vilket tyder på att de är aktuella. Vi anser att material från BRÅ är trovärdig och objektiv eftersom BRÅ är ett centrum för forskning och utveckling inom rättsväsendet som arbetar på uppdrag från regeringen och ofta i samarbete med andra myndigheter och organisationer.⁵⁰ Även material från EBM anser vi vara trovärdig och objektiv eftersom EBM är en myndighet med kunskap och kompetens som samordnar ekobrottsbekämpningen i Sverige.⁵¹ Vi har också använt oss av annan relativt aktuell information från deras hemsidor. Andra hemsidor vi har erhållit information från är RN, SRS och FAR, vilka anses tillförlitliga. Många artiklar som vi har använt kommer från tidningen Balans och är skrivna av sakkunniga personer.

2.6 Reliabilitet & Validitet

För att erhålla en hög grad av reliabilitet och validitet är det viktigt att under hela processen förhålla sig kritisk och vara noggrann vid bearbetning av materialet.⁵² Det går inte enbart att fokusera på reliabilitet eller validitet. De har ett förhållande till varandra vilket gör att båda måste beaktas.⁵³ Det händer att validitet och reliabilitet kan komma i motsättning till varandra. I vissa lägen kan författarna behöva välja ett mer reliabelt tillvägagångssätt på bekostnad av validiteten och tvärtom. Som att till exempel mäta något som inte befinner sig inom ramen för det som skall undersökas.⁵⁴ Eftersom vi har ställt mycket frågor som inte direkt är applicerbara på vår undersökning men som vi ändå har ställt för att få en bättre helhetsbild finns möjligheten att validiteten har kommit i skymundan för reliabiliteten. Hög reliabilitet behöver inte bidra till hög validitet, låg reliabilitet ger låg validitet men fullständig reliabilitet är en förutsättning för fullständig validitet.⁵⁵

2.6.1 Reliabilitet

En undersökning ska kunna gå att lita på, den ska vara genomförd på ett tillförlitligt och trovärdigt sätt.⁵⁶ För att uppnå en hög reliabilitet är det viktigt att utföra undersökningen på ett tillfredställande sätt samt att vara noggrann och uppmärksam när informationen bearbetas. Om en undersökning görs om flera gånger och respondenterna ger liknande svar varje gång innebär det en hög reliabilitet.⁵⁷ Vi anser att om vi eller någon annan skulle göra om undersökningen på liknande sätt skulle det bli samma resultat. Respondenterna bör ha berättat som de upplever vår undersökningsfråga, utan att försköna svaren eftersom de flesta fick lov att vara anonyma. De som inte var anonyma bör i och med deras befattningar tala om hur det ligger till utan att försköna. Vi fick fram svar som rör de frågeområden vi från början ville ha svar på fastän vi inte höll oss till intervjumallarna. En förutsättning för att få samma svar vid en liknande undersökning är att undersökningen görs inom en snar framtid då vi tror att vissa

⁴⁸ Patel och Davidsson, *Forskningsmetodikens grunder*.

⁴⁹ Riecke och Jörgensen, Att skriva en bra uppsats.

⁵⁰ http://www.bra.se/extra/pod/?action=pod_show&id=2&module_instance=9

⁵¹ http://www.ekobrottsmyndigheten.se/templates/Page_____5.aspx

⁵² Holme och Solvang, *Forskningsmetodik om kvalitativa och kvantitativa metoder*.

⁵³ Patel och Davidsson, *Forskningsmetodikens grunder*.

⁵⁴ Holme och Solvang, *Forskningsmetodik om kvalitativa och kvantitativa metoder*.

⁵⁵ Patel och Davidsson, *Forskningsmetodikens grunder*.

⁵⁶ Jacobsen, *Vad, hur och varför?*

⁵⁷ Holme och Solvang, *Forskningsmetodik om kvalitativa och kvantitativa metoder*.

respondenter skulle förändra sina åsikter ju längre tiden går och ju mer fenomenet att förebygga brott blir känt för dem. Undersökningsmetoden kan påverka resultatet av undersökningen. Vid insamling av primärdata har de som utför insamlingen möjlighet att påverka hur stor tillförlitligheten är i den insamlade datan, till skillnad från insamling av sekundärdata där det är svårt att ha kontroll över hur informationen är insamlad.⁵⁸ Vi har använt oss av primärdata, vi har gjort djupintervjuer där vi fått reda på ny fakta för oss, istället för att bara förlita oss på tidigare undersökta material. Detta bidrar till att reliabiliteten stärks. Risken finns vid intervjuer att undersökarna påverkas av respondenternas åsikter. I och med att vi har intervjuat personer med olika åsikter har det varit svårt för oss att ha blivit påverkade av en enda vinkel, vilket har bidragit att reliabiliteten har bibehållits. Om undersökarna inte får tag i rätt personer till undersökningen minskar reliabiliteten.⁵⁹ Eftersom vi inte genomförde någon intervju med någon representant från FAR kan det ha medfört att reliabiliteten blivit lägre. FAR och SRS har dock rekommenderat sina medlemmar att de båda organisationerna slås samman.⁶⁰ Om FAR:s åsikter vad gäller vårt undersökningsområde överensstämmer med SRS borde inte reliabiliteten i detta avseende vara nämnvärt lägre.

2.6.2 Validitet

Validitet handlar om att empirin behöver vara giltig och relevant. Det betyder att det vi verkligen undersöker är det vi önskar att undersöka. Det undersökta måste uppfattas som relevant.⁶¹ En hög grad av validitet beror på om det som undersöks är det som redogjorts för i frågeställningen.⁶² Vi anser att vi har erhållit information från respondenterna som gör att vi kan svara på vår frågeställning och vi anser därmed att vi har hög validitet. Intern validitet handlar om undersökarna har fått tag i det som var meningen att få tag i och hur giltigt resultatet blev. För att kunna svara på vår frågeställning valde vi ut relevanta personer för vår undersökning som innehar kunskap i vårt undersökningsämne. Personerna som vi har intervjuat från myndigheternas och intresseorganisationernas sida anser vi ha hög validitet, beroende av deras ställning, kunskaper och erfarenheter inom området. Revisorerna som intervjuats är inte insatta på samma sätt i ämnet, men de representerar hur det fungerar ute i praktiken. Detta bidrar till en beskrivande bild av både teorin och praktiken vilket höjer undersökningens validitet. Genom att vi i förväg skickade ut information om vad vi skulle fråga respondenterna kunde de förbereda sig så de var väl insatta i ämnet. Vi ställde många liknande frågor för att se om de svarade på liknande sätt, detta för att säkerställa att respondenterna var konsekventa. Genom att vi spelade in intervjuerna ökade validiteten eftersom missförstånd vid sammanställningen av intervjuerna minskade.

⁵⁸ Jacobsen, *Vad, hur och varför?*

⁵⁹ Holme och Solvang, *Forskningsmetodik om kvalitativa och kvantitativa metoder.*

⁶⁰ Se bilaga 1.

⁶¹ Jacobsen, *Vad, hur och varför?*

⁶² Holme och Solvang, *Forskningsmetodik om kvalitativa och kvantitativa metoder.*

3. REFERENSRAM

I detta kapitel redogörs för uppsatsens referensram. Författarna har valt att dela in kapitlet i fyra olika delar. Syftet är att läsaren ska få en bättre överblick över de olika områden som uppsatsen behandlar. I del 1 finns förklarande information om EBM, förklaring till vad ekobrott är och information om de vanligast förekommande ekobrotten. Del 2 behandlar revisorns roll i kampen mot den ekonomiska brottsligheten. I del 3 finns revisorernas senaste lagstadgade skyldigheter i bekämpandet av ekonomisk brottslighet beskrivna. Del 4 redogör för Braithwaites teorier om ekonomisk brottslighet. I inledningen till respektive del finns en utförlig beskrivning om vad som tas upp i de olika delarna och varför.

DEL 1

I denna del av kapitel 3 får läsaren information om EBM, de vanligast förekommande ekobrotten och skillnaden mellan uppsåtliga och oaktsamma brott förklaras. Eftersom syftet med uppsatsen är att undersöka bland annat EBM:s uppfattning om undersökningsfrågan är det betydelsefullt att få kunskaper om vad EBM är och gör. Även kunskap om de vanligast förekommande ekobrotten är viktigt eftersom det undersöks hur revisorer bidrar till att förebygga dessa brott.

3.1 EBM

Enligt en undersökning genomförd av riksdagens revisorer i början av 1990-talet framkom att de samlade insatserna i samhället mot den ekonomiska brottsligheten inte var tillräckliga. Det behövdes en gemensam styrning av samhällets insatser mot den ekonomiska brottsligheten och arbetet med förebyggandet av ekonomisk brottslighet behövde stärkas i lagstiftningsarbetet samt myndigheternas kompetens och samarbete borde förstärkas. 1998 bildades EBM för att kunna samla sina krafter mot den ekonomiska brottsligheten. Istället för att enbart arbeta med redan begångna ekobrott, är syftet att EBM ska arbeta långsiktigt med att förhindra och förebygga ekobrott.⁶³ Arbetet hos EBM är uppdelat i två fack; det brottsförebyggande arbetet och utredning och lagföring. EBM ska som en samordnade myndighet utforska och utvärdera den ekonomiska brottsligheten ur ett helhetsperspektiv, ta initiativ till gemensamma handlingar och arbeta fram förslag till författningsändringar för att effektivisera och göra det lättare att motarbeta ekobrott.⁶⁴

EBM upplyser myndigheter, kommuner, näringsliv, organisationer och allmänheten om den ekonomiska brottsligheten. För att effektivisera bekämpningen av ekobrott utvecklar EBM arbetsmetoder både inom sin egen myndighet, men även i samarbete med andra myndigheter.⁶⁵ Det finns ett stort intresse och det är av stor vikt för EBM att samarbeta med olika myndigheter så som till exempel SKV, KFM och BRÅ.⁶⁶ Även samarbetet med andra så som konkursförvaltare, revisorer, näringsliv, fackliga organisationer, yrkesförbund samt andra organisationer är viktigt. Dessa samarbeten skall förstärkas och utvecklas mer för att öka det brottsförebyggande arbetet.⁶⁷ Revisorer är av stor vikt när det gäller ekobrottsbekämpningen, både när det gäller förebyggandet av ekobrott och anmälan vid misstanke om brott. Av denna

⁶³ EBM. Att förebygga och förhindra allvarlig ekonomisk brottslighet – EBM från experiment till långsiktighet. Stockholm, EBM, 2004.

⁶⁴ http://www.ekobrottsmyndigheten.se/templates/Page_____23.aspx

⁶⁵ EBM. Att förebygga och förhindra allvarlig ekonomisk brottslighet

⁶⁶ <http://www.ekobrottsmyndigheten.se/upload/broschyrrer/EBMpresentation.pdf>

⁶⁷ EBM. Att förebygga och förhindra allvarlig ekonomisk brottslighet

anledning samarbetar EBM med FAR och SRS. Dessa parter har bildat en samrådsgrupp som diskuterar hur samarbetet mellan revisorer, åklagare och polis kan utvecklas.⁶⁸ De brottsförebyggande åtgärderna sker på lång sikt och effekterna av detta arbete är svåra att mäta.⁶⁹

EBM är en specialistmyndighet samt en stabsmyndighet till staten. Det arbetar ungefär 400 personer med specialistkompetens inom ekobrott på EBM. De arbetar som åklagare, ekonomer, poliser och administratörer. Dessa yrkeskategorier samarbetar på ett speciellt sätt och deras olika kompetenser gör att de kan arbeta slagkraftigt tillsammans under hela brottsutredningen. Det är i första hand den grova ekonomiska brottsligheten som EBM arbetar med men även mindre ”vardagsbrott” är viktiga att arbeta med i preventivt syfte. Varje år försöker EBM klara upp ca 4000 ärenden men bara en fjärdedel av dessa leder till åtal. Anmälningar om brott kommer bland annat från SKV och konkursförvaltare, dessa två parter står för ungefär 75% av anmälningarna. Anmälningar kommer även från Finansinspektionen, Tullverket, myndigheter som administrerar EU-bidrag, revisorer och allmänheten.⁷⁰

3.2 Ekobrott

Ekobrott är ett brott som begås i näringsverksamhet och som bidrar till ekonomisk vinning för den som utför brottet. Misstänkta ekobrott behandlas av EBM. Svindleri, brott mot borgenärer, brott mot skattebrottslagen, brott mot aktiebolagslagen, brott mot lagen om förbud mot yrkesmässig rådgivning samt brott mot insiderlagen tillhör de brott som räknas till ekobrott.⁷¹ Den ekonomiska brottsligheten ökar för varje år och blir mer internationaliserad och komplex. Den nya tekniken har bidragit till att nya metoder att utföra ekobrott på har ökat. Det blir svårare att utreda de grova brotten.⁷² Enligt EBM omsätter ekobrott varje år över 100 miljarder kronor, av dessa miljarder består 60 % av bortfallet av skatter och avgifter i svartjobb. Det är bokföringsbrott och skattebrott som är de brott som mest frekvent anmäls till EBM, vilka utgör 40 % av anmälningarna.⁷³

3.2.1 De vanligaste ekobrotten

Bokföringsbrott är det vanligaste registrerade ekobrottet, både vad gäller antalet anmälda brottsmisstankar och lagförda personer. Ungefär 4000-5000 misstankar om bokföringsbrott registreras hos åklagarmyndigheterna varje år. Av dessa lagförs ungefär en fjärdedel. Skattebrott är det näst mest vanligast förekommande ekobrottet. Varje år lagförs närmare 1000 personer för detta brott. Det tredje vanligast registrerade ekobrottet är brott mot borgenärer. Brott mot borgenärer innefattar exempelvis oredlighet mot borgenärer, vårdslöshet mot borgenärer, mannamån mot borgenärer. Det är endast ca 100 av dessa brott som lagförs årligen.⁷⁴

3.2.2 Bokföringsbrott

Bokföringen i företag ska skildra vad som har hänt men ska också fungera som ett beslutsunderlag för framtida planer. För att kunna avgöra om ett företag går bra eller dåligt är det nödvändigt att det finns en bokföring. Ur bokföringen ska det gå att utläsa hur stora

⁶⁸ <http://www.ekobrottsmyndigheten.se/upload/broschyren/EBMpresentation.pdf>

⁶⁹ EBM. Att förebygga och förhindra allvarlig ekonomisk brottslighet

⁷⁰ <http://www.ekobrottsmyndigheten.se/upload/broschyren/EBMpresentation.pdf>

⁷¹ Kronqvist, Christer, Håkan Runesson och Ingela Sörgård. *Vad är ekobrott?*. Stockholm: BRÅ, 1997.

⁷² EBM. Att förebygga och förhindra allvarlig ekonomisk brottslighet

⁷³ Lars Gunnar Wolmesjö, ”MC-gängen går in i byggbranschen”, *Göteborgs-posten*, 4 december.

⁷⁴ Emanuelsson Korsell, L. *Bokföringsbrott – En studie i selektion*. Stockholm: Stockholms universitet, 2003.

tillgångar respektive skulder företaget har. I ett aktiebolag är det viktigt att det går att kontrollera om aktiekapitalet finns kvar eller om det har använts. Bokföringen är inte bara till nytta för företaget utan också för dess intressenter så som anställda, leverantörer, långgivare och SKV.⁷⁵

Näringsidkare är enligt BFL skyldiga att upprätta bokföring. Aktiebolag, handelsbolag och kommanditbolag är alltid skyldiga att upprätta bokföring och det gäller även om bolagen är vilande.⁷⁶ Att vara bokföringsskyldig innebär att den bokföringsskyldige löpande måste registrera alla affärshändelser i grund- och huvudbok. Samtliga poster måste styrkas med en verifikation, en faktura, ett kvitto eller något liknande. Det måste också finnas så kallad systemdokumentation och behandlingshistorik som gör det möjligt att; förstå bokföringen, upprätta årsredovisning eller årsbokslut i slutet av varje räkenskapsår, spara all bokföring på ett säkert sätt i tio år samt att upprätta bokföringen enligt god redovisningssed.⁷⁷

När en bokföringsskyldig inte uppfyller kraven för upprättandet av bokföring enligt BFL eller Nya BFL begär personen i fråga bokföringsbrott. För att kunna bli dömd för bokföringsbrott ska det i huvudsak inte gå att avläsa verksamhetens resultat, vilka tillgångar och skulder som finns eller vilka affärshändelser som har skett. Att inte ha någon bokföring alls, att inte bokföra på ett riktigt sätt eller att inte spara bokföringen är exempel på bokföringsbrott.⁷⁸ Det är informationen i bokföringen som har betydelse för om det går att dömas för bokföringsbrott. Om informationen kan hämtas in från någon annan har ingen betydelse informationen måste finnas i bokföringen.⁷⁹ En person kan dömas för bokföringsbrott om han eller hon uppsåtligt eller av oaktsamhet underlåter sig bokföringsskyldigheten.⁸⁰ Straffbestämmelserna för bokföringsbrott står i 11 kap 5 § Brottsbalken och brottet kan leda till fängelse i högst två år. Om brottet är av mindre betydelse kan påföljden bli böter.⁸¹

3.2.3 Skattebrott

Varför skatt ska betalas har med statens finanser att göra. Skatt är en inkomstkälla som gör att staten kan bekosta sina förpliktelser till sina medborgare. För staten är sociala avgifter och moms de viktigaste inkomstkällorna.⁸² SkBrL syftar till att förhindra att skattefusk förekommer.⁸³

Personer kan dömas för skattebrott genom att inte lämna sanningsenliga uppgifter till SKV eller att inte lämna in deklARATIONER, kontrolluppgifter eller annan information så att skatt inte betalas. Uppgifter som lämnas muntligt till SKV gäller inte. Enligt 2 § SkBrL kan en person som döms för skattebrott få fängelse i upp till två år. Om brottet anses vara marginellt kallas det för skatteförseelse, vilket behandlas i 3 §. 4 § behandlar grova skattebrott.⁸⁴

⁷⁵ Kronqvist, Runesson och Sörgård. *Vad är ekobrott?*

⁷⁶ Ibid.

⁷⁷ http://www.ekobrottsmyndigheten.se/upload/broschyre/vad_ar_bokforingsbrott.pdf

⁷⁸ Kronqvist, Runesson och Sörgård. *Vad är ekobrott?*

⁷⁹ Dahlvist, Anna-Lena, och Sigurd, Elofsson. *Bokföringsbrott och bokföringslagen*. Stockholm: Nordstedts Juridik AB, 2002.

⁸⁰ FAR. *Ekonomiska brott i Aktiebolag, revisorns handlingsplikt enligt ABL*. Stockholm: FAR Förlag AB, 2004.

⁸¹ Dahlvist och Elofsson, *Bokföringsbrott och bokföringslagen*.

⁸² Gyland, Kristina, Martin Smickiklas och Olof Jakobsson. *Skatterätt en introduktion*. Lund: Studentlitteratur, 2005.

⁸³ Kronqvist, Runesson och Sörgård. *Vad är ekobrott?*

⁸⁴ FAR. *Ekonomiska brott i Aktiebolag*

Momsbedrägeri av olika slag är vanliga typer av skattebrott. Exempel på momsbedrägeri är att sänka den ingående momsen eller att höja den utgående momsen i momsdeklarationen eller att använda sig av falska fakturor för att sänka momsen som ska betalas in till SKV.⁸⁵

3.3 Uppsåtliga och oaktsamma brott

Det finns två skuldformer i svensk straffrätt, uppsåt och oaktsamhet. Vid uppsåt utför gärningsmannen en medveten och kontrollerad handling eller underlåter sig att utföra en handling. Vid oaktsamhet utför gärningsmannen en omedveten handling. Personen skulle inte ha förstått eller misstänkt att något visst var fallet till exempel att en uppgift i inkomstdeklaration var osann eller att något visst skulle komma att inträffa.⁸⁶ Det finns olika typer av företag när det gäller ekonomisk brottslighet. Den ena typen är företag som inte har för avsikt att begå brottsliga handlingar, den andra typen är företag som medvetet begår brottsliga handlingar för att de anser att risken att bli upptäckt är liten eller att företagets ekonomiska situation är så pass dålig att de på olagliga sätt försöker ordna upp situationen. Det finns också en tredje typ av företag som hänsynslöst bedriver verksamhet i kriminellt syfte, vilka tar till både lagliga och olagliga medel för att inkassera mesta möjliga vinst.⁸⁷

DEL 2

Denna del av kapitel 3 behandlar revisorns roll i kampen mot den ekonomiska brottsligheten. Det första avsnittet redogör för uppkomsten av revisorns roll i kampen mot ekonomisk brottslighet, eftersom det är intressant att se hur revisorns brottsförebyggande roll uppkommit. Därefter följer ett avsnitt om en brottsförebyggande strategi, utvecklad av BRÅ. Revisionsplikten infördes så att samtliga AB skulle granskas av en kvalificerad revisor i syfte att minska ekobrott och anses av många ha stor brottsförebyggande betydelse, därför behandlar ett avsnitt revisionsplikten. Eftersom granskningen av oegentligheter och fel i redovisningen, liksom all annan granskning, ska vara så ingående och omfattande som god revisionssed kräver finns även ett avsnitt om god revisionssed med. Revisorns oberoende har stor betydelse för att bekämpa ekonomisk brottslighet, varför även ett avsnitt behandlar detta. Denna del av kapitel 3 avslutas med ett avsnitt om revisorns utbildning eftersom revisorns möjligheter att förebygga att brott begås bland annat beror på revisorns kompetens.

3.4 Revisorns roll i kampen mot den ekonomiska brottsligheten

3.4.1 Uppkomsten av revisorns brottsförebyggande roll

Vid 1900-talets början var i princip alla branscher utsatta för förskingringar och bedrägerier. En riksdagsledamot ansåg i en motion 1895 att en stor del av brotten i näringslivet skulle kunna förhindras genom bättre kontroll och revision. Under 1900-talet har kraven på revisorn ökat och revisorn har fått nya arbetsuppgifter och ansvarsområden. Många av dessa förändringar har syftat till att få en bättre kontroll över företagen.⁸⁸ I slutet på 1970-talet fanns begreppet "ekonomisk brottslighet" ännu inte omnämnt i lagstiftningen. BRÅ fick 1977 i uppdrag av regeringen att utreda lagstiftningen om ekonomisk brottslighet. Revisorernas verksamhet kom att bli intressant för BRÅ. Det diskuterades hur revisorer skulle kunna

⁸⁵ Kronqvist, Runesson och Sörgård. *Vad är ekobrott?*

⁸⁶ Nils Jareborg. *Uppsåt och oaktsamhet*. Uppsala: Iustus förlag. Ord och form AB, 1986.

⁸⁷ Nordiskt Ministerråd. *Revisorn och ekonomisk brottslighet*. Stockholm: Allmänna förlaget, 1992.

⁸⁸ Sjöström, Camilla. *Revision och lagreglering*. Linköping: Licentiatavhandling Linköping universitet, 1994. (SU Utlåtande N:o 8 1895)

förebygga och motverka ekonomisk brottslighet. I BRÅ:s utredning sägs att det är ”otillfredsställande att brottsutredare och rättsvårdande myndigheter inte direkt kan utnyttja en revisors vetskap om ett bolags förhållande”, och syftar här på revisorns tystnadsplikt. Berörda parter vill ändra tolkningen av tystnadsplikten så att revisorn får lov att uttala sig, men inte har någon skyldighet.⁸⁹ I enlighet med BRÅ:s förslag ålades 1981 revisorer upplysningsplikt gentemot medrevisor, särskild granskare, ny revisor och konkursförvaltare.⁹⁰ 1983 infördes revisionsplikt i samtliga aktiebolag, även detta som en konsekvens av BRÅ:s utredning som visade att ekonomisk brottslighet var vanligast i de bolag som inte var revisionspliktiga.⁹¹

3.4.1.1 Utvecklingen under 1980-talet

Staten fortsatte att sträva mot att bekämpa den ekonomiska brottsligheten och avsåg att även fortsättningsvis använda sig av revisorer för att städa bland de oseriösa företagen. 1983 inrättades ”Eko-kommissionen”. Enligt FAR:s rekommendation från 1970 om revision i svenska aktiebolag har revisionen inte ”till självständigt syfte att förhindra eller upptäcka förskingringar eller andra oegentligheter”. Detta var enligt Eko-kommissionen inte tillräckligt. Kommissionen ansåg att revision bör utgöra ett komplement till samhällets skatte- och avgiftskontroll. Särskild skattegranskning skulle få stora positiva effekter på ekobrottsbekämpningen.⁹² FAR var emot förslaget och ansåg att det fanns en risk att revisorn skulle uppfattas som motpart till klienten, vilket befarades skulle leda till minskad öppenhet.⁹³ Trots motsättningarna fullföljdes en komplettering i ABL där revisorn enligt lag blev skyldig att granska skatter och avgifter. Om bolaget inte fullgjort sina skyldigheter vad gällde skatter och avgifter skulle revisorn anmärka på detta i revisionsberättelsen. Även tystnadsplikten luckrades upp då det i 10 kap ABL infördes att ”revisorn är skyldig att på begäran lämna upplysningar till förundersökningsledare under förundersökning i brottsmål”.⁹⁴

1987 beslutade de nordiska justitieministrarna att genomföra ett nordiskt projekt om revisorns roll i kampen mot den ekonomiska brottsligheten. Enligt projektet finns det två revisorsroller, en övervakande roll och en vägledande roll. Den övervakande revisorsrollen innebär kontroll utan rådgivning och den vägledande rollen innebär en dialog mellan revisorn och företrädare för bolaget för att lösa olika problem i enlighet med gällande lagstiftning. Samtliga medlemmar i projektet utom en anser att en renodlad kontrollerande revisorsroll skulle innebära en försämrad revision på grund av försämrade relationer med företagsledningen, vilket i sin tur skulle leda till att revisorns möjlighet att förhindra ekonomisk brottslighet minskar. Man anser istället att revisorn i rollen som en kontrollerande vägledare har störst möjlighet att förebygga och förhindra ekonomisk brottslighet. Revisorns rådgivningsverksamhet kan alltså förhindra ekonomisk brottslighet under förutsättning att revisorn är oberoende.⁹⁵

3.4.1.2 Utvecklingen under 1990-talet och fram till 2005

I början av 1990-talet drabbades västvärlden av en kraftig nedgång i ekonomin. Detta ledde till att många företag gick i konkurs och i samband med konkurserna upptäcktes ett stort antal fall där det förekommit oegentligheter. Västvärldens regeringar ansåg att något måste göras

⁸⁹ Ibid. (PM 1978:2, *Revisors verksamhet*)

⁹⁰ Ibid. (SFS 1980:1104)

⁹¹ Ibid. (Prop. 1981/82:171)

⁹² Ibid. (SOU 1983:36)

⁹³ Ibid. (FAR:s yttrande över Effektivare företagsrevision 23/11 1983)

⁹⁴ Ibid. (SFS 1984:945)

⁹⁵ Nordiskt Ministerråd. *Revisorn och ekonomisk brottslighet*.

för att komma tillrätta med den ekonomiska brottsligheten. Man ansåg att det behövdes bland annat lagstiftning för att komma tillrätta med problemen⁹⁶

Under 1990-talet har lagstiftarna anpassat svenska regler till EG-direktiv.⁹⁷ BCCI-direktivet hade som syfte att stärka tillsynsmyndigheters befogenheter för att hindra oegentligheter i vissa finansiella företag. Genom ändringar i bland annat bankrörelselagen (1987:617), lagen om finansieringsverksamhet (1992:1610) och lagen om värdepappersrörelse (1991:981) fick revisorer i finansiella företag en viss rapporteringsskyldighet gentemot finansinspektionen, vilket innebar att revisorns tystnadsplikt luckrades upp. Ändringarna var bland annat en konsekvens av BCCI-direktivet.⁹⁸

EG:s åttonde bolagsrättsliga direktiv det så kallade "revisorsdirektivet" implementerades i de svenska reglerna då lagen om revisorer (1995:528) trädde i kraft den 1 juli 1995.⁹⁹ I förarbetena till 1995 års revisorslag ansåg man att revisorsfrågorna borde få en självständig organisation¹⁰⁰ för att betona verksamhetens betydelse för samhället och revisorernas viktiga roll för att bekämpa den ekonomiska brottsligheten. Detta resulterade i att en ny tillsynsmyndighet, RN, inrättades 1995.¹⁰¹

1998 beslutade FAR:s styrelse att översätta de internationella revisionsreglerna, ISA och anpassa dessa till svenska förhållanden. Resultatet blev RS som började tillämpas den 1 januari 2004.¹⁰² RS 240 behandlar oegentligheter och fel i redovisningen.¹⁰³

1 januari 1999 blev revisorer skyldiga att till åklagare göra en anmälan om revisorn misstänker att en styrelseledamot eller VD gjort sig skyldig till brott inom ramen för bolagets verksamhet.¹⁰⁴ Anmälningsskyldigheten infördes för att stärka revisorns brottsförebyggande roll och innebar även att revisorernas tystnadsplikt luckrades upp ytterligare.¹⁰⁵

Förste januari 2005 infördes ett tillägg i Lag (1993:768) om åtgärder mot penningtvätt som innebar att även revisorer blev skyldiga att underrätta Finanspolisen vid misstanke om penningtvätt. En utvidgning av rapporteringsskyldigheten till revisorer var ett viktigt inslag i kampen mot den ekonomiska brottsligheten.¹⁰⁶

3.4.2 Strategi för att förebygga ekobrott

I en BRÅ rapport från 2003¹⁰⁷ diskuteras en strategi för hur myndigheter och andra brottsförebyggande aktörer kan förebygga ekobrott. Strategin består av två delar. Den ena delen innebär flexibel reglering och kontroll. Detta innebär att öka laglydnaden genom att öka legitimiteten hos regelverk och myndigheter. Situationell brottsprevention är den andra delen, som innebär att lägga hinder i vägen för gärningsmannen, så att det blir svårare att begå brott. Det skulle vara det effektivaste sättet att förebygga brott på.

⁹⁶ BRÅ. *Bokslut*. Stockholm: BRÅ, 2004.

⁹⁷ Sjöström, Camilla. *Revision och lagreglering*

⁹⁸ Ibid.

⁹⁹ Lagutskottets betänkande 2001/02:LU3. *Revisorer*

¹⁰⁰ Tidigare hade Kommerskollegium utövat tillsyn över revisorer

¹⁰¹ <http://www.rn.se/infoomrn.htm>

¹⁰² FAR INFO. *Revisionsstandard i Sverige*. FAR INFO nr 11, 2002.

¹⁰³ FAR. *FARs Samlingsvolym 2005, Del 2*. Stockholm: FAR Förlag AB, 2005.

¹⁰⁴ Dahlqvist och Elofsson, *Bokföringsbrott och bokföringslagen*.

¹⁰⁵ BRÅ. *Revisorernas anmälningsskyldighet*

¹⁰⁶ Proposition 2003/04:156. *Skärpta regler mot penningtvätt*.

¹⁰⁷ BRÅ. *Förebyggande metoder mot ekobrott, en antologi*

När det gäller brottsbekämpning är det viktigt att arbetet är mer inriktat på förebyggande åtgärder än vad den traditionella brottsbekämpningen hittills varit. För att företagare ska följa regler krävs att det skapas förtroende. Det görs genom legitima, klara och enkla regler samt genom dialog, information och service till de personer som reglerna och kontrollerna riktar sig till. En viktig del för att förebygga brott är att informera om regler och dess innerbörd. Genom att göra det kan de oavsiktliga felen som sker pga. bristande kunskaper eller slarv minskas. Det är också viktigt att kontrollen inriktas på vissa områden med hjälp av en riskanalys.¹⁰⁸

Regeringen, riksdagen och de brottsförebyggande myndigheterna¹⁰⁹ är de viktigaste brottsförebyggande aktörerna. De brottsförebyggande myndigheterna befinner sig långt ifrån där brottsligheten sker. Det är därför av stor vikt att de genom sin kunskap om orsaker till brott och brottens struktur samarbetar med varandra, andra myndigheter, lagstiftare, näringsliv, fack och medier för att implementera brottsförebyggande åtgärder. I en enkätundersökning som genomförts med myndigheter och personer från näringslivet föreslås att ett intimare samarbete mellan branschorganisationer, fackliga organisationer, småföretagare skulle kunna effektivisera det brottsförebyggande arbetet.¹¹⁰

3.4.3 Revisionsplikt

1977 fick BRÅ i uppdrag att utreda lagstiftningen om ekonomisk brottslighet. I en promemoria från BRÅ framkommer att det oftast är i de företag som inte är revisionspliktiga som ekonomisk brottslighet är vanligast förekommande. BRÅ rekommenderar därför att en kvalificerad revisor ska krävas i all ekonomisk verksamhet som kan bedrivas utan personligt ansvar. Regeringen beslutar att i enlighet med BRÅ:s promemoria införa revisionsplikt i samtliga aktiebolag från och med den 1 januari 1983.¹¹¹

Revisionsplikten har den senaste tiden ofta varit föremål för diskussion. Det som diskuteras är nyttan respektive kostnaden med att ha revisionsplikt i små AB. Bakom diskussionen ligger bland annat avskaffandet av revisionsplikten för de minsta AB i flertalet EU-länder. Svenskt Näringsliv gav två professorer i uppdrag att undersöka varför Sverige håller fast vid revisionsplikten när så många andra länder i vår omvärld avskaffat den. I mars 2005 presenterades undersökningen. Det framkommer att den intressent som har störst nytta av revisionsplikten är samhället. Professorerna tror att den som har för avsikt att undanhålla skatt eller begå brott dock väljer en företagsform som inte har revisionsplikt. Det är därför enligt professorerna svårt att se fördelarna med revisionsplikten för små AB, eftersom nyttan med revisionsplikt för de små AB närmast är obefintlig. Svenskt Näringsliv drar slutsatsen att även Sverige behöver avskaffa revisionsplikten för små AB. Att revisorer är emot ett borttagande av revisionsplikten är enligt professorerna inte särskilt förvånande. Vilken yrkeskår skulle tacka nej till den monopolställning som en lagstadgad revision för alla AB innebär.¹¹²

SRS kommenterar Svenskt Näringslivs förslag och försvarar revisionsplikten. ”Revisionsplikt har inte kommit till för att skapa sysselsättning för revisorer”, utan istället bland annat för att: ”skapa bättre ordning i små AB - vilket leder till bättre styrning och minskad konkursrisk,

¹⁰⁸ Ibid.

¹⁰⁹ Exempelvis EBM

¹¹⁰ Ibid.

¹¹¹ Sjöström, Camilla. *Revision och lagreglering* (PM 1978:2, *Revisors verksamhet*)

¹¹² Norberg, Claes, Thorell, Per. *Revisionsplikten i små AB*. Svenskt Näringsliv: 2005

minska intressenters risker att göra affärer med det reviderade bolaget, underlätta skattekontroll och bidra till effektivare brottsbekämpning”.¹¹³

3.4.4 Revisorns oberoende

Revisorns oberoende har varit föremål för diskussion alltsedan revisionens uppkomst. Diskussionen har intensifierats i takt med att näringslivet blivit mer komplext och intressenter ställer krav på tillförlitlig information.¹¹⁴ Revisorns oberoende har också stor betydelse för att bekämpa den ekonomiska brottsligheten.¹¹⁵

Ett nordiskt projekt om revisorns roll i kampen mot ekonomisk brottslighet som påbörjades 1987 ansåg att revisorns oberoende ytterligare borde stärkas och man bör se till att revisorn verkligen gör en fullgod revision. På så vis kommer revisionen förbättras och det kommer att bidra till att det blir svårare att begå brott i de verksamheter som står över övervakning av revisor. Revisorn blir då ett effektivt medel i kampen mot den ekonomiska brottsligheten.¹¹⁶ Att revisorns oberoende har stor betydelse för att bekämpa den ekonomiska brottsligheten ger följande citat uttryck för: ”Containment of fraud is founded on three closely related functions: 1) a strong, involved, investigate board of directors; 2) a sound, comprehensive system of internal controls: and 3) *alert, capable independent auditors*”.¹¹⁷

1996 utkom boken ”den reviderade revisorsrollen – en oren berättelse”. I boken framkommer att författaren anser att revisorns oberoende är för svagt och bör stärkas. Enligt författaren måste revisorer få ett större mått av civilkurage. Revisorer är ofta fega i den bemärkelsen att revisorn uttrycker sig mycket försiktigt då han/hon framför kritik. Detta för att undvika att stöta sig med klienten. Författaren ser denna feighet som en konsekvens av den kultur vi lever i som präglas av konsensus. Ett annat sätt att se på revisorns feighet belyses med ordspråket: ”Man biter inte den hand som föder en.” Den som betalar för revisorns granskning är ju den som blir granskad.¹¹⁸

Som en konsekvens av flertalet redovisnings- och företagsskandaler har det under slutet av 1990-talet och början av 2000-talet skett en fokusering på revisorn som oberoende granskare både internationellt och i Sverige. De amerikanska oberoendereglererna ”Sarbanes-Oxley Act” infördes i USA 2002.¹¹⁹ I Sverige har införandet av den nya revisorslagen (2001:883) inneburit att väsentligt större fokus lagts på oberoendefrågor. Man har, enligt en EU-rekommendation, valt att stärka revisorernas opartiskhet och självständighet genom att införa en analysmodell istället för att införa förbudskataloger.¹²⁰

I justitiedepartementets promemoria ”Några frågor om revision”, 2003, fanns förslag på att förbjuda de så kallade kombiuppdragen. Revisorer skulle alltså inte längre få tillhandahålla redovisningstjänster.¹²¹ 2004 överlämnade förtroendekommissionen sitt slutbetänkande i

¹¹³ <http://www.revisorssamfundet.se/srstyckerledare/91,12909.cs?artId=12909>

¹¹⁴ FAR. FARs Samlingsvolym 2005, Del 2

¹¹⁵ Nordiskt Ministerråd. *Revisorn och ekonomisk brottslighet*

¹¹⁶ Ibid.

¹¹⁷ Nordiskt Ministerråd. *Revisorn och ekonomisk brottslighet* (Hansson, ”Focus on Fraud”, Financial Executive, vol 43, 1975)

¹¹⁸ Cassel, Filip. *Den reviderade revisorsrollen – en oren berättelse*. Stockholm: Nerenius & Santéus förlag, 1996.

¹¹⁹ Balans nr 10 2004

¹²⁰ FAR. FARs Samlingsvolym 2005, Del 2

¹²¹ FAR INFO. *Totalförbud mot revisors redovisningstjänster*. FAR INFO nr 7, 2003.

bland annat denna fråga. Man var inte beredd att föreslå ändringar som förbjöd revisionsfirmorna att tillhandahålla tjänster som man i dagsläget fick tillhandahålla.¹²²

3.4.5 God revisionssed

I 10 kap 3-6 §§ ABL finns revisorns uppgifter angivna. Revisorn ska enligt 3 § ”granska bolagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning. Granskningen ska vara så ingående och omfattande som god revisionssed kräver.”

FAR:s revisionsrekommendation ”Revisionsprocessen” utarbetades 1991 och har därefter anpassats och utökats vid behov. I denna rekommendation gav FAR vägledning i vad ”god revisionssed” innebar.¹²³ FAR:s styrelse beslutade dock 1998 att Revisionsprocessen skulle ersättas av de internationella revisionsreglerna, ISA och anpassa dessa regler till svenska förhållanden. Resultatet blev RS som började tillämpas 2004. I förordet till RS framgår det i punkt 18 att det är praktiskt omöjligt att ”utarbete en standard som ger uttryck för god revisionssed som kan tillämpas överallt och som täcker alla situationer och omständigheter som en revisor kan möta i ett revisionsuppdrag”. Revisorerna uppmanas därför att se standarden som grundläggande principer för revisionsuppdraget och vilka exakta åtgärder som ska vidtas får bedömas i varje enskilt fall.¹²⁴

RS 240 Oegentligheter och fel

Grundläggande principer för revisorns ansvar att beakta att det kan förekomma oegentligheter och fel i redovisningen finns angivna i RS 240 ”Oegentligheter och fel”.¹²⁵

3.4.6 Revisorers utbildning

För att kunna avlägga en revisorsexamen ställs krav på både teoretisk och praktisk utbildning. Det krävs en svensk universitets- eller högskoleutbildning omfattande minst 120 poäng i företagsekonomi, juridik, informations- och databehandling, nationalekonomi, matematik och statistik. Det krävs att 60 poäng är i företagsekonomi där särskild vikt ska läggas på redovisning, 30 poäng i juridik bestående av handels- och beskattningsrätt. De juridiska studierna ska innefatta kunskap om strukturen på rättssystemet, juridisk metod och materiell rätt som är av betydelse för revisionsverksamheten. Den praktiska utbildningen omfattar 5 års arbete med revision.¹²⁶

DEL 3

Denna del av kapitel 3 behandlar revisorns anmälningsplikt vid misstanke om brott som trädde i kraft 1999 och revisorns skyldighet att underrätta Finanspolisen vid misstanke om penningtvätt som trädde i kraft 2005. Anmälningsplikt vid misstanke om brott ingår i ABL:s 10 kap och skyldighet att anmäla misstanke om penningtvätt ingår i Lag (1993:768) om åtgärder mot penningtvätt. Dessa skyldigheter har varit viktiga inslag i kampen mot ekonomisk brottslighet, varför dessa skyldigheter presenteras i en egen del av kapitel 3.

¹²² Engerstedt, Urban. *Sammanfattning av Förtroendekommissionens slutbetänkande: Skärpta lagar ska förstärka förtroendet för näringslivet*. Balans nr 5, 2004

¹²³ Dahlqvist och Elofsson, *Bokföringsbrott och bokföringslagen*.

¹²⁴ FAR. *FARs Samlingsvolym 2005, Del 2*

¹²⁵ Ibid.

¹²⁶ <http://www.rn.se/Insidan.htm>

3.5 Lagstadgade brottsförebyggande åtgärder

3.5.1 Anmälningsskyldighet vid misstanke om brott

1999 blev revisorer skyldiga att till åklagare anmäla om revisorn misstänkte att styrelseledamot eller VD begått brott inom ramen för bolagets verksamhet. Följande avsnitt redogör för anmälningsskyldighetens syfte och vad det är revisorerna förväntas göra vid misstanke om brott. Avsnittet avslutas med att se på revisorernas attityder till deras anmälningsskyldighet.

3.5.1.1 Anmälningsskyldighetens syfte

Innan revisorer 1999 blev skyldiga att anmäla vid misstanke om brott fanns, på grund av revisorns tystnadsplikt, begränsade möjligheter för revisorn att lämna uppgifter till polis eller åklagare om detta kunde innebära skada för företaget. Det enda som stod till buds för en revisor som ville reagera på dessa missförhållanden var att anmärka i revisionsberättelsen eller informera företagsledningen. Revisionsberättelserna offentliggjordes dock långt efter det att oegentligheterna inträffat. Regeringen föreslog därför att revisorn skulle ha en rätt eller skyldighet att anmäla till polis eller åklagare då revisorn misstänkte att styrelseledamot eller VD begått brott. Skyldighet respektive rätt att rapportera diskuterades i flertalet motioner.¹²⁷ Som skäl att revisorn skulle ha en rätt och inte en skyldighet att anmäla framfördes att det fanns risk att den förtroendefulla relationen mellan revisor och företagsledning skulle försämrats om revisorn hade en skyldighet att anmäla. Motiven för en skyldighet var att det fanns en risk att revisorn skulle låta bli att anmäla ifall revisorn inte var tvungen. Det fanns även en risk att företagsledningen skulle utöva påtryckning på revisorn för att slippa en anmälan. Revisorns roll i kampen mot den ekonomiska brottsligheten skulle stärkas. För en skyldighet talade också att den brottsförebyggande effekten förväntades öka.¹²⁸

3.5.1.2 Revisorers åtgärder vid misstanke om brott

Revisorer är ålagda en tystnadsplikt som finns reglerad i Revisorslagen (2001:883). Anmälningsskyldigheten vid brottsmisstanke innebar att revisorns tystnadsplikt luckrades upp.¹²⁹ Revisorns anmälningsskyldighet finns reglerad i 10 kap 38-40 §§ ABL. Enligt 38 § ska revisorn ”vidta de åtgärder som anges i 39 och 40 §§” om han anser att det kan misstänkas att styrelseledamot eller VD inom ramen för bolagets verksamhet gjort sig skyldig till brott. Revisorn är enligt 39 § skyldig att ”utan oskäligt dröjsmål underrätta styrelsen om sina iakttagelser”. Underrättelse behöver dock inte göras om det kan antas att styrelsen inte skulle vidta några skadeförebyggande åtgärder. Enligt 40 § ska revisorn senast två veckor efter det att styrelsen underrättats avgå från sitt uppdrag. Revisorn ska anmäla sin avgång till PRV och även skicka en handling till åklagare om brottsmisstanken, samt vad misstanken grundar sig på. Enligt 40 § 2st behöver dock inte revisorn varken anmäla eller avgå om 1) den ekonomiska skadan ersatts eller gärningen avhjälpes 2) misstanke redan anmälts till polis eller åklagare 3) det misstänkta brottet är obetydligt (10 kap 38-40 §§ ABL). De brott revisorn är skyldig att anmäla finns uppräknade i 10 kap 38 § ABL.¹³⁰

Revisorn behöver inte anmäla vid försöks- och förberedelsebrott utan endast fullbordade brott ska anmälas.¹³¹ Anmälningsskyldigheten omfattar inte brott som begåtts av andra personer än

¹²⁷ Exempelvis: Mot.1997/98:L19

¹²⁸ Proposition 1997/98:99.

¹²⁹ Dahlqvist och Elofsson, *Bokföringsbrott och bokföringslagen*.

¹³⁰ För specificering av brotten se bilaga 5

¹³¹ Dahlqvist och Elofsson, *Bokföringsbrott och bokföringslagen*.

styrelseledamot eller VD. Om revisorn upptäcker brott som begåtts av andra i bolaget ska revisorn rapportera detta till VD och styrelse.¹³²

3.5.1.3 Revisorers attityder till anmälningsskyldigheten

Följande avsnitt bygger på en rapport som utvärderat införandet av revisorernas anmälningsskyldighet. Rapporten ingår i BRÅ:s rapportserie om ekobrottsforskning och har genomförts av fil. Dr Bengt Larsson vid Sociologiska institutionen vid Göteborgs universitet.¹³³

Rapporten visar att revisorerna i allmänhet är kritiskt inställda till anmälningsskyldigheten. De anser att plikten innebär att revisorn får en myndighetsroll, något som ligger utanför revisorns verksamhetsområde. Denna roll kan innebära att den förtroendefulla relationen till klienterna försämras. Det är endast ett fåtal revisorer som har märkt någon skillnad i klientrelationerna. I de fall då klienterna har varit medvetna om revisorernas anmälningsskyldighet är det få klienter som har minskat på informationsflödet till revisorerna. Myndighetsrollen passar enligt undersökningen dåligt överens med revisorns kompetens. Den straffrättsliga kompetens som behövs för att kunna bedöma de brott som omfattas av anmälningsskyldigheten anser sig endast en fjärdedel av undersökningens respondenter ha. Det är främst de revisorer som varit med länge i branschen som anser sig ha denna kompetens.

Det framkommer att revisionen förändrats obetydligt, det är få revisorer som har märkt någon förändring av fokus sedan införandet av anmälningsskyldigheten. Vissa tycker att det har lagts mer betoning på riskanalysen, skatte- och avgifter samt förbjudna lån. I och med införandet har det i många fall förts in en checklista i revisorns arbete. Anmälningsskyldighetens brottsförebyggande effekt anser många respondenter vara liten. Endast 30 % anser att anmälningsskyldigheten är en viktig del i brottsbekämpningen. Det är främst revisorer som arbetar på annan byrå än "the big four"¹³⁴ som anser att den brottsförebyggande effekten är stor och att anmälningsskyldigheten är en viktig del av brottsbekämpningen. Författaren till rapporten anser att anmälningsskyldigheten aldrig kommer att bidra till att revisorer anmäler mycket brott. Revisorer kommer aldrig att drivas till att upptäcka och anmäla brott. Däremot kommer den brottsförebyggande effekten att öka i och med att lagstiftningen ute hos klienterna blir mer känd. Revisorernas maktposition kommer då att förstärkas.

3.5.2 Revisorers skyldighet att underrätta Finanspolisen¹³⁵ vid misstanke om penningtvätt

Ett annat tillägg i lagstiftningen som gjorde revisorer skyldiga att rapportera misstänkt brottslighet var tillägget i Lag (1993:768) om åtgärder mot penningtvätt. Enligt 2 § gäller bestämmelserna i "penningtvättslagen" fysiska och juridiska personer som driver verksamhet som: godkänd eller auktoriserad revisor. Detta tillägg i penningtvättslagen började gälla 2005.¹³⁶

3.5.2.1 Syftet med tillägget i penningtvättslagen

När det i början av 1990-talet upptäcktes att det finansiella systemet utnyttjades för att tvätta pengar stiftades penningtvättslagen 1993, som grundar sig på ett EG-direktiv från 1991. De flesta finansiella företag är sedan drygt 10 år skyldiga att bland annat kontrollera identiteten

¹³² FAR. FARs Samlingsvolym 2005, Del 2.

¹³³ BRÅ. Revisorernas anmälningsskyldighet

¹³⁴ Öhrings PWC, Ernst & Young, Deloitte, KPMG

¹³⁵ Är en enhet inom Rikspolisstyrelsen.

¹³⁶ Lag (1993:768) om åtgärder mot penningtvätt

hos den de gör affärer med eller utför transaktioner åt och även kontrollera transaktioner som kan misstänkas utgöra penningtvätt. Misstanke ska anmälas till Finanspolisen. Det har under senare år visat sig att även andra företag används för att tvätta pengar som härrör sig från ekonomisk brottslighet vilket resulterade i att kretsen av anmälningsskyldiga utökades till bland annat godkända och auktoriserade revisorer. Detta blev ett viktigt inslag för att bekämpa den ekonomiska brottsligheten.¹³⁷

3.5.2.2 Skillnader mot anmälningsskyldigheten

Revisorerna får, till skillnad från anmälningsskyldigheten enligt 10 kap 39 § ABL, vid misstanke om penningtvätt inte meddela klienten att granskning av misstänkt transaktion inletts eller att uppgifter lämnats till Finanspolisen. För att bestämmelserna i 10 kap 39 § ABL inte skulle strida mot meddelandeförbudet enligt penningtvättslagen kompletterades 10 kap 39 § ABL med meddelandeförbudet.¹³⁸ Revisorn är till skillnad från anmälningsskyldigheten enligt 10 kap 38-40 §§ inte skyldig att avgå efter att ha lämnat uppgifter till Finanspolisen. Det kan dock ändå bli aktuellt enligt 21 § Revisorslagen (2001:883) som handlar om revisorn oberoende. När penningtvättstransaktioner förekommer är det vanligt att brottet föregås av brott för vilka revisorn har anmälningsskyldighet enligt ABL. I dessa fall kan revisorn bli skyldig att anmäla dessa brott istället för misstänkt penningtvätt.¹³⁹

DEL 4

Denna sista del av kapitel 3 behandlar den australiensiske kriminologen John Braithwaites teorier för att förebygga ekonomisk brottslighet. Enligt BRÅ-rapporten "Revisorernas anmälningsskyldighet"¹⁴⁰ har den svenske lagstiftaren vid införandet av revisorers anmälningsskyldighet vid misstanke om brott följt dessa teorier. De blir därför högst relevanta för uppsatsen. Då Braithwaites teorier till stora delar bygger på Montesquies maktfördelningslära kommer denna del inledas med Montesquies teorier om hur makten bör fördelas. Därefter åskådliggörs Braithwaites egna teorier.

3.6 Braithwaites teorier för att förebygga ekonomisk brottslighet

3.6.1 Montesquies maktfördelningslära

Livet i samhället är beroende av hur makten utövas och makten är beroende av hur livet i samhället utövas. Det är Montesquies mest betydelsefulla idé om hur relationen mellan ett styrelseskick och det som ingår i det förhåller sig till varandra. Alla stater har ett uppdrag att uppfylla och det kan åstadkommas via representation, vilket Montesquieu kom fram till när han undersökte de engelska författningarna. Målet med att styra genom representation var frihet och frihet till medborgarna för att de skulle vara representerade i församlingen. Denna lära som existerar än idag benämns maktfördelningsläran. Inom läran finns det tre uppdelningar av makten, dessa delar består av olika personer, grupper av personer eller organ. De tre delarna är den verkställande, den lagstiftande och den dömande makten. Det var lika viktigt att de olika makterna samverkade samtidigt som de också var separerade ifrån varandra. För att en stat ska vara fri ska den kontrolleras av en annan makt, på så sätt kommer inte makten att missbrukas. Det bra med rivalitet och konkurrens mellan de olika

¹³⁷ Proposition 2003/04:156. Skärpta regler mot penningtvätt.

¹³⁸ EY Focus. *Revisorer och skatterådgivare skyldiga anmäla penningtvätt*. EY Focus nr 9, 2004.

¹³⁹ FAR. *Revisorers tillämpning av penningtvättslagen*. Vägledning från FAR och SRS: 2005

¹⁴⁰ BRÅ. *Revisorernas anmälningsskyldighet*

samhällsklasserna så att de kan balansera varandra. För att skapa trygghet och respekt angående lagarna för medborgarna är det av stor vikt att ingen av makterna är obegränsade.¹⁴¹

3.6.2 Braithwaites maktfördelningsteorier

För att inte makten i ett företag ska missbrukas är det viktigt att den fördelas och separeras mellan olika medlemmar. Det handlar om att separera aktieägares, styrelsemedlemmar och chefers makt. Styrelsemedlemmar bör inte ha något relation med varandra, de bör inte ha affärsförbindelser med varandra eller ha en ledarposition i företaget. VD bör heller inte vara styrelseordförande. Redan 1862 infördes att företag skulle granskas av en utomstående certifierad revisor.¹⁴² Det viktigaste steget mot att separera makten i ledningen innebar att införa ett internt kontrollansvar i företagen. I dagsläget finns många olika sorters kontroller, exempelvis miljörevisioner.

Revisorer har en skyldighet att rapportera angelägenheter även om de själva anser att det inte ligger inom deras direkta ansvarsområde. Många revisorer skulle exempelvis om de upptäckte något misstänkt som de inte hade tillräcklig kunskap om anse att det låg utanför deras område. Revisorer är oftast inte jurister och har inte kunskapen att avgöra om en person har begått ett brott eller inte. Det är av stor vikt att ansvar och skyldigheter är separerade så att inte en enda funktion, avdelning eller anställd har ensam kunskap, makt eller kontroll över någon specifik eller några specifika transaktioner. De olika delarna av kontrollen borde vara oberoende av varandra, så om det uppstår en brist i en av delarna skall inte de andra bli ineffektiva på grund av det.¹⁴³

Det finns många fördelar för ett företag att förebygga brott än att återställa skedda brott i efterhand. Genom att ha kontroller förebyggs mycket brott. Anledningarna till att förebygga brott är många, till exempel att slippa böter eller slippa att hamna i fängelse.¹⁴⁴

¹⁴¹ Aron, Raymond. *Sociologiskt tänkande 1*. Stockholm: Argos Förlag AB, 1973.

¹⁴² Författarnas anmärkning, det borde vara i Storbritanien som införandet skedde

¹⁴³ Braithwaite, John. "On Speaking Softly and Carrying Big Sicks: Neglected Dimensions of a Republican Separation of Powers". *University of Toronto Law Journal*, 47 (1997): 305-361.

¹⁴⁴ Braithwaite, John., and B. Fisse. "Preventive Law and Managerial Auditing". *Managerial Auditing Journal*, 3 (1988): 17-20.

4. EMPIRI

I kapitlet presenteras det utvalda material som är ett resultat av intervjuer som genomförts med respondenterna. De centrala områden som behandlas i kapitlet är: revisorns roll som förebyggare av ekobrott, hur revisorer förebygger ekobrott, information för att förebygga ekobrott och framtiden som brottsförebyggare.

4.1 Revisorns roll som brottsförebyggare av ekobrott

EBM: Ekorevisor Sigurd Elofsson som ansvarar för revisorsspecifika frågor på EBM, staben Stockholm¹⁴⁵, säger att det ingår i revisorns roll att förebygga brott på så vis att revisorn bara genom att göra sitt jobb förebygger brott och det försöker EBM se till att de gör.

".....hur kan revisorn förebygga brott? Ja, det gör han bara genom att han finns i och med att han gör sitt jobb. Det är det vi försöker medverka till."

SRS: Enligt VD:n på SRS, Martin Johansson¹⁴⁶, var det ursprungligen, alltså vid 1900-talets början, revisorns roll att bekämpa ekonomiska brottslighet. Denna roll har dock revisorer försökt definiera sig bort ifrån, men nu har revisorns roll som förebyggare av ekonomisk brottslighet återigen blivit aktuell. Respondenten anser att brottsförebyggande utan tvekan hör hemma i revisorns roll.

"Alltså från början var revisorns roll att arbeta mot brott, men de själva ser inte det som deras uppgift.....man kan ju säga om man tittar i modern tid så är det två tidpunkter där den brottsförebyggande rollen har kommit in: Dels var det på mitten av 80-talet när revisorn fick en utpräglad skyldighet att anmäla skatter och avgifter, sen är det ju den här anmälningsskyldigheten som kom 1995, förslaget kom då."

"...det enda skälet till att det finns revisorer var att man skulle bekämpa ekonomisk brottslighet. Det var på den tiden det främsta motivet. Det är något som revisorer lite granna har försökt definiera sig bort ifrån ett tag och nu är man tillbaka. Jag säger inte på något sätt att regelverket är perfekt för det är det inte. Det hör utan tvekan hemma i naturlig revisors roll."

Revisorer: Majoriteten av de intervjuade revisorerna anser att det inte direkt ingår i revisorns roll att vara brottsförebyggare. Däremot är samtliga revisorer eniga om att existensen av en revisor i sig är brottsförebyggande.

"Egentligen så är vi inte, så som jag upplever brottsförebyggande. Det jag upplever som brottsförebyggande är att man aktivt jobbar med den frågan."

"Egentligen har revisorn ingen roll som brottsförebyggare för vi ska inte leta brott, men om vi stöter på dem ska vi anmäla dom. När den här bestämmelsen kom och fördes in i aktiebolagslagen (Revisor syftar på anmälningsskyldigheten)¹⁴⁷ var det mycket diskussion om hur mycket vi skulle leta ekobrott, hur aktiva vi skulle vara. Det landade så att det skulle vara ganska klart att vi inte har som självständigt uppdrag att städa i företagsvärlden. Men det är ju teorin, rent praktiskt är det ändå så att bara förekomsten av en revisor stävjar viss brottslighet."

¹⁴⁵ Härefter kallad EBM

¹⁴⁶ Härefter kallad SRS

¹⁴⁷ Författarnas anmärkning

”Bara det att vi finns och granskar måste ju avskräcka. Men annars det här med brott och avsiktliga fel är ju inte, det är inte syftet med revision att göra det i sig om man inte misstänker det. Skulle man misstänka att det fanns det skulle revisionsarvode bli 3-4 gånger större på ett mindre företag. Vi måste ändå tro att den uppgift vi får är riktig tills jag får anledning att tro att det är fel. Så brottsförebyggande ser jag mig inte som.”

Varför är revisorn en lämplig förebyggande aktör?

EBM: Enligt EBM är revisorn mycket lämplig att förebygga de oäktsamma brotten, eftersom revisorer arbetar så nära den verklighet där brotten begås. Dessutom är det revisorns uppgift att kontrollera att företagen följer lagar som ska följas. EBM går ut och informerar revisorer om vanliga brott. På så vis har EBM nytta av revisorerna och revisorerna har också nytta av detta eftersom revisorerna genom att förebygga brott minskar sin egen risk.

”De oäktsamma brotten är mycket tacksamma att förebygga och de som ska förebygga är ju de som finns på plats. Vilka är det? Jo, revisorerna, de finns hela tiden på plats. Revisorerna jobbar med att kontrollera att företagen sköter sig och att de agerar utifrån ABL, BFL, ÅRL, IL osv.”

”Revisorerna reducerar sina risker, det är det som vi trycker på att vi har gemensamt, genom att jobba såhär tjänar alla på det. De drar nytta av vår erfarenhet och vi drar nytta av deras erfarenhet, tillsammans är vi mycket starkare.”

Revisorer: Revisorerna själva har en samstämmig uppfattning om varför de anses vara lämpliga att förebygga ekobrott. De är granskare som har nära kontakt med klienterna. Relationen mellan klient och revisor bygger på förtroende och om revisorn säger att något är fel, så är det något man bör rätta till.

”...om man jobbar som en vettig revisor så får man det förtroende, på så sätt kan de vända sig till oss och på så sätt blir vi en brottsförebyggande instans. De kan bolla frågor med oss. Om inte vi fanns vet jag inte var det skulle ta vägen. Jag tror att vi har en jätteviktig roll.”

”...för att vi har direktaccess till redovisningen, full insyn, dessutom har vi en utbildning som omfattar både ekonomi och juridik, i vart fall teoretiskt sätt möjlighet att göra de här bedömningarna till skillnad från redovisningskonsulter som inte har den utbildningen men de har samma tillgång till materialet. Sedan tror jag också att revisorn är lämplig eftersom klienten har förtroende för revisorn, så det som revisorn säger lyssnar man väl på. Säger revisorn att så här får man inte göra, då får man troligen inte det”.

”Det är väl klart, att det är få yrkeskategorier som kommer i kontakt med företagare så som vi gör, vi är ändå förtroendevalda. Det har valt oss, vi har bättre förutsättningar än någon annan att förebygga brott.”

Den brottsförebyggande rollen och oberoendet

Då regeringen har haft på förslag att förbjuda kombinerade uppdrag var det intressant att se om respondenterna ansåg att revisorns roll som brottsförebyggare på något sätt skulle påverkas positivt om kombinerade uppdrag togs bort.

EBM: Det skulle bli färre jävssituationer och trovärdigheten för systemet skulle öka. Revisorerna bör revidera och konsulter konsultera. Revisorns roll är att vara systemets garant och det är mycket viktigt att de är oberoende och uppmärksammar de brister som finns i bolaget.

”Ur systemsynpunkt skulle det vara bättre, då har vi inga jävs problem...När man tittar på den internationella strömningen så skulle jag säga att det går mot en mer renodling av revisionen att

revisorerna reviderar och konsulterna konsulterar. Det måste vara så om vi ska få trovärdighet i systemet, revisorer reviderar punkt.”

”I och men Enron så har det nog gått upp för revisorskollektivet att deras roll är att vara systemets garant och då måste man garantera gentemot alla intressenter. Utan revisorerna brakar systemet och revisorernas roll hänger helt och hållet på att de är oberoende och att det är ett förtroende för deras arbete att de verkligen arbetar för alla, att de uppmärksammar de brister som finns, att de inte enbart är ett verktyg för ägarna. Blir det så då har de förlorat sin roll, då kommer det att bli en statlig revision, men om de ska kunna behålla sin oberoende ställning måste de göra ett bra jobb.”

SRS: På SRS tror man att det skulle bli svårare för revisorn att upptäcka brott om de kombinerade uppdragen skulle tas bort.

”...det som är brott är ju ofta förknippat med enskilda transaktioner och den stora fördelen men att ha ett kombinerat uppdrag med den här utgångspunkten är att alla transaktioner passerar via byrån och kommer under lupp. Skulle man däremot ha en uppdelning skulle det bara vara vissa transaktioner som revisorn skulle se.”

Revisorer: Revisorerna anser precis som SRS att revisorn genom att vara med redan på bokföringsstadiet förebygger mycket brott.

”genom att göra redovisningen rätt från början så bidrar revisorer redan i bokföringsstadiet med att förebygga brott”.

”...själva upprättningen av årsredovisningen är ganska komplicerad. Det är nya uppställningsformer så klienten hänger inte med på allt detta...själva hopsättningen så årsredovisningen blir rätt.”

Däremot medger några av de intervjuade revisorerna att de inte granskar de bokslut och årsredovisningar som en annan revisor på firman hjälpt till med lika noggrant.

”Vet man att...gjort bokslutet vet jag att han har gjort det på ett bra sätt och då behöver jag inte granska lika mycket, men samtidigt kan man säga att det ligger lite jäv i det också.”

”en del av de formella felen behöver man inte titta på för det vet man att den personen (person anställd på samma byrå)¹⁴⁸ har tittat på, för det kan ju hon”

Några revisorer anser att på grund av att klienten är den som betalar arvudet kan det ibland bli en aning klientstyrt och vissa revisorer tillåter mer än andra.

”Det kan bli lite klientstyrt och det med oberoendefrågan, man biter inte den hand som föder en krasst uttryckt. Det gäller att hålla en balans där emellan, och balans mellan att jag kan vara tuff, gör hård så är risken att man blir otrevlig, att den revisorn vill man inte ha.”

”...hur hård ska man var, var ska man sätta gränsen? Vi sätter gränsen bra mycket hårdare än vad många andra är, men vi får inte fler kunder för det. Skulle vi egentligen vara lite mer att: det spelar ingen roll, det får Skattemyndigheten sköta, vad gör det om hundra år, det är kundens problem... Var går gränsen, hur mycket kan man tillåta utan att träda över gränsen att det här borde du ha gjort något åt...Kommer våra kunder behandlas hårdare än andra revisorers kunder...gör vi rätt eller är vi för hårda?”

4.2 Hur revisorer förebygger ekobrott

Revisorer har ingen skyldighet att förebygga ekobrott enligt EBM:

¹⁴⁸ Författarnas anmärkning.

”Vi är inte alls intresserade av att revisorer ska anmäla brott, vi vill att de ska förebygga. Vi kan inte tvinga dem att förebygga på något vis, de har ingen plikt att förebygga brott, absolut inte.”

”Vi har alltså gått ut till revisorerna och säger att det här måste ni förebygga och då gör de det. På det sättet minskar de sin egen risk, de minskar risken för klienten, klienten blir tacksam, den oaktsamma klienten, det är de som är intressanta för att det är de vi kan komma åt. De är intresserade av att ändra sitt beteende om man trycker på tillräckligt mycket.”

Om revisorer förebygger att brott begås minskar de även sin egen risk, för det är en risk för revisorn att ha klienter som inte sköter sig.

EBM: Enligt EBM förebygger revisorer ekobrott genom att finnas till och göra sitt jobb. Det finns två typer av brott, oaktsamma och uppsåtliga. De oaktsamma är enkla och tacksamma att förebygga. De förebyggs genom att revisorerna finns på plats och kontrollerar att företagen sköter sig och att de agerar utifrån ABL, BFL, ÅRL, IL. Genom att revisorer arbetar utifrån att göra riskanalys förebyggs mycket brott.

”Egentligen förebygger revisorn bara genom att finnas, det är ju det som är tanken. I och med att han finns är chansen mycket större att klienterna rättar sig. Meningen är att revisorn ska komma in och se vad som händer, kommunicera till styrelsen eller vem det nu är han ska kommunicera med, sedan ska bolaget få chans att rätta till det här och förhoppningsvis så blir det en ren revisionsberättelse om man agerat på det sättet revisorn tyckte var ok.”

”...alla de saker vi för ut är saker som redan idag ingår i den goda revisionsleden. Vi kommer inte och lägger på något mer, vi hittar inte på någonting, utan vi ser sakerna från en annan synvinkel kan man säga.”

SRS: Enligt SRS finns det två olika typer av brottslingar och olika metoder för att förebygga brotten de begår:

”Den vanligaste ekonomiske brottslingen är någon som gör fel på grund av misstag eller att man inte vet hur regelverket fungerar osv. Där är revisorns förebyggande roll framför allt att man talar om vad reglerna innebär. Reagerar på när något är snett och få dem att göra rättelser. Sedan finns det en kategori av företagare som så länge ingen upptäcker dem gör avsiktliga fel, då är det mer revisorns granskande funktion som kommer in.”

Revisorer: Revisorerna är eniga om att förebygga brott är en naturlig del av deras arbete och att de förebygger brott genom att finnas till. Exempel på hur de förebygger är att upplysa klienten att de kan göra på ett visst sätt si eller så och på så sätt få dem att rätta sig. Från början när revisorn tar sig an uppdraget är det viktigt att klargöra för klienten vad som gäller för att i revisionsberättelsen kunna skriva rent. Exempel på brottsförebyggande är att påpeka brister i den interna kontrollen som indirekt ökar risken för att ekobrott inträffar. Även genom att granska löpande och få dokumenterat att inget är fel är en förebyggande åtgärd.

EBM: Antalet anmälningar är inte ett bra mätinstrument för att se om lagen om revisorers anmälningsplikt vid misstanke om brott är effektiv utan det är hur många brott som förebyggs. Sigurd Elofsson refererar till en undersökning om revisorernas anmälningskyldighet¹⁴⁹:

”Då säger revisorerna att 47 % hade då använt sig av de här argumenten, alltså hotet om att anmäla för att få sina klienter att ändra beteendet. Plötsligt då inser man oj, här har vi förebyggt flera tusen brott.”

¹⁴⁹ BRÅ rapport 2004:4

Revisorer: Revisorerna som vi har intervjuat anser att de har förhindrat att mycket brott begåtts genom att se till att klienterna rättar till fel. Flera revisorer menar att genom att ställa krav på sina klienter redan från början förebygger de att felaktigheter inte inträffar. Visserligen kan klienten vända sig till någon annan revisor och begå brott om de skulle ha det som målsättning.

En revisor säger:

"Jag har gett Skatteverket mer pengar än vad en vanlig skatterevisor har gjort. Jag har rättat mycket och fått mycket ovet för det."

4.2.1 Brotten revisorer förebygger

EBM: I och med att EBM har förståelse för revisorernas riskanalys samt att de har kunskap om brottsliga tendenser kan EBM gå ut till revisorerna och tala om för dem vad de ska titta på för att förebygga. Brotten som är vanligast att revisorer förebygger är enligt EBM bokföringsbrott och skattebrott. Det finns många typer av bokföringsbrott. Vanligast är att företagen inte bokför, vilket är vanligast i mindre företag. Bokföringsskyldigheten är otroligt viktig. Utan bokföring är det svårt att styra företaget och att kontrollera hur det står till. Det är ofta grundläggande fel som begås. Revisorer har tidigare inte varit så inriktade på den typen av granskning. I och med att EBM bildades har man dock börjat utveckla detta.

SRS: Det är bokföringsbrott och skattebrott som revisorer mest reagerar på. Revisorer missar ibland olika typer av borgenärsbrott. Om revisorer hade haft en större straffrättslig kunskap hade de kunnat upptäcka och förebygga andra brott som idag inte upptäcks.

"Om man tittar på all brottsstatistik som jag känner till i de mindre företagen är det bokföringsbrott och skattebrott som dominerar"

Revisorer: De flesta revisorer är överens med EBM och SRS i denna fråga. Det är bokföringsbrott och skattebrott som de förebygger mest.

"Bokföringsbrott tror jag att det är mest, eftersläpande bokföring."

"Jag tror att brott av den karaktären att det finns en systematik att vilja undvika att betala skatt. Det är den mest återkommande frågeställning. Företagaren säger att skattekostnaden vill jag inte ha, hjälp oss att skatteplanera. Det är alltid en fråga, var går gränsen för en brottslig skatteplanering och när är det inte det. Jag tror att vi är ganska bra på att veta var gränserna går, sedan kan man alltid diskutera om lagstiftaren har gett utrymme för att hantera transaktioner på rätt sätt."

"Det är givetvis bokföringsbrott och skattebrott, jag skulle kunna tänka mig mutbrott för det går ju inte att kostnadsföra vad skit som helst, det ska ju vara riktiga underlag på det som tas ut ur bolaget och sådär."

Mervärdesskattebrott, mutbrott, brott mot ABL, förskingringsbrott, överträdelse av låneförbud, svindleri och bedrägeri är andra brott som revisorer gett exempel på som de anser sig förebygga relativt mycket.

En revisor menar med anledning av vilka brott som förebyggs mest:

"Svårt att uttala sig om, men enligt vår statistik upptäcker externa revisorer endast ca 5 % av alla oegentligheter som upptäcks."

4.2.2 Anmälningssplikten

EBM: Revisorer har enligt ABL en anmälningsskyldighet att anmäla misstanke om ekobrott. De har inte varit speciellt positiva till anmälningsskyldigheten, utan har känt sig som angivare. Respondenten från EBM har suttit med i en grupp bestående av EBM, FAR och

SRS som behandlar frågor som bland annat rör anmälningssplikten. Där har respondenten fungerat som samordnare. Varje år gör revisorer ungefär 200 anmälningar. Det är inte anmälningarna som är viktiga att titta på för att se om lagen är effektiv, utan det bästa är hur många brott som förebyggs. EBM är inte intresserade av att revisorer ska anmäla brott, de vill att revisorer istället ska förebygga. Det är oftast ärliga företagare som på grund av slarv eller okunskap begår de oaktsamma brotten. Genom att revisorer förebygger de oaktsamma brotten så kan EBM istället koncentrera sig på de grova uppsåtliga brotten.

”De anmäler inte så mycket utan de fixar det själva så att säga. Det är ju att förebygga.”

”Det vi, rättsväsendet vinner på detta är att vi får bort de oaktsamma brotten på sikt, de brotten är egentligen inget vi vill ha, vi vill inte ha den typen av personer här. För i grund och botten är de ärliga företagare som på grund av slarv, okunskap eller otillräcklig förståelse för vikten av den administrativa biten hamnar hos oss, Vi måste då ta resurser till dem istället för att lägga ner mer på den grova uppsåtliga brottsligheten.”

”Revisorernas anmälningar är ofta väldigt bra, de utmynnar ofta i en förundersökning och medföljande dom ofta.”

Revisorer: Två av revisorerna som vi har intervjuat har själva anmält vid misstanke om brott. Det är inte så vanligt förekommande att det går så långt att revisorer anmäler.

”Om jag går runt här på kontoret, om någon anmäler vid misstanke om brott så är det årets grej, det är så sällan det förekommer.”

Flera av revisorerna har själva upplevt eller hört av kollegor att om de anmäler så tar det lång tid tills åtal väcks eller så händer det ingenting med anmälan.

”Tydligt är det så att ibland går det för långt emellan anmälan och när det sedan börjar beivras, det är väl så att det saknas resurser på andra sidan.”

”Ja, tre gånger och jag ska aldrig göra om det. Därför det har inte hänt någonting. Det som är mest irriterande är att vi har anmält en förskingring på 20 miljoner och det har de inte gjort så mycket med. Det är ju ingen skatt och ingen moms. Vi vet ju inte om det är så men det känns som en sådan fråga är underprioriterad, det är ju lite olyckligt.”

SRS: Martin Johansson på SRS tror att revisorer upplever en viss frustration över att det inte händer något i dessa brottsutredningar eller att ärendena skrivs av. Enligt statistik är det bara ca 30 % av alla anmälningar som går vidare till åtal. Marin som själv är jurist vet att det inte är ovanligt att det är så. Samtidigt förstår han att revisorerna blir irriterade eftersom de inte är jurister. Det är frustrerande att när de väl bestämt sig för att anmäla så händer det inget.

Revisorer: Revisorer kan kontakta EBM för att få vägledning om de ska anmäla en klient eller inte. Det är vanligare att mindre byråer vänder sig dit för att få råd. På så sätt förebyggs många brott istället för att de anmäls. De större byråerna har egna avdelningar bestående av bland annat jurister som kan bistå i dessa spörsmål, varför de inte använder sig av EBM:s tjänst.

”Tryggheten är att man kan ringa och fråga, i många fall har de läkt så mycket och gjort motåtgärder så vi inte behöver anmäla. Det är väldigt bra att man kan ringa och ha en dialog med dem”

Förändringar sedan införandet av anmälningssplikten

EBM: Revisorer är först och främst revisorer, men även konsulter. Anmäler en revisor en klient så förlorar revisorn revisionsuppdraget och säkerligen också konsultuppdraget,

eftersom det måste vara svårt att jobba som konsult efter en anmälan, anser Sigurd Elofsson på EBM.

SRS: Enligt SRS har revisorernas syn på anmälningsskyldigheten förändrats under tiden regelverket varit i kraft. De var mer negativa till anmälningsskyldigheten innan den infördes än vad de är idag. Revisorerna är idag mer noggranna med vilka klienter de arbetar med, vilket beror på deras skyldighet att anmäla.

Revisorerna: Majoriteten av revisorerna vi har pratat med anser inte att deras relation till klienterna har förändrats sedan införandet av anmälningsskyldigheten. Kommentarer som revisorerna hade om detta var exempelvis:

”Lagstiftningen förtydligade något som för alla oss var naturligt, därför innebar den inte så stor förändring i vår relation till kunderna eftersom vi alltid har haft den attityden”

”Det enda som är en förändring är att vi har ytterligare ett hot att komma med för att försöka få dom att rätta sig.”

”Jag tror inte att de vet det om inte jag säger något. Småföretagare vet inte det.”

En av revisorerna är av en annan åsikt och menar att relationen till klienterna visst har förändrats:

”I början fick vi starka reaktioner för de tyckte nu är ni poliser och vi säger inget till dig. Sedan är det så att de allra flesta företagare vill att det ska vara bra, människan är i grund och botten en ärlig person. Även våra klienter tycker när det kommer brottslingar som utför brottsliga handlingar att det inte finns anledning att skydda dom. Vi ska ha ett rättsamhälle. Mer och mer förstår klienterna att just när det sker de här grova brotten att man måste anmäla det.”

Mer fokus på det förebyggande arbetet?

SRS: Fler frågor som kommer in till SRS är relaterade till revisorers anmälningsskyldighet än tidigare. Det handlar om frågor gällande om något är ett brott eller inte. Det går även att se att företag väljer att göra rättelser när revisorn hotar med att anmäla.

Revisorerna: Revisorerna har olika åsikter vad gäller om de har fokuserat mer på det brottsförebyggande arbetet efter det att anmälningsskyldigheten infördes. Någon anser att det självklart har blivit ett ökat fokus medan någon tycker att fokus inte alls har förändrats. De flesta har uppfattningar däremellan.

”Både ja och nej, de nya RS har gjort att man granskar på ett mer målmedvetet sätt. Man försöker granska de väsentliga posterna i samband med att man har det med brott i bakhuvudet. Man är mer fokuserad idag än vad man var tidigare för då var granskningskvaliteten olika.”

”Viss fokusförskjutning har det blivit, just det här med att anmälningen som sådan är förtydligad. Med det innebär det att man tänker till mer ordentligt.”

Förebygger revisorer fler brott?

SRS: Anmälningsskyldigheten är ytterligare ett påtryckningsmedel för revisorerna att använda för att förebygga brott.

EBM: Ett exempel på att revisorer förebygger mer brott är att det för ungefär ett år sedan kom en dom att för sent upprättade årsredovisningar var ett brott. Som en konsekvens av det arbetar de flesta revisorer mycket aktivt för att få sina klienter att upprätta sina årsredovisningar i tid. Revisorerna får ofta de seriösa företagarna att snabba på sina

inlämningar av årsredovisningarna. Det blir de oseriösa företagarna som inte lämnar in som revisorerna anmäler. I och med detta har revisorerna genom att påminna förebyggt en massvis med brott.

Revisorer: Majoriteten av revisorerna vet inte riktigt om de förebygger fler brott efter det att anmälningsplikten trädde i kraft.

”Det tror jag nog, därför att frågan har kommit mer i fokus, det finns ju någonting att hänga upp sig på. Vi är ju människor vi vill ju inte att det ska gå omkring skurkar och banditer så ibland blir man så förbannad att man vill anmäla. Men det finns sådana man önskar att man hittade något så vi kunde anmäla.”

”Det vet jag inte, jag tror att det alltid har legat att vi ska förebygga brott, men det kallas inte så.”

”Ingen aning, jag kan inte påstå att det blivit en skillnad i det fallet. Jag tror inte det från någon annan heller. Jag tror att det är mental förstärkning men inte någon större skillnad.”

4.3 Information för att förebygga ekobrott

För att få en förståelse för hur EBM kommunicerar ut till revisorerna vad EBM vill att revisorer gör i brottsförebyggande syfte ombads EBM att beskriva deras tillvägagångssätt. SRS intervjuades om samarbetet med EBM och även revisorerna frågades om hur de nås av informationen och om de anser att informationsflödet på något sätt skulle kunna förbättras.

EBM: För två år sedan startades en sammanträdesgrupp som består av företrädare för EBM, SRS och FAR. Syftet med gruppen är att diskutera frågor om bland annat revisorers anmälningskyldighet vid misstanke om brott. Gruppen utarbetade ett PM som heter ”Revisorers åtgärder vid misstanke om brott”¹⁵⁰. Detta PM innehåller information om vad revisorerna ska anmäla, när de ska anmäla och hur brotten de ska anmäla ser ut. Tanken med träffarna som EBM, SRS och FAR nu har är bland annat att vidareutveckla detta PM. Vad man dock betonar på EBM är att man inte alls är intresserade av att revisorerna ska anmäla brott. Man vill att revisorerna ska förebygga att brott begås. Informationen från EBM går ut till revisorerna genom revisorernas branschorganisationer FAR och SRS. EBM medverkar ibland på möten som FAR och SRS håller för sina medlemmar och informerar då om revisorers brottsförebyggande roll.

”Vi säger nämligen till revisorerna såhär: vi är inte alls intresserade av att ni ska anmäla brott, vi vill att ni ska förebygga...Alltså säger vi till revisorerna, vi talar om för dem att vi har massa erfarenheter i rättsväsendet, vi vet på vilket sätt folk gör fel och vi vet också på vilket sätt folk gör fel som ni skulle kunna åtgärda. När vi nu talar om det för er har ni fått vetskapen om det och då ingår det i er riskanalys.”

SRS: På mötena med EBM diskuteras olika problem och man försöker finna praktiska lösningar. SRS brukar skicka ut rapporter från dessa möten till sina medlemmar. Medlemmarna får elektroniska nyhetsbrev en gång i månaden. Det som diskuteras på mötena resulterar i vägledningar och checklistor för revisorerna. Även seminarier hålls varje höst och de flesta år diskuteras även frågor med ekobrottsanknytning.

”Både vad som är problem ur vår utgångspunkt men även ur deras (EBM:s)¹⁵¹ utgångspunkt och försöker hitta praktiska lösningar...vi genomför seminarier på ett stort antal platser runt om i landet

¹⁵⁰ EBM. Revisorers åtgärder vid misstanke om brott. Stockholm: EBM, 2004:3, 2004

¹⁵¹ Författarnas anmärkning

varje höst. Jag ska inte säga att det har varit varje år den här typen av frågor men de flesta år finns den här frågan med ekobrotts anknytning.”

Revisorer: De intervjuade revisorerna svarar olika på frågan om hur de nås av EBM:s information, beroende på byråns storlek som de arbetar på. Personer som intervjuats som arbetar på någon av byråerna som ingår i ”Big four”¹⁵² svarar att det finns hjälp att tillgå på byrån i dessa frågor och att man fått viss information från FAR. Vissa revisorer säger att de får löpande information av FAR på kurser och informationsträffar. De mindre byråerna har fått information från SRS och även EBM har varit ute och informerat på SRS möten.

”Det är ju klart att man kan se det på andra ögon när man har talat med dem... Vi hade en hel dag utbildning om det, då fick man en bok av Anna-Lena och Sigurd” (Dahlqvist och Elofsson, Bokföringsbrott och bokföringslagen).¹⁵³

Några revisorer vi pratat med säger att informationen visserligen finns där, men att många revisorer inte tar till sig informationen. Det finns dessutom, enligt några av de tillfrågade revisorerna, dålig kunskap om när en revisor kan bli medskyldig till bokföringsbrott.

”Informationen är nåbar för dem, men många sorterar undan det, för de tycker inte att det är viktigt. Många revisorer tar inte till sig informationen, det största sättet för att förbättra det här, är att öka kunskapen och kompetensen hos revisorerna. Där skulle man egentligen behöva göra ett rejält lyft. Det gäller även ansvarsfrågan, man tänker på att många revisorer har kombinerade uppdrag, många har t.ex. löpande bokföring på sina byråer. Men kunskapen om när en revisor kan bli medskyldig till bokföringsbrott, där är ett stort svart hål. Men vet man det då har man mycket lättare att inte utsätta sin egen verksamhet... Men jag tror att många inte har tillräcklig kunskapen om detta och det är en stor risk”.

En revisor säger att god revisions sed omfattar mer än vad det gjorde för några år sedan och ser gärna att man får mer information om detta.

”...god revisions sed omfattar mer än för några år sedan.... I det fallet kommer god revisionsstandard utvecklas att du måste förvissa dig om mer än vad du gjort tidigare, så mer hjälp du får utifrån ju bättre.”

Några revisorer tycker att ordet brottsförebyggare och brott låter hårt och polisiärt.

”Jag tycker inte att det med ”lämplig brottsförebyggande”, det låter så mer polisiärt.”

”...jag vet inte om man kalla det för brott för det låter så hårt...”

4.4 Framtiden som brottsförebyggare

Bättre kunskaper i juridik – lättare att förebygga brott

EBM: Enligt Sigurd borde revisorerna upptäcka mer än vad de gör i dagsläget. De är helt enkelt inte uppdaterade på många av frågorna. I takt med att revisorer blir mer uppdaterade på hur de kan förebygga brott kommer de bli bättre på att förebygga.

”De brotten som är flest försöker vi få ut. Det är de mindre sakerna, bokföringen, skatterna, men här finns ett antal varianter, vi har bara fört ut ett par stycken, det kommer flera. I slutändan kommer revisorer bli åtskilligt mycket bättre uppdaterade...”

¹⁵² Öhrings PWC, Ernst & Young, Deloitte, KPMG

¹⁵³ Författarnas anmärkning

SRS: Martin Johansson, VD på SRS, tycker att revisorer är bra på att förebygga ekobrott, men säger att revisorer utan tvekan kan bli bättre på den förebyggande biten. Om revisorer hade mer kunskaper i straffrätt skulle de lättare kunna identifiera brottsliga handlingar. Dels skulle revisorer bättre veta vad som är en brottslig handling och dels skulle de bli bättre på att reagera på transaktioner som kan vara misstänkta. Det kan vara så att svenska revisorer traditionellt sätt varit mer godtrogna och på så vis inte sett all den brottslighet som de egentligen borde upptäcka.

”...man kan bli bättre på att ha mer kunskap kring straffrätt för att på det sättet bli bättre på att identifiera transaktioner som kan vara brottsliga.....dels att man ska veta när man ska reagera, med också när man ser saker och ting i verkligheten att koppla dem till brottsperspektivet. Och där tror jag att revisorer kanske traditionellt sätt och det beror på att vi har ett samhälle som har jättemånga fördelar i sig, men som är lite mer godtrogna i Sverige än vad man är på andra håll och det tror jag kanske leder till att man inte fångar all brottslighet man borde fånga.”

Revisorer: De revisorer som intervjuats som arbetar på mindre revisionsbyråer, där man inte har egna jurister att ta kontakt med, anser att revisorer skulle kunna bli bättre på att förebygga brott genom att ha bättre kunskaper i juridik.

”Ja, det skulle behövas. Speciellt i små revisionsbolag, för i de stora har ju de egna jurister som man vänder sig till för att titta på avtalet....men småföretagen har ju avtal ibland som de gör själva och så tittar vi på dem och då har inte vi civilrättslig kunskap, vi kan inte dra slutsatser om vart det kommer att leda...”

”...våldigt många är duktiga på redovisning, men många är också duktiga på beskattning, men när det gäller juridiken så är inte det sådär himla hög kunskap. En vanlig enkel sak som grundläggande avtalsrätt, det är många som bara har läst JÖKEN eller den allra första kursen och att man nu ska kunna bedöma om ett avtal är riktigt eller om det är på låtsas måste man ju ha en rätt hygglig kunskap i juridik...Det finns jätte mycket som revisorer kan bli bättre på.”

”...med det brottsförebyggande är det klart intressant att man läser mer. När jag läste så läste vi juridik, men ska det fortsätta så här måste vi ha mer kunskaper i juridik.”

En viktigare roll i framtiden att förebygga oegentligheter och fel i redovisningen – minskar om revisionsplikten för små AB tas bort

EBM: Sigurd tror att revisorn kommer att spela en allt större roll i kampen mot den ekonomiska brottsligheten. På EBM:s avdelning för revisorsspecifika frågor har man som koncept att få med revisorerna. Tankarna är dock ganska nya, men Sigurd betonar att det händer mycket och kommer hända mer på detta område.

”Vi har hållit på med det här (Samarbetet mellan EBM, FAR och SRS)¹⁵⁴ i två år nu. Säg så här, kom tillbaka om tio år... Det där konceptet sitter ordentligt om 10 år, det tar mycket längre tid än vad man tror.”

SRS: På SRS tror man med säkerhet att revisorer kommer få en viktigare roll i dessa sammanhang. Den nya penningtvättslagen som trädde i kraft 2005 är ett exempel på att det blivit tydligare fokus på revisorns roll att upptäcka oegentligheter och fel. Dessutom finns de internationella revisionsrekommendationerna som mer än dagens svenska regelverk förordrar att revisorn ska vara mer misstänksam.

”Jag tror att man helt klart kommer att få en utökad roll och det som man närmast ser är ju penningtvätt. Den nya lagstiftningen har kanske inte riktigt slagit igenom, men den kommer, den är dessutom på väg att skärpas.”

¹⁵⁴ Författarnas anmärkning

Revisorer: Hälften av de intervjuade revisorerna säger att revisorn redan fått en viktigare roll och de tror att den kommer att förstärkas ytterligare. Anmälningssplikten som gjorde revisorer skyldiga att rapportera misstänkt brottslighet till åklagare som började gälla 1999, RS som infördes 2004 och revisorns skyldighet att rapportera misstanke om penningtvätt som infördes 2005 är enligt dessa revisorer exempel på att revisorns roll blivit viktigare.

”Vi har ju redan fått en viktigare roll.”

”Jag är helt övertygad om det...vi har verkligen en stor roll”

Den andra hälften intervjuade revisorer tror att revisorns roll att förebygga oegentligheter och fel kommer att minska, vilket de motiverar med att ett avskaffande av revisionsplikten för mindre AB verkar vara nära att bli verklighet. De uttrycker dock en oro över att den ekonomiska brottsligheten kommer att öka om revisionsplikten avskaffas. En revisor anser att revisionsplikten, istället för att avskaffas, borde utökas till att även gälla ideella föreningar.

”...revisionsplikten förändras, vi behöver inte ha några revisorer. Det tror jag att det är en klar försämring. Egentligen tycker jag att lagstiftaren borde införa ett krav på revisorer i alla ideella föreningar. I alla fall i alla föreningar som har så eller så många medlemmar så att man inte behöver kvalificerade revisorer i vägföreningen... Utöka revisionsplikten till ideella föreningar och kanske också en del handelsbolag så skulle man kunna minska den ekonomiska brottsligheten.”

”Revisionsplikten hade nog försvunnit i Sverige om det inte var för att Skattemyndigheten inte ville ha kvar den, de vill ju absolut ha kvar den. För de säger att vi har en riktig roll där. Jag tror att den kommer att försvinna här för att den har försvunnit på andra håll inom EU...Men det kommer att vara många bolag som inte kommer att ha revisor som kommer att ägna sig åt ekonomisk brottslighet.”

Framtida samarbete med SKV?

EBM: EBM hoppas och tror att revisorernas branschorganisationer FAR och SRS på sikt kommer ha samma typ av samarbete med SKV som man idag har med EBM. SKV har nämligen mycket erfarenheter och vet var problemen finns på de områden de är verksamma. Ett samarbete med SKV skulle innebära att mycket kompetens förs över till revisorerna.

”Jag hoppas och jag tror att det blir så att FAR och SRS träffar ”skatten” på samma sätt som de träffar oss. För då kommer skatten kunna säga så: vi har varit ute och sett 10000 företag, och det har varit den här typen av företag och det som vi har sett och det vi vill att ni uppmärksammar när ni granskar är de här problemen. Då kommer externrevisorerna förebygga genom att särskilt titta på de här problemen, då har vi verkligen utnyttjat varandras kompetens på bästa sätt..... På sikt tror jag att man börjar samordna så man ser det som en helhet kommer man att föra över mycket kompetens till revisorerna. Men av hävd har revisorerna sett sig som näringslivets representanter sedan har det varit de andra, rättsväsendet har varit den representativa makten, men vi jobbar för samma sak”.

Revisorer: Revisorerna säger att de är villiga att ta del av SKV:s kunskaper om det kan bidra till att färre brott begås. Det förekommer redan idag en viss typ av samarbete. Revisorer ska till exempel skicka in orena revisionsberättelser till SKV. Vissa revisorer uttrycker dock missnöje med SKV:s sätt att hantera de orena revisionsberättelserna och Skatteverkets sätt att samarbeta med revisorerna överlag kritiserar.

”Vi tar gärna del av deras erfarenheter, men vi springer inte deras ärenden. Vi är en oberoende kontrollfunktion, den dagen vi uppfattas som att vi springer Skatteverkets ärenden, då vänder man sig till andra rådgivare. Vi tar gärna del av deras erfarenheter om det kan minska brott.”

”De har mycket kunskap och erfarenheter, men de levererar inte resultatet av det till oss. De vill inte samarbeta på det sättet med oss att vi får nytta av deras erfarenheter och kunskaper om vad vi som bransch eventuellt gör för misstag och fel som dom kan observera... om vi skriver en oren revisionsberättelse av en viss typ har vi en skyldighet att lämna en kopia på den till Skatteverket. Skatteverket gör nästan ingenting med den... Vi har varit duktiga på att skicka in, men sedan när man ringer och frågar händer det inget, vi förväntade oss att Skatteverket skulle ta tag i frågan, det var inte vår uppgift, vi har rapporterat det som lagen säger att vi ska göra, är det på gränsen till ekobrott eller inte. Det är inte ekobrottsrapport, men det kan ju vara något annat där det är viktigt att Skatteverket förstår vad vi ska göra för åtgärd med tanke på vad som står, men de bryr sig inte.”

”... samarbetet med Skattemyndigheten och revisorerna skulle vara på ett mer pragmatiskt sätt, för det är det inte idag. Visst är det en myndighet men man skulle kunna vara lite mer praktisk. Om en revisorn kommer och hjälper Skattemyndigheten med något så kanske Skattemyndigheten skulle kunna hjälpa revisorn med något också om det uppstår problem...”

”Vi har givetvis kontakter med Skatteverket, men vi får inte vara en förlängd arm hela tiden... Vi får inte bara vara fokuserade på att jaga brott och skatter... Det får inte vara så mycket att de stjälar all vår tid, det får vara en vettig balans.”

5. ANALYS

I detta kapitel knyts uppsatsens empiriska material samman med uppsatsens referensram. Analysen syftar till att se om mönster och trender kan urskiljas mellan referensramen och det empiriska materialet. För att på ett logiskt sätt koppla samman empiri och referensram behandlar analysen samma områden som empirin vilka är: revisorns roll som förebyggare av ekobrott, hur revisorer förebygger ekobrott, information för att förebygga ekobrott och framtiden som brottsförebyggare.

5.1 Revisorns roll som brottsförebyggare av ekobrott

Varför revisorn är en lämplig brottsförebyggande aktör

I referensramen finns den australiensiske kriminologen Braithwaites teorier för att förebygga ekonomisk brottslighet beskrivna. Braithwaites teorier bygger på Montesquieus maktfördelningslära som innebär att makten bör vara separerad på många olika aktörer för att makten inte ska missbrukas. Braithwaite tillämpar dessa teorier på företag och beskriver hur viktigt det är att företagen har ett internt kontrollansvar så att makten hos ledningen separeras. Även om det inte direkt ingår i revisorers ansvarsområde att upptäcka brott så kan revisorer spela en viktig roll i att förebygga brott, eftersom revisorn är en utomstående aktör som ska granska räkenskaperna vilket gör det svårare för företagen att begå brott. Eftersom revisorer ska granska företagets interna kontrollsystem ser de på så vis till att makten inte blir snedvriden.

Vår undersökning visar att EBM, precis som Braithwaite, anser att revisorer har en avskräckande brottsförebyggande effekt. Revisorer är dessutom mycket lämpade att förebygga brott eftersom de befinner sig där brotten begås. Genom att revisorn arbetar nära företaget kan revisorn på ett helt annat sätt än EBM se till att brott förebyggs. Däremot har EBM mycket kunskap om hur brott begås och kan på så vis hjälpa revisorerna att se vad de ska titta på. Tillsammans kan alltså EBM och revisorerna se till att brott inte begås. Revisorerna själva tror att de anses lämpliga som brottsförebyggare för att de har en nära, förtroendefull relation till klienterna och om revisorn säger att något är fel så får man se till att rätta sig.

Ingår brottsförebyggande i revisorns roll?

Användandet av revisorer för att förebygga brott är inte någon ny företeelse. Redan vid 1900-talets början ansåg man att brotten i näringslivet skulle kunna förhindras genom bättre kontroll och revision. I den rapport BRÅ presenterade i slutet på 1970-talet framkom att det var otillfredsställande att inte kunna använda revisorn i kampen mot den ekonomiska brottsligheten på grund av revisorns tystnadsplikt. Som en konsekvens av BRÅ:s rapport luckrades tystnadsplikten upp. Under 1980-talet luckrades tystnadsplikten upp ytterligare och revisorn blev skyldig att på begäran lämna upplysningar till förundersökningsledare i brottsmål. Revisorer blev dessutom under 1980-talet skyldiga att i revisionsberättelsen rapportera om företaget inte fullgjort sina skyldigheter vad gällde skatter och avgifter. Från att revisorn på 1980-talet på begäran skulle lämna upplysningar i brottsmål blev revisorn vid 1990-talets slut skyldig att själv rapportera om misstänkt brottslighet till åklagare, vilket var en konsekvens av att något behövde göras för att återigen försöka komma tillrätta med den ekonomiska brottsligheten.

Revisorer har från 1970-talets slut successivt fått en allt viktigare roll i kampen mot den ekonomiska brottsligheten. Trots att revisorernas branschorganisationer inte alltid varit så positivt inställda till att revisorerna ålagts att agera i statens och samhällets intresse, så har lagändringar genomförts. I och med införandet av RS 240 "Oegentligheter och fel" år 2004 fick revisorerna tydligare vägledning om revisorns ansvar att beakta att det kan förekomma oegentligheter och fel i redovisningen. Skyldigheten att rapportera misstanke om brott som trädde i kraft 1999 hade som syfte att stärka revisorns brottsförebyggande roll. När tillägget i Lag (1993:768) om åtgärder mot penningtvätt började gälla 1 januari 2005 fick revisorer ytterligare en skyldighet att rapportera.

Vår undersökning har visat att både EBM och SRS anser att brottsförebyggande hör hemma i revisorns roll. Enligt SRS har revisorer under 1900-talet försökt definiera sig bort från sin uppgift att förebygga brott, men brottsförebyggande ingår i revisorns roll och har nu i och med bland annat anmälningsskyldigheten åter blivit aktuell. EBM anser att revisorn genom att bara göra sitt jobb täcker in den brottsförebyggande biten och på så vis ingår det brottsförebyggande arbetet automatiskt i revisorns roll. EBM betonar att revisorer inte har någon plikt att förebygga brott, men det gynnar dock alla parter. Genom att EBM informerar revisorer om vanliga brott har EBM nytta av revisorerna och revisorerna har också nytta av denna kunskap, eftersom revisorerna genom kunskap om brotten kan reducera sin egen risk. Vår undersökning visar att de flesta av de intervjuade revisorerna själva inte ser sig som brottsförebyggare, men de anser att det faktum att revisorn finns i sig är brottsförebyggande.

Har revisorns roll som brottsförebyggare förstärkts sedan anmälningsskyldighet vid misstanke om brott trädde i kraft?

Revisorns roll som brottsförebyggare blev särskilt tydlig i och med införandet av anmälningsskyldigheten. I referensramen framgår att anmälningsskyldighet vid misstanke om brott infördes bland annat för att revisorns roll i kampen mot den ekonomiska brottsligheten skulle stärkas. Enligt vår undersökning är de flesta intervjuade revisorerna osäkra på om de egentligen fokuserat mer på det brottsförebyggande arbetet sedan anmälningsskyldigheten infördes. De tror dock att det i viss mån blivit ökat fokus på brott, men det behöver inte bara bero på anmälningsskyldigheten utan kan också bero på RS som infördes 2004. Som framgår i referensramens avsnitt "god revisionssed" behandlar RS 240 oegentligheter och fel. Majoriteten av de tillfrågade revisorerna vet heller inte om de förebygger fler brott sedan anmälningsskyldigheten trädde i kraft. En revisor menar, i enlighet med vad EBM säger, att det alltid varit revisorns roll att förebygga brott, men man kallar det inte för att förebygga brott, fel är däremot något man alltid förebyggt.

Den brottsförebyggande rollen beroende av revisorns oberoende

Revisorns oberoende har alltid varit föremål för diskussion. Att revisorn är oberoende har stor betydelse för bekämpandet av den ekonomiska brottsligheten. Det som diskuterats avseende revisorns oberoende är att revisorn har en så nära relation till klienten att det kan vara svårt att framföra kritik och genomföra en åtgärd som kan leda till problem för klienten, trots att åtgärden ingår i revisorns uppgifter. I och med införandet av anmälningsskyldigheten blev revisorer skyldiga att rapportera till åklagare om de misstänkte att VD eller styrelseledamot begått brott inom ramen för bolagets verksamhet. I empiriavsnittet framgår att revisorerna, enligt EBM, inte gillat denna skyldighet. De har bland annat känt sig som angivare. "Man biter inte den hand som föder en" är ett ordspråk som finns i boken "den reviderade revisorsrollen – en ören berättelse", som behandlas i referensramen.

Revisorns oberoende har särskilt under senare tid varit föremål för diskussion bland annat som en konsekvens av de senaste årens uppmärksammade redovisnings- och företagsskandaler. I den nya revisorslagen (2001:883) har det blivit ett tydligare fokus på oberoendefrågorna. Det var också på förslag från regeringen att förbjuda kombiuppdragen, för att stärka revisorns oberoende ställning. I empiriavsnittet framgår att EBM anser att revisorns roll helt är beroende av att revisorn är oberoende och att revisorn verkligen uppmärksammar brister. På EBM tycker man att revisorer borde revidera och konsulterna konsultera.

Det framkommer i undersökningen knappt något som tyder på att det skulle kunna vara ett problem för revisorn att enligt dem själva arbeta brottsförebyggande som en konsekvens av att revisorn inte skulle vara tillräckligt oberoende. I empiriavsnittet tror inte de intervjuade revisorerna att det skulle vara något problem med revisorns oberoende på grund av att en annan revisor på samma byrå hjälper företaget med bokslut och årsredovisning. Några intervjuade revisorer, samt respondenten från SRS, anser att revisorer genom att hjälpa till med bokföringen redan i bokföringsstadiet hjälper till att förebygga brott. Samtidigt medger några revisorer att de inte granskar det en kollega hjälpt till med lika noggrant. Att det är den granskade som betalar för revisorns arvode kan leda till problem med oberoendet. Några revisorer anser att en konsekvens av att revisorn finansieras av kunden gör att det lätt kan bli lite klientstyrt och det finns enligt dessa respondenter flera revisorer som går med på en hel del. Det framkommer även i empiriavsnittet "information för att förebygga brott" att vissa revisorer inte vet när de själva kan bli medskyldiga till bokföringsbrott, vilket innebär att de utsätter byrån för onödiga risker.

5.2 Hur revisorer förebygger ekobrott

Revisorn innehar två roller, en övervakande och en vägledande roll. Den övervakande innebär kontroll utan rådgivning och den vägledande innebär en dialog mellan revisorn och klienten. Revisorer har bäst möjligheter att förebygga och förhindra ekobrott genom att vara en kontrollerande vägledare. Det är viktigt att informera om regler och dess innerbörd samt att inrikta kontrollen på riskområden visar referensramen. Redan 1895 ansåg en riksdagsledamot att en stor del av brotten som begås i näringslivet skulle kunna förhindras genom bättre kontroll och revision. I företag som inte är revisionspliktiga är det vanligt att ekonomisk brottslighet förekommer, därför beslöt regeringen 1983 att samtliga aktiebolag skulle vara revisionspliktiga. Revisionsplikten skapar ordning i små bolag. Det leder till bättre styrning och minskad konkurrensrisk och intressenternas risk minskar när de gör affärer med bolag som har en revisor. Revisionen underlättar skattekontroll samt bidrar till en effektivare brottsbekämpning, enligt SRS. Braithwaite menar att det är lättare att förebygga brott än att återställa redan begångna brott.

Undersökningen visar att EBM anser att revisorer förebygger ekobrott genom att finnas till och göra sitt jobb. I och med att företag har en revisor är chansen att företagen gör rätt. Revisorer menar att förebygga brott är en naturlig del av deras arbete och att de förebygger brott genom att finnas till. Genom att revisorer upplyser sina klienter hur de kan göra samt genom att påpeka brister anser de sig förebygga brott. Flera revisorer anser att genom att ställa krav på sina klienter från början förebygger de att felaktigheter inträffar. Att granska löpande och få det dokumenterat är också ett sätt att förebygga brott på enligt en revisor. För att en stat ska vara fri ska den kontrolleras av en annan makt på så sätt kommer inte makten att missbrukas ansåg Montesquieu. Braithwaite, som bygger delar av sin teori på Montesquieu, menade att för att makten i ett företag inte ska missbrukas är det viktigt att den fördelas och separeras mellan olika medlemmar. Det viktigaste steget mot att separera makten

i ledningen var att införa ett internt kontrollansvar i företagen. Några revisorer som vi intervjuat anser att genom att revisorn till exempel påpekar risker i den interna kontrollen som indirekt ökar risken för att ekobrott inträffar arbetar de brottsförebyggande.

I referensramen visas att det finns olika typer av brott; oaktsamma och uppsåtliga brott. De som har för avsikt att begå brottsliga handlingar för att de anser att risken att bli upptäckt är liten eller att företagets ekonomiska situation är så dålig att de på olagligt sätt försöker ordna upp situationen, begår de uppsåtliga brotten. Personer som inte har för avsikt att begå brott men ändå gör det står för de oaktsamma brotten. Dessa två typer av brott beskriver också EBM i empirikapitlet. Det är enligt EBM de oaktsamma brotten som är lätta att förebygga, det gör revisorerna genom att finnas på plats och kontrollera att företagen sköter sig och agerar utifrån olika lagar så som exempelvis ABL och BFL. Revisorer förebygger också genom att de arbetar med sin riskanalys. Även SRS menar att det finns oaktsamma och uppsåtliga brott, dessa kan förebyggas på olika sätt. Den vanligaste brottslingen är den som gör fel på grund av misstag eller att de inte vet hur regelverket fungerar, alltså den oaktsamma brottslingen. Genom att berätta vad reglerna innebär kan dessa brott förebyggas. De uppsåtliga brotten, alltså de som sker avsiktligt förebygger revisorer genom sin granskande funktion. EBM vill att revisorerna ska förebygga de oaktsamma brotten för då kan EBM själva koncentrera sig på de grova uppsåtliga brotten.

Enligt EBM rapporten ”Att förebygga och förhindra allvarlig ekonomisk brottslighet – EBM från experiment till långsiktighet” är det svårt att mäta effekterna av det brottsförebyggande arbetet. Av empirikapitlet framkommer att EBM anser att antal anmälningar från revisorer inte är ett bra mått på om revisorers anmälningsplikt fungerar effektivt, utan det är hur många brott som förebyggs. En undersökning visade att 47 % av revisorerna som deltog i undersökningen någon gång använt sig av hot om att anmäla, vilket betyder att de har förebyggt massvis med brott. Som framgår av intervjun med EBM har revisorerna ingen som helst skyldighet att förebygga brott, men genom att de förebygger så minskar de sin egen risk. Att ha klienter som gör fel är riskabelt för revisorerna.

De internationella revisionsreglerna ISA har anpassats till svenska förhållanden och kallas för RS. Det är svårt att utarbeta en standard som ger uttryck för god revisionssed i alla situationer. Därför är det viktigt att revisorer ser RS som grundläggande principer och anpassar dem till olika situationer. I empirin förklarar en revisor att god revisionssed omfattar mer än för några år sedan. God revisionssed kommer att utvecklas och revisorn måste förvissa sig om mer än vad han gjort tidigare. I vår undersökning berättar EBM att brottsförebyggande redan ingår i revisorns roll. Det är inget nytt utan det har alltid funnits där. EBM ser det bara ifrån en annan vinkel än vad revisorerna gör.

5.2.1 Brotten som revisorer förebygger

Enligt referensramen är det bokföringsbrott som är de mest förekommande ekobrotten, vad gäller antalet brottsmisstankar och lagförda personer. Efter bokföringsbrotten är det skattebrotten som dominerar. Det tredje största brottet som anmäls är olika typer av borgenärsbrott. Av samtliga anmälningar som inkommer till EBM består 40 % av bokförings och skattebrott. Vår undersökning visar att det i huvudsak är bokföringsbrott och skattebrott som revisorer förebygger mest. EBM har kunskap om vilka brott som förekommer och brottsliga tendenser. De kan därmed tala om för revisorer vilka brott som revisorerna bör inrikta sina förebyggande insatser på och revisorer arbetar utifrån det. Enligt SRS missar revisorer idag olika typer av brott till exempel borgenärsbrott på grund av bristande kunskaper i straffrätt. Hade kunskapen varit större hade fler av dessa brott kunnat förebyggas av

revisorer. Enligt referensramen kommer endast 1 % av anmälningarna till EBM från revisorer. EBM menar att det inte är antalet anmälningar som visar på om anmälningsplikt vid misstanke om brott är effektiv utan det är hur många brott revisorer förebygger. Enligt en av revisorerna visar statistik från den personens företag att revisorer bara upptäcker ca 5 % av alla oegentligheter som upptäcks.

5.2.2 Anmälningsplikten

Revisorer har enligt ABL en skyldighet att anmäla till åklagare och avgå som revisor vid misstanke om att styrelseledamot eller VD har gjort sig skyldig till brott. Om klienten ersätter den ekonomiska skadan eller om gärningen är avhjälpt behöver inte revisorn anmäla och avgå. Anmälningsplikten infördes för att stärka revisorernas brottsförebyggande roll och innebar även att revisorernas tystnadsplikt luckrades upp.

Undersökningen visar att EBM inte är intresserade av att revisorer ska anmäla brott utan de vill att revisorer ska förebygga brott. EBM anser att revisorer löser många problem själva. På så vis förebyggs mycket brott och revisorerna behöver inte anmäla. Detta anses bra från EBM:s sida eftersom många av brotten som revisorer förebygger och inte anmäler är de oaktsamma brotten. Ofta är de oaktsamma klienterna ärliga företagare som råkar göra fel. I och med att revisorerna förebygger dessa brott slipper EBM ta hand om dessa anmälningarna och kan istället koncentrera sig på de grova uppsåtliga brotten. Vidare tycker EBM att de anmälningar revisorer gör är väldigt bra och de utmynnar ofta i förundersökningar och medföljande dom.

Enligt revisorerna själva är det ovanligt att det går så långt att de behöver anmäla vid misstanke om brott. En revisor uttryckte det som att om någon på kontoret anmäler så är det årets grej. Av de revisorer vi har intervjuat har två av dem någon gång anmält vid misstanke om brott. Enligt de revisorer som vi intervjuat som själva gjort en anmälan eller som vet någon kollega som har anmält så tar det väldigt lång tid innan den brottsmisstänkte åtalas eller så händer det inget alls. Detta känner flera revisorer frustration över. SRS förstår revisorernas frustration. Som jurist vet respondenten på SRS att det bara är ungefär 30 % av alla anmälningar som leder vidare till åtal, men eftersom revisorer inte är jurister är det svårt för dem att förstå. Innan revisorer anmäler vid misstanke om brott kan de ringa EBM och rådfråga om de ska anmäla eller inte, på så sätt kan revisorer förebygga brott. Denna tjänst använder sig många mindre byråer av oftare än vad de större gör. Vilket kan bero på att de större byråerna ofta har egna avdelningar för sådana frågor.

Förändringar sedan införandet av anmälningsplikten

En BRÅ-rapport utredde revisorernas attityder till anmälningsplikten. I den rapporten visade det sig att revisorerna i allmänhet var negativt inställda till anmälningsplikten. Revisorerna ansåg att plikten innebar att de fick en myndighetsroll, något som de själva inte ansåg ingick i deras roll. De menade att genom den rollen, försämrades den förtroendefulla relationen till klienterna. Rollen stämde heller inte överens med revisorernas kompetens. Braithwaite menar att om revisorer upptäcker något misstänkt som de inte har tillräcklig kunskap om anser de att det ligger utanför deras område.

Av intervjun med EBM framkom det att EBM ansåg att revisorer inte hade varit speciellt positiva till införandet av anmälningsplikten, de hade känt sig som angivare. Enligt SRS framkom att revisorernas syn på anmälningskyldigheten har förändrats under tiden som regelverket har varit i kraft. Enligt undersökningen som redogör för revisorernas

anmälningsskyldighet är det endast ett fåtal revisorer som har märkt någon skillnad i klientrelationerna. De var mer negativa till den innan den infördes än vad de är idag. Vår undersökning visar att många av de intervjuade revisorerna inte tycker att det har skett någon förändring i relationen till klienterna sedan lagen infördes. En revisor som vi har intervjuat ansåg att klienterna hade en negativ syn på anmälningsskyldigheten från början, att revisorerna var poliser, men nu accepterar de flesta företagare att det är bra om brottslingar anmäls. Revisorn säger att vi ska ha ett rättsamhälle, klienterna förstår mer och mer att revisorerna måste anmäla de grova brotten.

I referensramen framkommer att den brottsförebyggande effekten förväntades öka i och med att skyldigheten att anmäla vid misstanke om brott infördes. Enligt en undersökning som gjordes efter införandet av anmälningsskyldigheten framkom att det skett en obetydlig förändring i revisionen. Det var endast 30 % som ansåg att anmälningsskyldigheten var en viktig del för att bekämpa brott. En revisor som vi intervjuat menade att lagstiftningen bara förtydligade något som för revisorer tidigare varit naturligt så det innebar inte så stor förändring. En revisor ansåg att efter införandet av anmälningsskyldigheten fick revisorerna ytterligare ett hot att komma med för att få sina klienter att rätta in sig i ledet.

Mer fokus på det brottsförebyggande arbetet?

Enligt en rapport som finns beskriven i referensramen anser inte så många revisorer att deras fokus har förändrats speciellt mycket sedan anmälningsskyldigheten infördes. Vissa tycker att det har lagts mer betoning på riskanalysen, skatter och avgifter samt förbjudna lån. I och med införande har det i många fall förts in en checklista i revisorns arbete. Av vår undersökning framkommer mer att revisorerna har delade åsikter om det har fokuserats mer på det förebyggande arbetet sedan införandet. Vissa är övertygande om att fokuset har ändrats medan andra tycker tvärtom. SRS säger sig kunna se ett ökat fokus på det brottsförebyggande arbetet i och med att fler frågor kommer in till dem som rör anmälningsskyldigheten.

Förebygger revisorer fler brott?

Referensramen visar på att anmälningsskyldigheten aldrig kommer att bidra till att revisorer anmäler mycket brott. Däremot kommer den brottsförebyggande effekten att öka i och med att lagstiftningen ute hos klienterna blir mer känd och revisorernas maktposition kommer att förstärkas. Av empirin framkommer att revisorerna inte riktigt kan säga om de förebygger fler brott sedan införandet av anmälningsskyldigheten. Några revisorer menar att förebygga brott alltid har varit något revisorer har arbetat med, en annan revisor tycker att anmälningsskyldigheten har bidragit till en mental förstärkning. SRS anser att anmälningsskyldigheten blev ett ytterligare påtryckningsmedel som revisorerna kan använda sig av för att förebygga brott. EBM gav ett exempel i intervjun, sedan lagen om att lämna in årsredovisningen för sent blev ett brott har revisorer arbetat mycket med att få sina klienter att lämna in i tid. Detta har bidragit till att revisorer har förebyggt massvis med brott.

5.3 Information för att förebygga ekobrott

Eftersom de brottsförebyggande myndigheterna befinner sig långt ifrån där brottsligheten sker är det viktigt att de samarbetar med andra myndigheter och näringsliv som befinner sig närmare brottsligheten, visar referensramen. I och med att de brottsförebyggande myndigheterna har kunskap om orsaker till brott och brottens struktur kan de implementera brottsförebyggande åtgärder hos de myndigheter och organisationer de samarbetar med. I en enkätundersökning som genomförts med myndigheter och personer från näringslivet föreslås att ett intimare samarbete mellan till exempel branschorganisationer, fackliga organisationer

och småföretagare skulle kunna effektivisera det brottsförebyggande arbetet. EBM är en samordnande myndighet som ska effektivisera och göra det lättare att motarbeta ekobrott. EBM samarbetar med revisorernas branschorganisationer FAR och SRS när det gäller det brottsförebyggande arbetet samt revisorernas anmälningsskyldighet. Dessa parter arbetar för att utveckla samarbetet mellan revisorer, åklagare och polis.

I intervjun med EBM framkommer att sammanträdesgruppen bestående av EBM, FAR och SRS bildades för ungefär två år sedan för att bland annat diskutera revisorernas anmälningsskyldighet vid misstanke om brott. Gruppen har utarbetat ett PM som innehåller information om vad, hur och när revisorer ska anmäla. Detta PM försöker gruppen vidareutveckla. Sigurd menar att anmälningsplikten inte syftar till att revisorer ska anmäla brott, utan att de istället ska förebygga brott. Det som sägs på dessa möten kommunicerar branschorganisationernas representanter ut till sina medlemmar. Ibland är EBM med på möten som FAR och SRS har med sina medlemmar.

SRS representant i sammanträdesgruppen, Martin Johansson som vi har intervjuat säger att det diskuteras olika problem samt hur man ska lösa dessa problem praktiskt. Det som diskuteras på dessa möten kommuniceras ut via rapporter och nyhetsbrev till medlemmarna samt genom seminarier som organiseras varje höst. Vägledning och checklistor är sådant material som arbetas fram i gruppen för FAR och SRS medlemmar.

Revisorerna har skilda uppfattningar om hur spridningen av informationen från EBM går till beroende på vilken storlek av byrå de arbetar på. De revisorer som arbetar på de mindre byråerna säger att de får information av SRS men ibland även utav EBM då de har medverkat på möten som SRS har anordnat. Revisorer som arbetar på de större byråerna säger att de få information om anmälningsplikten och det brottsförebyggande arbetet från sin egen byrå samt även viss del information från FAR. Några revisorer som vi har pratat med som tillhör FAR men inte en av de stora revisionsbyråerna säger att de får löpande information av FAR på kurser och informationsträffar. Vissa revisorer menar att det finns information att tillgå, men det är upp till revisorerna själva hur mycket information de väljer att ta till sig.

5.4 Framtiden som brottsförebyggare

Viktigare brottsförebyggande roll

Sedan slutet på 1970-talet har revisorn kommit att spela en allt viktigare roll i kampen mot den ekonomiska brottsligheten. Tystnadsplikten har luckrats upp mer och mer och revisionsplikten har bidragit till att stärka revisorns ställning. Under 1990-talet intensifierades kampen mot den ekonomiska brottsligheten. Revisorer blev 1999 skyldiga att till åklagare göra en anmälan om revisorn fattat misstanke om att VD eller styrelseledamot begått brott inom ramen för bolagets verksamhet. Det senaste exemplet på att revisorerna fått ett utökat ansvar för att förebygga brott är revisorns skyldighet att anmäla misstanke om penningtvätt som trädde i kraft 2005. En tydlig trend att successivt lägga mer och mer brottsförebyggande uppgifter på revisorn kan urskiljas.

Vår undersökning har visat att EBM, SRS och hälften av de intervjuade revisorerna tror att revisorns roll att i framtiden förebygga oegentligheter och fel i redovisningen kommer att bli allt viktigare. Detta motiveras med att EBM har som koncept att få med revisorerna och det är på gång att hända mer på detta område. Enligt internationella revisionsrekommendationer ska revisorn vara mer misstänksam än tidigare och det som händer på det internationella området brukar förr eller senare även komma till Sverige. De revisorer som tror att revisorn kommer

spela en viktigare roll i att upptäcka oegentligheter och fel i framtiden motiverar med att tecken på detta är att denna roll redan blivit viktigare. Revisorerna nämner förutom anmälningsskyldigheten även att införandet av RS 240 har haft betydelse i denna utveckling.

Revisionspliktens betydelse

När revisionsplikt infördes i samtliga AB 1983 var syftet att minska den ekonomiska brottsligheten. I en BRÅ-undersökning hade det nämligen framkommit att ekonomisk brottslighet var vanligast förekommande i verksamheter där det inte fanns krav på att ha revisor och som ett led i kampen mot brottsligheten blev alltså alla AB skyldiga att ha en kvalificerad revisor. Under senare år har revisionspliktens vara eller icke vara för små AB diskuterats livligt. Motståndarna till revisionsplikten menar att kostnaden överstiger nyttan.

Undersökningen visar att trots att revisorn fått fler brottsförebyggande uppgifter de senaste åren så tror hälften av de intervjuade revisorerna inte att revisorns roll som brottsförebyggare kommer att stärkas i framtiden. Orsaken till detta är att dessa revisorer tror att den omdiskuterade revisionsplikten för små AB kommer att tas bort, precis som den gjort i många andra EU-länder. Som en konsekvens av detta är det betydligt färre AB som kommer stå under övervakning av revisor och därför kommer revisorns betydelse i kampen mot den ekonomiska brottsligheten att minska. Dessa revisorer tror att den ekonomiska brottsligheten kommer att öka om revisionsplikten tas bort. Det är många brott som begås på grund av slarv eller okunskap. Vem ska, om revisionsplikten försvinner, se till att dessa fel rättas när inte revisorn finns på plats för att tala om vad som är rätt och fel.

Braithwaites teorier för att förebygga ekonomisk brottslighet bygger på Montesquieus maktfördelningslära. Montesquieu betonar att för att samhällets medborgare ska ha förtroende för lagarna är det betydelsefullt att makten är delad. Enligt Braithwaite är det viktigt att företag granskas av en kvalificerad revisor, då det innebär att en utomstående granskare kommer in och kontrollerar.

Bättre juridikkunskaper

För att få avlägga revisorsexamen måste den sökande ha läst minst 30 poäng i juridik. De juridiska kunskaperna ska vara av sådan karaktär att de har betydelse för revisionsverksamheten. Detta kan jämföras med de minimum om 60 poäng företagsekonomi med inriktning mot redovisning som krävs för att få avlägga examen.

I undersökningen framgår det att framförallt revisorer som är verksamma på mindre revisionsbyråer anser att juridikkunskaperna skulle behöva förbättras för att bli bättre på att avgöra vad som är brott. De revisorer som arbetar på större byråer där det finns juridisk expertis att fråga tror inte att juridikkunskaperna behöver förbättras. På SRS, som är den branschorganisation där främst mindre revisionsbyråer är anslutna, tror man precis som revisorer verksamma på de mindre byråerna att kunskaperna i juridik skulle behöva förbättras för att bättre kunna veta vad som är en brottslig handling. Svenska revisorer kan, enligt företrädaren för SRS, traditionellt sätt ha varit mer godtrogna och på så vis inte upptäckt all brottslighet. I empirikapitlet framgår att EBM satsar på att informera revisorer om på vilket sätt folk gör fel och hur revisorerna kan åtgärda att det blir fel. EBM anser att revisorer om några år kommer att bli bättre på att förebygga brott då EBM:s avdelning för revisorsspecifika frågor satsar på att få med revisorerna. EBM nämner inget om att revisorer borde få bättre juridikkunskaper för att bättre kunna upptäcka och förebygga ekobrott. Några revisorer säger att många revisorer dåligt tar till sig informationen från EBM. Den sorteras i vissa fall bort för att den inte anses så viktig.

Enligt Braithwaite kan revisorer om de upptäcker något misstänkt låta bli att rapportera, trots att de har en skyldighet att göra detta, därför att de anser att de inte har tillräcklig kunskap och att problemet därför ligger utanför deras ansvarsområde. Revisorer har ofta inte juridisk kunskap för att avgöra om det som revisorn misstänker är ett brott är det eller inte.

Samarbete med SKV?

EBM, som funnits sedan 1998, har som syfte att arbeta långsiktigt med att förhindra och förebygga ekobrott. För att på ett mer effektivt sätt kunna bekämpa ekobrott utvecklar EBM arbetsmetoder även i samarbete med andra myndigheter. Det finns idag ett samarbete mellan EBM, FAR och SRS som syftar till att diskutera revisorns roll i kampen mot den ekonomiska brottsligheten.

Vår undersökning visar att EBM hoppas på att revisorerens branschorganisationer i framtiden kommer att ha ett liknande samarbete med SKV som de idag har med EBM. På EBM tror man att revisorer skulle kunna få mycket kunskaper som SKV idag sitter inne med. De intervjuade revisorerna är visserligen villiga att ta del av SKV:s kunskaper, men vissa revisorer uttrycker en skeptisk inställning till det samarbete som redan idag finns vad gäller de orena revisionsberättelserna som man anser att SKV gör för lite med. Flera revisorer uttrycker även en viss oro för att uppfattas som att man springer SKV:s ärenden och revisorerna vill inte uppfattas som SKV:s förlängda arm. Enligt EBM har revisorerna länge sett sig som näringslivets representanter och rättsväsendet har varit ”de andra”, men man arbetar faktiskt för samma sak.

6. SLUTSATSER

I detta kapitel besvaras uppsatsens undersökningsfråga. Undersökningsfrågan besvaras genom att svaren på de två delfrågorna presenteras. Därefter kommer skillnader mellan EBM:s perspektiv och revisorernas¹⁵⁵ perspektiv att åskådliggöras. Kapitlet avslutas med författarnas egna reflektioner om undersökningen och förslag till fortsatt forskning i ämnet presenteras.

Undersökningsfråga: Hur förebygger och hur skulle revisorer kunna bli bättre på att förebygga ekobrott?

6.1 Hur förebygger revisorer ekobrott, enligt EBM och hur skulle revisorer, enligt EBM, kunna bli bättre på att förebygga ekobrott?

Hur förebygger revisorer ekobrott enligt EBM?

Revisorer förebygger ekobrott genom att de finns och att de gör sitt jobb. Att förebygga ekobrott ingår alltså enligt EBM i revisorns roll. Att företaget har en revisor är brottsförebyggande. För att revisorer ska förebygga ekobrott är det viktigt att de är oberoende. Det finns två olika typer av brott; oaktsamma och uppsåtliga. Det är de oaktsamma brotten som är lätta att förebygga, vilket revisorer gör genom att finnas på plats och kontrollera att företagen sköter sig och agerar utifrån gällande lagstiftning. EBM vill att revisorer ska förebygga de oaktsamma brotten eftersom EBM då kan koncentrera sig på de grova uppsåtliga brotten. Det EBM vill att revisorer ska titta på för att förebygga ekobrott är inga nyheter utan det ingår redan i god revisionssed. Det är bokförings- och skattebrott som revisorer förebygger mest.

I och med EBM:s kunskaper om vilka brott som begås kan de tala om vilka brotten är så att revisorer kan förebygga dessa. EBM samarbetar med SRS och FAR för att diskutera revisorers anmälningsskyldighet vid misstanke om brott samt hur revisorer kan förebygga brott. Informationen från dessa möten om hur revisorer ska arbeta brottsförebyggande kommuniceras ut till revisorerna genom FAR och SRS. Syftet med anmälningsskyldigheten är inte att revisorer ska anmäla brott utan de ska förebygga. I och med att anmälningsskyldigheten vid misstanke om brott infördes har revisorer använt sig av hotet om att anmäla, vilket har bidragit till att brott förebyggs.

Hur skulle revisorer, enligt EBM, kunna bli bättre på att förebygga ekobrott?

EBM tror att revisorer kommer att bli bättre på att förebygga att brott begås ju mer kunskaper revisorerna får. I dagsläget satsar EBM på att informera revisorer om de vanligaste oaktsamhetsbrotten; bokföringsbrott och skattebrott. Eftersom EBM:s avdelning för revisorsspecifika frågor har som koncept att få med revisorerna tror man att revisorer inom några år kommer att vara åtskilligt bättre på att förebygga brott. Revisorns roll att förebygga oegentligheter och fel kommer i framtiden att bli viktigare. Ett framtida samarbete med SKV, liknande det samarbete som idag finns med EBM, skulle innebära att revisorers kunskaper om de brott SKV stöter på skulle öka.

¹⁵⁵ SRS åsikter presenteras tillsammans med revisorernas, då SRS är branschorganisation och företrädare för revisorer.

6.2 Vad anser revisorerna själva att de gör för att förebygga ekobrott och hur skulle de kunna bli bättre brottsförebyggare?

Vad anser revisorerna själva att de gör för att förebygga ekobrott?

SRS anser att revisorer har en viktig brottsförebyggande roll. Revisorer ser sig själva inte som brottsförebyggare men de anser att det faktum att revisorn finns i sig är brottsförebyggande. Revisorerna och SRS anser inte att det föreligger problem med oberoendet som påverkar deras förmåga att förebygga brott. Att förebygga brott är en naturlig del av revisorns arbete, de förebygger genom att finnas till. Exempel på förebyggande är att upplysa, påpeka brister i bland annat den interna kontrollen, ställa krav på sina klienter från början samt genom att granska löpande och få det dokumenterat att brott inte begås. SRS anser att oaktsamma och uppsåtliga brott kan förebyggas på olika sätt. Genom att berätta om vilka regler som gäller kan brott som begås av den oaktsamme klienten förebyggas. För de klienter som med uppsåt begår brott är det genom revisorers granskande roll som brott förebyggs. Både SRS och revisorerna själva menar att det är bokföringsbrott och skattebrott som de förebygger mest. Hade revisorer haft mer straffrättslig kunskap skulle de ha kunnat förebygga andra sorters brott.

Både revisorer och SRS anser att revisorer i och med införandet av anmälningsskyldigheten fick ytterligare ett hot att komma med för att klienterna skulle rätta in sig i ledet. Det som diskuteras på möten mellan EBM, SRS och FAR, meddelar SRS sina medlemmar genom rapporter, nyhetsbrev och seminarier. Revisorerna har delade meningar om hur spridningen av informationen från EBM går till beroende på vilken storlek av byrå som de arbetar på. Ju mindre byrå revisorerna arbetar på desto mer information anser de sig få ifrån branschorganisationerna. Se större byråerna har egna avdelningar som informerar de anställda om hur revisorer kan förebygga ekobrott.

Hur skulle de kunna bli bättre brottsförebyggare?

SRS anser att revisorer idag är bra på att förebygga brott, men att de kan bli bättre på att veta vad som är en brottslig handling. Det vore därför önskvärt att förbättra kunskaperna i juridik. Revisorerna på framförallt de mindre revisionsbyråerna anser också att juridikkunskaperna måste förbättras om utvecklingen att lägga mer och mer brottsförebyggande uppgifter på revisorn kommer att fortsätta. Hälften av de intervjuade revisorerna tror att utvecklingen går mot att revisorn kommer få en viktigare roll att förebygga oegentligheter och fel. Den andra hälften tror att denna roll kommer att minska om revisionsplikten för små AB tas bort, vilket är ödesdigert då revisorn idag förebygger mycket brott i dessa bolag. Revisorerna är osäkra på om ett framtida samarbete med SKV skulle innebära att revisorer blir bättre på att förebygga dessa brott. Att springa SKV:s ärenden är inget som intresserar revisorerna.

6.3 Likheter och skillnader i EBM: s och revisorers uppfattningar

EBM och SRS anser att revisorer har en brottsförebyggande roll, däremot anser inte revisorer sig ha en brottsförebyggande roll men de anser att enbart existensen av en revisor är brottsförebyggande. Samtliga parter är dock överens om att revisorer förebygger genom att finnas till och göra sitt jobb. EBM menar att det är viktigt att revisorer är oberoende för att kunna förebygga ekobrott. Det finns inget i undersökningen som tyder på att revisorerna skulle ha problem med oberoendet och att de därför skulle vara ett problem att förebygga brott. EBM, SRS och revisorer är eniga om att revisorer förebygger bokförings- och skattebrott mest. I och med införandet av anmälningsskyldigheten vid misstanke om brott fick revisorer ytterligare ett hot att komma med för att förebygga brott anser samtliga tre. Att

information från EBM förmedlas via branschorganisationerna är alla överens om, men det skiljer sig mellan olika revisorer beroende på storlek på byrån där de arbetar, hur mycket av den informationen branschorganisationer och EBM sänder ut som de använder sig av.

EBM, SRS och revisorerna anser att revisorer kommer att bli bättre på att förebygga att brott begås ju mer kunskaper revisorerna får. Vi anser dock att EBM:s samt SRS och revisorernas åsikter vad gäller kunskaper skiljer sig något åt. EBM anser att de kunskaperna som EBM förmedlar om olika brott räcker för att revisorerna ska kunna förebygga de oäktsamma brotten. SRS och revisorer på mindre byråer anser att juridikkunskaper bör förbättras för att kunna veta vad som är en brottslig handling och för att kunna identifiera misstänkta transaktioner. Ett framtida samarbete mellan revisorer och SKV för att bättre förebygga brott ser EBM mycket positivt på. Revisorerna har en något mer skeptisk inställning till ett sådant samarbete.¹⁵⁶ Nästan alla intervjuade respondenter anser att revisorn i framtiden kommer att spela en viktigare roll att förebygga oegentligheter och fel.

6.4 Författarnas egna reflektioner

Överlag framgår av slutsatserna att EBM:s, SRS och revisorers syn på revisorn som brottsförebyggare ofta stämmer väl överens. Information om hur revisorer kan bidra till att förebygga ekobrott når ut till revisorer på ett eller annat sätt och revisorerna vet hur de bör gå tillväga för att förebygga brott.

I metodkapitlet beskrivs hur vi gått tillväga för att välja ut de intervjuade revisorerna. När en första kontakt togs med respektive byrå var det en studentkontakt eller en växelteltelefonist som hänvisade oss till en lämplig revisor som vi kunde intervju. Det tog ofta flera dagar tills vi slutligen fick kontakt med en revisor som ansågs kompetent att svara på våra frågor. På vissa byråer vi kontaktade fick vi svaret att det inte fanns någon på byrån som var insatt i ämnet och de kunde därför inte ställa upp på en intervju. De revisorer som slutligen ställde upp var mycket insatta i ämnet. I empirikapitlet framkommer att det finns information om ekobrott och vad revisorer kan göra för att förebygga att brott begås att få tag på, men många revisorer sorterar bort informationen, då de inte anser att informationen har högsta prioritet. Hade intervjuer gjorts med dessa revisorer hade förmodligen resultatet av undersökningen blivit annorlunda.

Något vi reflekterat över är att majoriteten av de intervjuade revisorerna anser att brottsförebyggande inte direkt ingår i revisorns roll. Däremot anser de att själva existensen av en revisor i sig har stor betydelse för att bolag begår färre brott och de anser att om revisionsplikten för små AB försvinner så kommer den ekonomiska brottsligheten att öka. Det kan vara så att revisorer inte vill förknippas med brottsförebyggande eftersom det låter polisiärt. Vi har i undersökningen noterat att revisorerna verkar vara mer villiga att prata om fel som kan leda till en missvisande redovisning än att använda ordet brott. Detta kan vara en konsekvens av att revisorer inte vill uppfattas som myndigheternas förlängda arm.

¹⁵⁶ Det bör dock betonas att SRS inte gett uttryck för sina åsikter i denna fråga. Det är SRS som EBM idag samarbetar med.

6.5 Förslag till fortsatt forskning

Under arbetet med undersökningen har nya infallsvinklar på vårt undersökningsområde dykt upp. Undersökningen visar att revisorer har en viktig roll i att förebygga att ekobrott, som beror på slarv eller okunskap, begås. Samarbetet mellan EBM och revisorernas branschorganisationer FAR och SRS har endast pågått i två år. Det skulle vara intressant att göra om en liknande undersökning om några år för att se om och i så fall hur revisorers inställning till deras roll som brottsförebyggare förändrats. Det har i undersökningen framkommit att det skulle vara önskvärt att även inleda ett samarbete mellan revisorernas branschorganisationer och SKV i syfte att dra nytta av varandras kompetens i kampen mot den ekonomiska brottsligheten. Att undersöka hur berörda parter ser på ett sådant samarbete skulle vara mycket intressant.

7. KÄLLFÖRTECKNING

Böcker

Aron, Raymond. *Sociologiskt tänkande 1*. Stockholm: Argos Förlag AB, 1973.

Backman, Jarl. *Rapporter och uppsatser*. Lund: Studentlitteratur, 1998.

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

Dahlqvist, Anna-Lena, och Sigurd, Elofsson. *Bokföringsbrott och bokföringslagen*. Stockholm: Nordstedts Juridik AB, 2002.

Dahlqvist, Anna-Lena, och Rolf, Holmquist. *Brotten i näringsverksamhet*. Stockholm: Nordstedts Juridik AB, 2004.

FAR. *Ekonomiska brott i Aktiebolag, revisorns handlingsplikt enligt ABL*. Stockholm: FAR Förlag AB, 2004.

FAR. *FARs Samlingsvolym 2005, Del 2*. Stockholm: FAR Förlag AB, 2005.

Gyland, Kristina, Martin Smickiklas och Olof Jakobsson. *Skatterätt en introduktion*. Lund: Studentlitteratur, 2005.

Holme, Idar M., Bernt K. Solvang. *Forskningsmetodik. Om kvalitativa och kvantitativa metoder*. Lund: Studentlitteratur, 1997.

Jacobsen, Dag I. *Vad, hur och varför: metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*. Lund: Studentlitteratur, 2002.

Jareborg, Nils. *Uppsåt och oaksamhet*. Uppsala: Iustus förlag. Ord och form AB, 1986.

Kronqvist, Christer, Håkan Runesson och Ingela Sörgård. *Vad är ekobrott?*. Stockholm: BRÅ, 1997.

Kvale, Steinar. *Den kvalitativa forskningsintervjun*. Lund: Studentlitteratur, 1997.

Lekvall, Per, och Clas Wahlbin. *Information för marknadsföringsbeslut*. Göteborg: IHM Publishing, 2001.

Nordiskt Ministerråd. *Revisor och ekonomisk brottslighet*. Stockholm: Allmänna förlaget, 1992.

Rieneker, Lotte, och Peter S. Jørgensen. *Att skriva en bra uppsats*. Malmö: Samfundslitteratur, 2000.

Avhandlingar

Sjöström, Camilla. *Revision och lagreglering*. Linköping: Licentiatavhandling Linköping universitet, 1994.

Internetsidor:

- http://www.bra.se/extra/pod/?action=pod_show&id=2&module_instance=9, 051114.
- http://www.ekobrottsmyndigheten.se/templates/Page_5.aspx, 051114.
- http://www.ekobrottsmyndigheten.se/templates/Page_23.aspx, 051114.
- http://www.ekobrottsmyndigheten.se/templates/Page_364.aspx, 051201
- http://www.ekobrottsmyndigheten.se/templates/Page_344.aspx, 051201
- <http://www.ekobrottsmyndigheten.se/upload/broschyror/EBMpresentation.pdf>, 051114.
- http://www.ekobrottsmyndigheten.se/upload/broschyror/vad_ar_bokforingsbrott.pdf, 051114.
- <http://www.far.se/info.asp>, 051129.
- <http://www.far.se/pdf/Pressmeddelande%20FAR%20-%20SRS%202005.pdf>, 051129.
- <http://www.revisorsamfundet.se/srs.cs>, 051129.
- <http://www.revisorssamfundet.se/srstyckerledare/91,12909.cs?artId=12909>, 051129.
- <http://www.rn.se/infoomrn.htm>, 051201.
- <http://www.rn.se/inforam.htm>, 051201.
- <http://www.rn.se/Insidan.htm>, 051201.

Intervjuer

- Martin Johansson, SRS, intervju 2005-12-07.
- Revisor 1, intervju 2005-12-13.
- Revisor 2, intervju 2005-12-14.
- Revisor 3, intervju 2005-12-14.
- Revisor 4, intervju 2005-12-15.
- Revisor 5, intervju 2005-12-16.
- Revisor 6, intervju 2005-12-16.
- Sigurd Elofsson, EBM, intervju 2005-12-08.

Betänkanden, Propositioner och Statliga utredningar

Lagutskottets betänkande 2001/02:LU3. *Revisorer*.

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

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

SOU 1999:43. *Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet*

Lagar

Aktiebolagslag (1975:1385)

Lag (1993:768) om åtgärder mot penningtvätt

Revisorslag (2001:883)

Rapporter och liknande

BRÅ. *Bokslut*. Stockholm: BRÅ, 2004.

BRÅ. *Förebyggande metoder mot ekobrott, en antologi*. Stockholm: BRÅ, 2003:10, 2003.

BRÅ. *Revisorernas anmälningsskyldighet*. Stockholm. BRÅ, 2004:4, 2004.

EBM. *Att förebygga och förhindra allvarlig ekonomisk brottslighet – EBM från experiment till långsiktighet*. Stockholm, EBM, 2004.

EBM. *Revisorerers åtgärder vid misstanke om brott*. Stockholm: EBM, 2004:3, 2004

Emanuelsson Korsell, L. *Bokföringsbrott – En studie i selektion*. Stockholm: Stockholms universitet, 2003.

Norberg, Claes, Thorell, Per. *Revisionsplikten i små AB*. Svenskt Näringsliv: 2005

FAR. *Revisorerers tillämpning av penningtvättslagen*. Vägledning från FAR och SRS: 2005

Tidsskrifter

Engerstedt, Urban och Lars Korsell. *Revisorernas anmälningsskyldighet – från ”client focus” mot ”public interest”!*? Balans nr 10, 2004.

Engerstedt, Urban. *Sammanfattning av Förtroendekommissionens slutbetänkande: Skärpta lagar ska förstärka förtroendet för näringslivet*. Balans nr 5, 2004.

EY Focus. *Revisorer och skatterådgivare skyldiga anmäla penningtvätt*. EY Focus nr 9, 2004.

FAR INFO. *Revisionsstandard i Sverige*. FAR INFO nr 11, 2002.

FAR INFO. *Totalförbud mot revisors redovisningstjänster*. FAR INFO nr 7, 2003.

Lars Gunnar Wolmesjö, *MC-gängen går in i byggbranschen*, Göteborgs-posten, 4/12-2005

Uppsatser

Bolmström, Jenny, Laura Lezama och Claudia Shamoun. *Revisorns anmälningsskyldighet vid misstanke om brott. En studie ur revisorns perspektiv*. Göteborg: Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, Företagsekonomiska institutionen, ht 2001.

Ekblad, Kristina, och Jenny Hedberg. *Revisionsplikt, myndigheternas välsignelse?*, Göteborg: Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, Företagsekonomiska institutionen, vt 2005.

Karlsson, Sara, Anna Larsson och Getnet Shibru. *Anmälningsskyldighet vid misstanke om brott*. Göteborg: Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, Företagsekonomiska institutionen, vt 2003.

Ling, Samuel, och Lisa Andersson. *Bokföringsbrott- ett resultat av okunskap?*. Göteborg: Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, Företagsekonomiska institutionen, ht 2003.

Vetenskapliga artiklar

Braithwaite, John. "On Speaking Softly and Carrying Big Sicks: Neglected Dimensions of a Republican Separation of Powers". *University of Toronto Law Journal*, 47 (1997): 305-361.

Braithwaite, John., and B. Fisse. "Preventive Law and Managerial Auditing". *Managerial Auditing Journal*, 3 (1988): 17-20.

Bilaga 1

FAR och SRS

FAR - Föreningen för revisionsbyråbranschen

FAR är en organisation för auktoriserade revisorer och kvalificerade experter inom branschen. Organisationen består av ca 2400 medlemmar som är auktoriserade revisorer och ca 500 medlemmar som är godkända revisorer samt kvalificerade experter. FAR arbetar för att framkalla intresse och förståelse för revisionsbyråbranschen. För att organisationens medlemmar och deras företag ska kunna skapa värden för samhället och näringslivet arbetar FAR med normer och stöd för medlemmarnas yrkesutövning och affärsverksamhet. FAR ger stöd till branschen genom att ge ut rekommendationer, uttalanden och utbildning. Organisationen utvecklar revisorsyrket och de områden som hör till yrket.¹⁵⁷

SRS - Svenska revisorsamfundet

SRS är Sveriges äldsta organisation för kvalificerade revisorer som utvecklar revisorer och revision i små och medelstora företag. Organisationen består av drygt 1400 revisorer som är antingen auktoriserade eller godkända. SRS ger information, påverka regler, utvecklar och ger service och närhet till sina medlemmar för att stärka dess rykte och konkurrenskraft. Organisationen tar fram vägledningar inom olika områden som är användbara i utförandet av deras yrke.¹⁵⁸

FAR och SRS snart en organisation

FAR och SRS har ett nära samarbete angående policyfrågor och kvalitetsfrågor samt även via det gemensamt ägda utbildningsföretaget IREV HB. Enligt ett pressmeddelande från FAR och SRS den 20 oktober 2005 ska de rekommendera sina medlemmar att rösta för att dessa organisationer slås ihop. Sammanslagningen bör göras för att det är mer slagkraftigt att vara en organisation istället för två i ett litet land som Sverige och vara till ännu större nytta för dess medlemmar. Röstar medlemmarna ja kommer den nya organisationen börja gälla under 2006.¹⁵⁹

RN - Redovisningsnämnden

RN är en tillsynsmyndighet för Sveriges auktoriserade och godkända revisorer samt registrerade revisionsbolag. På myndigheten arbetar strax över 20 personer. Till myndighetens uppgifter ingår att tillfredsställa samhällets krav på kvalificerade och oberoende externa revisorer och revisionsbolag, och att dessa utför sitt arbete på ett tillfredställande sätt. Till dem som RN överkar var i september 2004, nästan 2000 godkända revisorer och drygt 2200 auktoriserade revisorer och närmare 90 registrerade revisionsbolag. Organisationen ansvarar för att god revisorsed utvecklas och följs av revisorer. RN samarbetar med FAR och SRS.¹⁶⁰

¹⁵⁷ <http://www.far.se/info.asp>

¹⁵⁸ <http://www.revisorsamfundet.se/srs.cs>

¹⁵⁹ <http://www.far.se/pdf/Pressmeddelande%20FAR%20-%20SRS%202005.pdf>

¹⁶⁰ <http://www.rn.se/infoomrn.htm>

Bilaga 2

Intervjufrågor till Sigurd Elofsson, Ekobrottsmyndigheten

EBM utger sig för att öka sina brottsförebyggande insatser. Det gör ni i samarbete med andra myndigheter? SRS, FAR, RN eller är det några fler organisationer? Andra i näringslivet?

Berätta om din bakgrund

Är det vanligt att revisorer skriver orena revisionsberättelser när de borde vara rena?

Är det i de grova uppsåtliga fallen som revisorer skriver orena eller är det i de mindre fallen?

Hur vidarebefordrar du de generella brottstendenserna du ser?

Igår när vi pratade med Martin Johansson sa han att de revisorer som inte tillhör antingen FAR eller SRS är det där man kan hitta kanske de som är lite mer oärliga som kan skriva oärliga revisionsberättelser, stämmer det? Hur ser du på det?

Vi tänkte fråga dig om tystnadsplikten, hur det fungerar med hur revisorerna känner att gärna skulle vilja kolla mer, hur långt kan de gå innan? Vi hörde av Martin igår att en del åklagare kan säga stopp nu vill jag inte höra mer, annars måste jag väcka åtal.

Hur ser revisorer på deras uppgifter om att verkar brottsförebyggande?

Hur lång tid har företaget på sig om revisorn avsäger sig uppdraget? Hur lång tid har dom på sig att skaffa en ny revisor?

När ni sitter och talar om riskerna för revisorer på dig låter det som på dig att revisorerna tar till sig detta. Det kändes lite när vi ringde runt till revisorer, att förebygga, nej. Det kändes väldigt främmande för dom, det kändes lite som de hade taggarna utåt.

Har inte erat arbete kommit ut till dom?

Tror du att det leder till att man inte kan ta åt sig lika många klienter som tidigare? Det tar lite längre tid att granska ett företag att de sköter sig?

Tittar ni på revisorer som reviderar mindre bolag och revisorer som reviderar i större bolag, ger ni dem två olika riktlinjer vad dom bör titta på?

Är det mest i de mindre företagen som ni går ut till med just det förebyggande då de inte själva har så god kunskap?

Är det de stora revisionsbolagen som är ganska bra på att se det här med klienterna att vilka dom inte vill ha. De stora revisionsbolagen vill inte ha klienter som strular men samtidigt verkar det vara mindre företag som har problem som har mer problem i starten, då kan man kanske tänka sig att mindre revisionsbyråer som har ofta hand om dessa mindre nystartade företagen. Satsar ni mer på att informera dom om risker för det här eller?

Tycker ni att det samarbetet ni har med FAR och SRS fungerar? Kommer informationen ut till revisorerna, är det tillräckligt?

Hur kommer det sig att revisorsnämnden inte är med på era möten?

Vi fick en lite förklaring av Martin igår om den här frågan men det hade varit intressant att höra vad du säger också. Vad anser ni vara förklaringen till att Skatteverket upptäcker mer än vad revisorn upptäcker? Är det bara en fråga om resurser, Skatteverket satsar många fler dagar på att revidera ett företag än revisorn gör, eller borde revisorn upptäcka mer?

Tror du att vi kommer att få se såsom USA med mer regler och så?

Om du säger att revisorerna inte vill ha några pricklistor, vad vill dom ha istället?

Men ni, FAR och SRS hjälper till att se att ni borde titta på det? Det är ju klart att man analyserar varje bransch för sig med vad som kan vara en riskfaktor eller så, men kommer ni med någon slags rekommendationer?

Tycker ni att man borde ändra revisionsberättelsen på ett sådant sätt att revisorn skulle kunna anmärka på svagare grunder än vad som sker idag? Dom är ganska så standardiserade idag.

Vilka brott är det som är mest aktuella att man förebygger i dagsläget?

Bokföringsbrott är ganska brett, vad är det ni säger att revisorerna ska titta på när det gäller risker med bokföringsbrott?

Vi hörde igår att revisorers ursprungliga uppgift för 100 år sedan, var just att vara brottsförebyggare, nu kan man se att det är på väg tillbaka åt det hållet, mer att verka för alla intressenter, inte bara själva klienten utan även de övriga intressenterna?

Så skulle ni tycka det var bättre om en revisionsfirma skötte själva revisionen och en annan skötte redovisningsuppdrag?

Kan det vara därför vissa revisorer tycker det är ganska besvärligt med den anmälningsskyldigheten?

Bara för att klargöra för oss själva, vi har nog läst på olika ställen, hur fungerar det egentligen, om du är revisor på en av de stora fyra och reviderar ett bolag men sedan är det kollegor som utför konsultuppdrag. Då är det okej, då? För då är det inte samma person som reviderar, men samma byrå, och det är ok, men det är inte okej om man är samma person som utför revisionen och konsultuppdraget?

Vi pratade med honom igår och vi frågade honom samma fråga, vad han tyckte om det här att samma byrå utför. Men om vi förstår dig rätt så tycker du att det inte borde vara så, men han om vi fattade det rätt tyckte han att det hade varit bättre om det var samma byrå.

När du pratar om kan förebygga, det var nämligen så när vi ringde till revisorsnämnden så fick vi frågan vad menar ni med kan, vad menar du med kan, att de får förebygga eller att de har rätt till?

Tror du att det kan finnas en önskan av revisorer att få reda på hur dom kan förebygga brott?

Finns det några andra aktörer förutom revisorer som man skulle kunna tänka sig?

Då är det alltid bättre att revisorerna kan förebygga mer än att satsa mer resurser på skatteverket och gör mer skatterevisioner eftersom revisorerna redan finns där?

Om jag fattar det rätt så finns det inget sådant samarbete mellan FAR, SRS och skatteverket, men det kanske vore önskvärt?

Så tror du att revisorerna i framtiden kommer att spela en större roll för att förebygga oegentligheter och fel i redovisningen?

Bilaga 3

Intervjufrågor till Martin Johansson på SRS

1. Vad är din bakgrund?
2. Hur förebygger revisorer ekobrott idag?
3. Hur arbetar revisorer praktiskt idag för att förebygga brott?
4. Vilka brott är vanligast förekommande?
5. Är det dessa brott som ni satsar mest på att förebygga?
6. Anser ni att revisorer skulle kunna bli bättre på att arbeta brottsförebyggande än vad de är idag? På hur sätt?
7. Hur samarbetar ni med ekobrottsmyndigheten för att stärka revisorernas roll som brottsförebyggare?
8. Har ni något samarbete med FAR?
9. Finns det något samarbete med revisorsnämnden?
10. Hur kommuniceras det ut till era medlemmar vad ni har diskuterat med EBM, FAR?
11. Hur kommer det ut till era medlemmar, är det via er hemsida eller får de utskick?
12. Har ni fått reaktioner från medlemmarna om att kravet som brottsförebyggare inte stämmer överens med revisorns roll?
13. Vad har revisorerna för argument om att detta inte skulle stämma överens med revisorns roll?
14. Om revisorer anser att deras brottsförebyggande roll inte direkt ingår i revisionsuppdraget, finns det en risk att man helt enkelt struntar i det brottsförebyggande arbetet?
15. Hur gör ni för att informera medlemmarna om deras roll som brottsförebyggare?
16. Tycker ni att god revisions sed omfattar att revisorer ska upplysa klienter om deras brottsförebyggande roll? Att klienter ska veta att revisorer har en roll att förebygga brott?
17. Hur upplever ni att medlemmarna ser på de ökade kraven som ställs på revisorer vad gäller anmälningsplikten och nu penningtvättslagen?
18. Tycker ni att lagstiftning är ett effektivt sätt att förebygga brott?

19. Förebygger revisorer brott mer sedan anmälningsskyldigheten trädde i kraft. Känner de att deras skyldighet är att titta på brott mer än tidigare?
20. Skulle man kunna tänka sig olika typer av brottsförebyggande beroende på storlek av företag som revideras?
21. Tror ni att det är någon skillnad på förmågan att förebygga brott beroende på om de arbetar i en liten, medelstor eller stor firma?
22. Skulle revisorer vara bättre på att förebygga brott om klienterna hade ett revisionsbolag som tog hand om redovisningsuppdrag och ett annat revisionsbolag som genomför själva revisionen?
23. Satsas det på utbildningar av revisorer för att de ska bli bättre på att förebygga och upptäcka ekobrott?
24. Revisorn ska fungera som en garant för ordning och reda i ekonomin och som en kvalitetsgaranti av redovisningen till stöd för företagets omgivning. Går det då att lita på detta eftersom det kommer in så få anmälningar från just revisorer, 1% i jämförelse med skatteverkets anmälningar? Vi tänkte om nu revisorer granskar företag så kanske de borde upptäcka mer än vad de gör? Hur fungerar det?
25. Men det kanske är helt fel fråga men borde inte revisorer ha sett det när de gör den vanliga granskningen? Vad är det skatteverket tittat på, tittar de på något annat?
26. Händer det att revisorer lämnar rena revisionsberättelser fastän de inte borde vara det?
27. Hur många revisorer är det som inte tillhör FAR eller SRS?
28. Varför finns det inga krav på att man ska vara med i en organisation så att man kan kolla alla?
29. Är det vanligt att revisorer påpekar något vid revision?
30. Vad är det man påpekar?
31. Rättar ofta klienterna till det som påpekas?
32. Eftersom revisorer kan straffas om de gör fel, ger fel råd till sina klienter, varför anmäls inte mer brott? Är det få revisorer som fälls?
33. Borde revisorn anmärka i revisionsberättelsen på svagare grunder än vad som gäller idag?
34. Tror ni att revisorer i framtiden, den närmsta framtiden kommer att få en viktigare roll än de har idag att upptäcka oegentligheter och fel i redovisningen?
35. Kommer vi att se en utveckling mot tydligare regler vad gäller lagstiftning och normgivning så att det är lättare att avgöra vad som är brott och inte?

Bilaga 4

Frågor till revisorer

1. Berätta lite om din bakgrund. Hur länge har du arbetat som revisor? Hur länge har du arbetat på denna revisionsbyrå?
2. Hur ser er verksamhet ut (kortfattat)? T.ex. storlek på byrån, vilka slags klienter?
3. Är byråns revisorer medlemmar i FAR, SRS? Varför/varför inte?
4. Hur ser du på revisorns roll som brottsförebyggare av ekobrott? Anser du att det ingår i revisorns roll att förebygga brott? Varför/varför inte?
5. Hur gör revisorer för att förebygga ekobrott?
6. Vilka brott förebygger revisorer mest?
7.
 - a) Får ni information om hur ni kan/ska förebygga brott?
 - b) Från vilka myndigheter eller organisationer kommer i så fall informationen?
 - c) Hur nås ni av denna information?
 - d) Skulle ni vilja få utförligare information om hur ni kan arbeta brottsförebyggande?
8. Varför tror ni att revisorn anses vara en lämplig brottsförebyggande aktör?
9. Skulle revisorer kunna bli bättre på att arbeta brottsförebyggande? Om ja, på vilket sätt?
10. Ekobrottsmyndigheten (EBM) samarbetar med FAR och SRS för att se på revisorns roll som brottsförebyggare. Hur upplever ni att branschorganisationerna informerar er revisorer som är verksamma ute på fältet om detta samarbete?
11. Tycker du att informationen ni får av EBM genom FAR och SRS, om hur ni ska förebygga brott, stämmer överens med er verklighet? Är det rimligt? Varför/varför inte?
12. Tycker du att det ställs rimliga krav på att ni ska arbeta förebyggande?
13. Har ni deltagit i utbildning vad gäller revisorns roll som brottsförebyggare?
14. Har du förhindrat/förebyggt mycket brott? Har du anmält vid misstanke om brott någon gång?
15. Upplever ni någon förändring i relationen till era klienter sedan anmälningsplikten vid misstanke om brott trädde i kraft? Om ja, på vilket sätt?
16. Har ni fokuserat mer på det förebyggande arbetet efter det att anmälningsplikten vid misstanke om brott trädde i kraft?
17. Tror du att revisorer förebygger fler brott sedan anmälningsplikten vid misstanke om brott trädde i kraft?

18. Tror ni att revisorer skulle vara bättre på att förebygga brott om klienterna hade ett revisionsbolag som tar hand om redovisningsuppdrag och ett annat revisionsbolag som genomför själva revisionen? Motivera ditt svar.
19. Skatteverket har mycket kunskap om ekobrott. Hur ser ni på ett ökat samarbete med Skatteverket för att gemensamt kunna förebygga att brott begås?
20. Tror ni att revisorn i framtiden kommer få en viktigare roll att upptäcka oegentligheter och fel i redovisningen? Motivera ditt svar.

Bilaga 5

De brott revisorn är skyldig att anmäla finns uppräknade i 10 kap 38 § ABL. Brotten är följande:

- Bedrägeri eller grovt bedrägeri (9 kap 1 eller 3 § BrB)
- Penninghäleri (9 kap 6a § BrB)
- Förskingring eller grov förskingring (10 kap 1 eller 3 § BrB)
- Olovligt förfogande (10 kap 4 § BrB)
- Trolöshet mot huvudman (10 kap 5 § BrB)
- Oredlighet mot borgenärer och grov oredlighet mot borgenärer (11 kap 1 & 2 §§ BrB)
- Mannamån mot borgenärer (11 kap 4 § BrB)
- Bokföringsbrott (11 kap 5 § BrB)
- Bestickning (17 kap 7 § BrB)
- Mutbrott (20 kap 2 § BrB)
- Skattebrott (2 § SkBrL)
- Grovt skattebrott (4 § SkBrL)
- Försvårande av skattekontroll (10 § SkBrL)