



Handelshögskolan
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET

Från klientfokus till samhällsfokus?

- En studie om anmälningsplikten och dess konsekvenser

Kandidatuppsats i Företagsekonomi
Redovisning och Finansiering

Höstterminen 2004

Handledare: Ann-Christine Frandsen

Författare: Heléne Berghult -57
Sofie Eliasson -69

Sammanfattning

Kandidatuppsats i Redovisning och Finansiering
Handelshögskolan vid Göteborg universitet, HT 2004
Författare: Heléne Berghult och Sofie Eliasson
Handledare: Ann-Christine Frandsen

Titel: Från klientfokus till samhällsfokus? -en studie om anmälningsplikten och dess konsekvenser

Bakgrund och frågeställning: Kriser och skandaler som inträffat under senare år har lett till skärpta regler för redovisning och lagstadgad revision. Ett medel för att återställa förtroendet för de stora bolagen var att stärka kontrollen av företagen, bl.a. genom anmälningsplikten. Anmälningsplikten som infördes 1999 innebär att en revisor som misstänker brott ska anmäla det till åklagare. Revisorn är, förutom att arbeta på uppdrag av klienten, även rekryterad av lagstiftaren genom en slags myndighetsfunktion. Skulle revisorn sedan anmälningsplikten infördes, se som sin främsta uppgift att fokusera på samhällsuppdraget, d.v.s. att upptäcka och anmäla brott som begås av klienten, kan ett problem uppstå. Revisorn ska balansera mellan olika förväntningar som ställs på honom. Mot bakgrund av den aktuella diskussionen fann vi det intressant att studera konsekvenserna av anmälningsplikten. Vi ställde oss följande fråga:

Har anmälningsplikten lett till att revisorerna ändrat fokus, från klientfokus till samhällsfokus?

Syfte: Att ge svar på om en konsekvens av anmälningsplikten inneburit att revisorn ändrat fokus, från klientfokusering till att fokusera mot samhällsnyttan. Genom att beskriva hur revisorerna själva resonerar kring anmälningsplikten och dess eventuella påverkan på en klientfokusering, d.v.s. genom att redovisa åsikter "från fältet", vill vi medverka till större förståelse för eventuella effekter av anmälningsplikten och därmed bidra med stöd inför framtida lagförändringar.

Avgränsningar: Studien avser svenska förhållanden och enbart revisorer som arbetar i Göteborg på uppdrag av små och medelstora företag. Diskussionen håller sig kring ökade krav på revisorn p.g.a. anmälningsplikten, som kan ha fått till följd att revisorns roll och fokusering förändrats.

Metod: Vår studie utgår från den induktiva ansatsen då det primära syftet är att undersöka och beskriva fyra revisorers förhållningssätt kring frågor som rör anmälningsplikten och dess eventuella inverkan på revisorns klientfokusering. Studien har genomförts med hjälp av en kombination av tre besöksintervjuer och en telefonintervju, vilket alltså utgör vår primärdata. Vi har ett kvalitativt tillvägagångssätt då djupintervjuer ligger till grund för uppsatsens resultat.

Resultat: Anmälningsplikten har inte påverkat revisorerna, de har fortfarande kvar klientfokuseringen. En anledning var att anmälningsplikten inte är så spridd bland klienterna och att någon eventuell inverkan därför inte har blivit känd ännu. Studien visade vidare att det saknas kunskaper bland revisorerna gällande den straffrättsliga kompetensen. Kompetensutbildningen rörande anmälningsplikten är bristfällig och ligger till stor del bakom orsaken till revisorernas osäkerhet och negativa syn på anmälningsplikten.

Förslag till fortsatt forskning: Andra faktorer än anmälningsplikten kan komma att påverka revisorns fokusering i framtiden. En fördjupad studie om införandet av Svensk Redovisningsstandard ger några konsekvenser som kan vara intressant att studera. Vi har gjort vår studie utifrån revisorernas perspektiv, ett alternativ skulle kunna vara att göra en liknande studie utifrån klienternas perspektiv.

INNEHÅLL

1 INLEDNING	4
1.1 Bakgrund.....	4
1.2 Problemdiskussion.....	5
1.3 Problemformulering.....	6
1.4 Uppsatsens tänkta bidrag och syfte	7
1.5 Avgränsningar	7
1.6 Tidigare studier.....	7
1.7 Disposition.....	7
2 REFERENSRAM	8
2.1 Revision: förstå, granska och rapportera	8
2.1.1 <i>God sed</i>	8
2.1.2 <i>Väsentlighet och risk</i>	9
2.2 Revisionens intressenter	9
2.2.1 <i>Intressenternas förväntningsgap</i>	10
2.3 Revisorns roll.....	10
2.3.1 <i>Opartiskhet, Självständighet = Oberoende</i>	10
2.3.2 <i>Tystnadsplikt</i>	11
2.3.3 <i>Anmälningsplikt</i>	12
2.4 Kompetens och vidareutbildning	13
2.5 Revisionsstandard RS	13
2.6 BRÅ:s rapport 2004:4 Revisorerna anmälningskyldighet	14
2.6.1 <i>Attityder till och effekter av anmälningsplikten:</i>	14
2.6.2 <i>Tystnadsplikt i kontrast mot anmälningsplikt:</i>	14
2.6.3 <i>Kompetens, kunskap och utbildning kring anmälningskyldigheten</i>	15
2.6.4 <i>Gjorda anmälningar</i>	15
2.6.5 <i>Klientfokus</i>	15
2.6.6 <i>Förändringar som skett under de senaste åren</i>	16
2.7 Markland och "taxieffekten"	16
2.8 Sammanfattning.....	16
3 METOD	17
3.1 Forskningsansats	17
3.2 Observationsenhet och undersökningsgrupp	17
3.3 Datainsamling	18
3.4 Intervjumetod.....	18
3.5 Utvärdering av vald metod	19
3.6 Diskussion om studiens giltighetsanspråk	20
3.6.1 <i>Inre och yttre validitet</i>	20
3.6.2 <i>Reliabilitet</i>	20
3.6.3 <i>Objektivitet</i>	20

4 EMPIRI	21
4.1 Revisor Adam.....	21
4.2 Revisor Bertil.....	21
4.3 Revisor Caesar.....	21
4.4 Revisor David.....	21
4.5 Intervjuer.....	22
4.5.1 Attityder till och effekter av anmälningsplikten.....	22
4.5.2 Tystnadsplikt i kontrast mot anmälningsplikt.....	23
4.5.3 Kompetens, kunskap och utbildning kring anmälningsplikten.....	23
4.5.4 Gjorda anmälningar.....	24
4.5.5 Klientfokus.....	25
4.5.6 Förändringar som har skett under de senaste åren.....	25
4.6 Sammanfattning.....	27
5 ANALYS	28
5.1.1 Attityder till och effekter av anmälningsplikten.....	28
5.1.2 Tystnadsplikt i kontrast mot anmälningsplikt.....	29
5.1.3 Kompetens, kunskap och utbildning kring anmälningsplikten.....	29
5.1.4 Gjorda anmälningar.....	30
5.1.5 Klientfokus.....	31
5.1.6 Förändringar som skett under de senaste åren.....	31
6 SLUTSATSER	33
6.1 Slutsats / diskussion.....	33
6.2 Förslag till fortsatta studier.....	36
KÄLLFÖRTECKNING	37
Tryckta källor:.....	37
Artiklar och rapporter.....	37
Föreläsning.....	38
Internet.....	38
Mailkontakt.....	39
Intervju.....	39

FÖRKORTNINGAR

Förkortning Beskrivning

ABL	Aktiebolagslagen
BFN	Bokföringsnämnden
BrB	Brottsbalken
BRÅ	Brottsförebyggande rådet
EBM	Ekobrottsmyndigheten
FAR	Föreningen Auktoriserade Revisorer (Tidigare, numera endast FAR)
IREV	Institutet för Revisorer
RS	Revisionsstandard i Sverige
RR	Redovisningsrådet
SBL	Skattebrottslagen
ÅRL	Årsredovisningslagen

DEFINITIONER

Små företag

Med små företag menas att det är högst 10 anställda och högst 24 miljoner kronor i balansomslutning (Marton, 2004).

Medelstora företag

Med ett medelstort företag menas att man har både fler än 10 anställda och mer än 24 miljoner i balansomslutning (Marton, 2004).

Stora företag

Med ett stort företag menas ett bolag med mer än 200 anställda och en balansomslutning på över 40 miljoner (Marton, 2004).

1 INLEDNING

Kapitel ett ger en bakgrund till uppsatsens tema, följt av problemdiskussion och forskningsfråga. Därefter presenteras syftet med arbetet tillsammans med avgränsningar. Kapitel kommer att avslutas med en kort text om tidigare studier samt en beskrivning av uppsatsens fortsatta disposition.

1.1 Bakgrund

Den industriella revolutionen i mitten av 1800-talet innebar att företagandet tog en ny form. Finansiering med externa medel bidrog till framväxten av en kapitalmarknad. Ägandet skildes därmed från styret av företaget, vilket innebar att ägarnas inblick begränsades till de rapporter som sammanställdes av företaget. För att ägarna skulle känna tilltro för dessa rapporter behövdes en extern oberoende part, vilket blev revisorns roll (Hayes, Schilder, Dassen & Wallage, 1999).

Ivar Kreuger, som kallades "alla tiders största svindlare", lär ha spelat en stor roll när det gäller utvecklingen av dagens redovisning (Dale L. Flesher & Tonya K. Flesher, 1986). Framgångsreceptet på 1920 – 30-talet, enligt Kreuger, byggde på investerarnas förtroende för honom och hans affärer. Revisionen efter Kreuger visade att många av Kreuger & Tollföretagen inte existerade, med konsekvens att oskyldiga investerare över hela världen förlorade hundratals miljoner dollar. Michael Power (1997) menar att någon form av kontroll måste samhället ha, det går inte att enbart förlita sig på förtroende.

Liksom Power, anser svenska myndigheter att det är nödvändigt att användarna av företagets ekonomiska information, intressenterna, verkligen kan lita på den information som bolagen lämnar. Därför lagregleras detta, bland annat i årsredovisningslagen, vilket innebär att det är VD och styrelse som har ansvar för informationen, revisorns roll är granskningen. Om inte granskningsplikten fanns skulle intressenterna vara tvingade att vända sig till egna kontrollanter för att kunna lita på företagets lämnade rapporter (FAR, 2004).

Företagets alla intressenter har, direkt eller indirekt, nytta av ekonomisk information. Dock har de skilda krav och förväntningar. Små företags årsredovisning nyttjas möjligen bara av kreditgivare och skattemyndigheten, vilket innebär att informationsfrågorna har en underordnad roll. I större börsnoterade bolag med aktieägare över hela världen är intressenterna många och det är ägarna som är årsredovisningens främsta användargrupp. Detta innebär att i företag med många externa intressenter är således kravet på kvalitativ god ekonomisk information störst (Thorell, 2002).

Med anledning av det redovisningsfusk i mångmiljardklassen som avslöjades i de noterade storbolagen Enron, WorldCom och Qwest i USA, har redovisning och revision kommit i fokus på ett nytt sätt (P-O. Andersson, 2002). Inte heller Sverige har varit förskonat från ekonomiska oegentligheter. Till exempel har det debatterats mycket om Skandia där enorma resurser gått till allt annat än aktieägarnas bästa (Gripenberg, 2003). Ett västsvenskt exempel är kommunala Uddevallahem som skakades av en omfattande förskingringskandal (Johansson, 2004). De svenska

myndigheterna har vidtagit åtgärder för att stoppa skandalerna och öka tilltron till företagen. Ett medel var att stärka kontrollen av bolagen samt införa striktare lagstiftning kring revision.

Michael Power (1997) menar att redovisningen inte enbart är ett neutralt verktyg för att avbilda verkligheten, utan ingår i ett politiskt spel som förändras beroende på revisorns och statens agerande. Skandaler och misslyckanden kan t.ex. användas för att peka på behovet av utökad kontroll och revision.

De internationella och svenska skandalerna har också, såsom Power diskuterar, medfört att revisorns roll alltmer har kommit att hamna i fokus genom nya lagar och regler. Det har debatterats mycket kring lagändringen från 1999 om anmälningsskyldighet för revisorer (Brottsförebyggande rådets utredning [BRÅ], 2004). Den innebär att om revisorn misstänker att brott begåtts inom företaget ska han anmäla till åklagare (FAR, 2004). Revisorn fick därmed en mer aktiv roll i brottsbekämpningen vid sidan av kontrollfunktionen. Konsekvensen av anmälningsskyldigheten är omdiskuterad, men klart är att en anmäld klient är en förlorad klient, vilket i sin tur leder till minskade intäkter. Klart är också att lagstiftaren har infört uppenbara inskränkningar i tystnadsplikten eftersom anmälningsskyldigheten är starkast. Revisorerna kan prickas eller mista sin auktorisation om de underlåter att anmäla.

Om den genomförda lagändringen och revisorns roll och funktion kan kombineras på ett bra sätt leder till vidare diskussion. Det är främst företagsledningens förtroende för revisorn som kan komma att äventyras. Skulle detta förtroende i något avseende brista kan det få allvarliga konsekvenser vad gäller revisorn och revisionens funktion.

Kanske är det så att anmälningsskyldigheten medför att revisorerna tvingas ompröva sin självbild, från att på ett naturligt sätt fokuserat uppdragsgivaren, d.v.s. klienten, till att i allt högre grad tvingas beakta det allmänna intresset, öka sin samhällsfokusering, i detta fallet som en förlängd arm till ekobrottsmyndigheten.

1.2 Problemdiskussion

De senaste årens kriser och skandaler har lett till skärpta regler för redovisning och lagstadgad revision. Ett av dessa medel var att stärka kontrollen av företagen, bl.a. genom anmälningsskyldigheten vid misstanke om brott (Prop. 1998/99:19).

Revisionen utvecklas efter omvärldspåverkan, den ingår i det politiska spelet och stora skandaler kan användas för att peka på ett behov av utökad kontroll och revision, menar Michael Power (1997). Stämmer det som Power säger, innebär det att de inträffade skandalerna stärkt revisorns position idag, makten har ökat p.g.a. anmälningsskyldigheten.

Det ligger ett problem i detta, för att även om revisorerna ser sig själva som oberoende aktörer innebär deras arbete att verka för att lagstiftningen upprätthålls (BRÅ, 2004). Revisorn är, förutom att arbeta på uppdrag av klienten, även rekryterad av lagstiftaren, han har genom anmälningsskyldigheten fått en slags polisiär roll som kan problematisera yrkesrollen.

Revisorsrollen balanserar mellan två motstående funktioner. På ena sidan finns statsmakterna som tvingar revisorn att göra straffrättsliga bedömningar under hot om

disciplinpåföljder. På motsatt sida står företaget som vid rubbat förtroende kan bli mindre villig att lämna ut den information som revisorn behöver för sitt uppdrag. Dessutom kan bolaget begära skadestånd om en felaktig anmälan skulle göras. Revisorn tvingas balansera mellan ett klientfokus och ett samhällsfokus. För att såsom tidigare studier och vår egen erfarenhet visar, får revisorn en naturlig klientfokusering i sitt arbete. Björn Markland (1991) beskriver det som "taxieffekten". Du gör en taxiresa med en chaufför du aldrig sett tidigare. Det är ett perfekt neutralt förhållande mellan två människor. Han kör dig dit du vill och det enda du är skyldig honom är att betala för resan. Efter två kvarters åktur smäller det, en lätt krock med bara plåtskador. Det är nu det underliga händer, du tar instinktivt parti för "din" förare. Det går inte att komma ifrån att du känner en vag samhörighetskänsla och utgår från att det var den andra bilen som vållade krocken. På samma sätt kopplar Markland ihop revisorn med företaget. Han menar att det är ofrånkomligt att känna en viss samhörighetskänsla och instinktiv sympati med det företag man valts att revidera räkenskaperna för.

Klienten hamnar i högsta grad i centrum p.g.a. att revisorn arbetar för kunden. Ofta har revisor och klient långvariga relationer. Relationen förstärks ytterligare genom att företagsledningen i sin tur, i många fall, är beroende av revisorns råd.

En inbyggd motsägelse i och med anmälningsplikten är att avkall görs på tystnadsplikten till förmån för anmälningsplikten. Revisorns verksamhet skall enligt lag bedrivas med tystnadsplikt. Det är nödvändigt att den information revisorn får ta del av inte sprids vidare. Tystnadsplikten möjliggör för företagsledningens förtroende för revisorn, vilket öppnar dörrar till rörelsens räkenskaper och annan information. Anmälningsplikten skulle kunna föranleda en uppfattning om revisorn som myndighetsperson och inte längre som samtalspartner (Andersson & Hamilton, 1998). En del anser att detta kan ge en särställning i förhållande till en av revisionens intressenter: myndigheterna. I förlängningen riskerar det att undergräva förtroendet från klienterna och deras förståelse för revisorns verksamhet (BRÅ, 2004).

Enligt BRÅ framkommer att endast fem procent av revisorerna anser att klienterna har god kännedom om anmälningsplikten. Efterhand som kunskapen om lagen sprids riskerar förtroendet och klientrelationen att försämrats. Anmälningsplikten ses inte enbart som något bra. Det finns personer som jämför anmälningsplikten med "angiveri" (BRÅ, 2004).

Skulle företagsledningens förtroende i något hänseende brista kan det få allvarliga konsekvenser när det gäller revisorns roll och funktion. Det skulle kunna leda till att anmälningsplikten mister sitt syfte, då syftet kan motverkas av att revisorerna delges mindre information från klienten. Syftet med anmälningsplikten blir kontraproduktivt genom att förändra revisorsrollen och undergräva det klientförtroende som var förutsättningen för att få information. Brotten skulle kunna bli svårare att upptäcka och vi är tillbaka där vi började (Korsell & Engerstedt, 2004).

Huruvida den nu genomförda lagändringen påverkat revisorns roll och funktion leder oss fram till vår studie. Det finns en hel del tidigare forskning som diskuterar olika aspekter kring anmälningsplikten, men vi har inte funnit någon forskning direkt inriktad på revisorn och hans åsikter beträffande anmälningsplikten och om den påverkat fokuseringen av uppdraget.

1.3 Problemformulering

Uppsatsens frågeställning är enligt följande:

Har anmälningsplikten lett till att revisorerna ändrat fokus, från klientfokus till samhällsfokus?

1.4 Uppsatsens tänkta bidrag och syfte

Konsekvensen av anmälningsplikten kan innebära att revisorn ändrat fokus, från klientfokusering till att fokusera samhällsnyttan. Skulle så vara fallet kan det leda till att införandet av anmälningsplikten mister sitt syfte. Genom att beskriva hur revisorerna själva resonerar kring anmälningsplikten och dess eventuella påverkan på en klientfokusering, d.v.s. genom att redovisa åsikter "från fältet", vill vi medverka till en större förståelse för eventuella effekter anmälningsplikten för med sig. Med studien vill vi lämna ett bidrag till befintlig forskning.

1.5 Avgränsningar

Studien ses ur ett svenskt perspektiv och undersökningen baseras på fyra auktoriserade revisorers resonemang kring anmälningsplikten och en eventuellt förändrad yrkesroll. Studien avser revisorer som arbetar på uppdrag av små och medelstora företag och berör alltså inte revisorer med uppdrag hos börsnoterade företag. Då vi önskade personliga intervjuer med respondenterna gjordes valet att endast kontakta byråer i Göteborg. Diskussionen håller sig kring ökade krav p.g.a. anmälningsplikten samt åtgärder som kan ha fått till följd att revisorns roll och fokusering förändrats. Övriga aspekter behandlas enbart övergripande.

1.6 Tidigare studier

Vi har funnit en del forskning inom det ämnesområde som uppsatsen behandlar. Vi har tagit del av ett antal kandidat- och magisteruppsatser som behandlar anmälningsplikten och revisorernas utveckling de senaste åren. Framför allt har vi använt oss av Brottsförebyggande rådets aktuella rapport 2004:4 *Revisorerna anmälningsskyldighet* (BRÅ, 2004) som en jämförande studie.

1.7 Disposition

I detta inledande kapitel ges en bakgrundsbeskrivning av frågeställningen. Den följs av kapitel två som presenterar uppsatsens referensram. Kapitel tre redogör för studiens utförande gällande urval och mätproblem samt diskussion kring giltighetsanspråk. Kapitel fyra ägnas åt den empiriska delen av studien och presenterar resultaten. Kapitel fem följer med en genomgång av de empiriska resultaten. Kapitel sex presenterar våra slutsatser tillsammans med en diskussion.

2 REFERENSRAM

Kapitel två tar upp olika referenser kring uppsatsämnet. Inledningsvis beskrivs vad en revision innebär, följt av revisionens intressenter och revisorns roll och kompetens. Därefter följer en redogörelse för Brottsförebyggande rådets rapport vilken har haft stor betydelse för vår uppsats. Kapitlet avslutas med ett inlägg av Björn Markland och hans syn på revisorns klientfokusering. Därefter följer en kort sammanfattning av kapitlet.

2.1 Revision: förstå, granska och rapportera

För att ge en större förståelse för vilka krav och förväntningar som ställs på revisorn i samband med revisionen och vilken inverkan de kan ha på revisorns fokusering på klienten, kommer vi att ge en kortfattad beskrivning om revisionsprocessen.

Michael Power (1997) menar att man inte kan ange *en* enda definition på revision, man får snarare ange ett kluster av definitioner. För att kunna fastställa det praktiska arbete som en revision innebär, får man försöka beskriva vad en revision *kan* innebära.

Alla aktiebolag, ekonomiska föreningar samt andra större företag är underkastade revisionsplikt (Thorell, 2002). FAR sammanfattar revisionsprocessen genom orden ”förstå, granska och rapportera”. FAR betonar vikten av att först lära sig företaget och dess verksamhet och först därefter inleda granskningen av räkenskaperna. Rapporterna ska ge en rättvisande bild av företaget (FAR, 2004).

Huvudsyftet för revisorn är inte att upptäcka oegentligheter utan att bedöma risken för sådana händelser och ta hänsyn till detta i planeringen av revisionsarbetet. Revisionens mål är att öka trovärdigheten för företagets årsredovisning genom att i revisionsberättelsen redogöra för att företaget har agerat enligt gällande lagar och normer. Normgivarna är framförallt *Bokföringsnämnden* (BFN) och *Redovisningsrådet* (RR). Revisionsberättelsen är en offentlig handling som måste lämnas enligt lag (FAR, 2004).

Revision delas ofta in i två områden. *Redovisningsrevision* innebär granskning och bedömning av räkenskaper och årsredovisning medan *förvaltningsrevision* syftar till att granska om företagsledningen har fullgjort sina åtagande i förvaltningen enligt aktiebolagslagen (ABL). Det innebär rent konkret att revisorn granskar bland annat styrelseprotokoll, budgetar, periodbokslut och delårsrapporter (FAR, 2004).

2.1.1 God sed

God revisionssed klagör hur revisionen ska utföras enligt aktiebolagslagen. Denna sed utvecklas främst av FAR, som löpande publicerar rekommendationer i revisionsfrågor. God revisionssed är det som är god praxis bland erfarna revisorer. Det handlar om bl.a. kunskap, erfarenhet och professionellt omdöme.

God revisorssed är etiska regler för revisorer. De anger hur medlemmarna i FAR bör uppträda inom och utom yrket. Här ges riktlinjer för yrkesmässigt uppträdande, oberoende, oförenlig verksamhet och tystnadsplikt. Med oförenlig verksamhet menas t.ex. affärsverksamhet utöver vad som gäller för revisionsarbetet och närliggande konsulttjänster. FAR:s regler och Revisorsnämndens tillsynsverksamhet ger vägledning om revisorsetik.

God redovisningssed är normer för bokföring, bokslut och olika finansiella rapporter. Den seden är alltså mera en norm att granska mot än en norm för hur revisorn själv ska göra (FAR, 2004).

2.1.2 Väsentlighet och risk

Revisorn ska, enligt FAR:s rekommendationer, inrikta sin granskning på områden där det finns risk för att väsentliga fel kan uppstå vilka kan påverka årsredovisningen. Han ska också inrikta sig på sådant som är väsentligt för bedömningen av om styrelse och VD fullgjort sina åligganden enligt ABL och bolagsordningen.

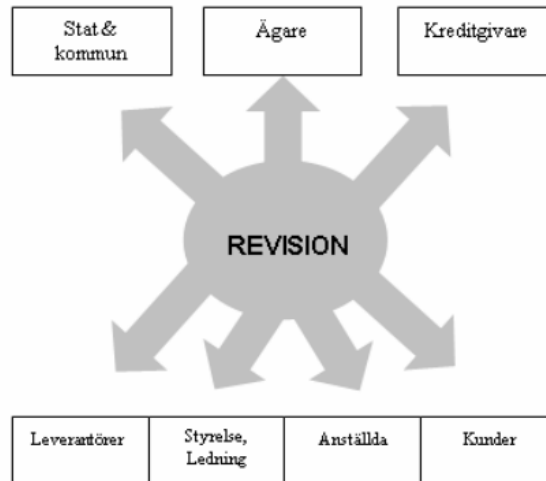


Bild 1. Företagets intressenter (Fritt från FAR 2004 s.17)

2.2 Revisionens intressenter

Det finns en rad olika intressenter som har nytta av företagets redovisning. Enligt FAR (2004) kan företagets intressenter förutom ägare och styrelse bestå av kreditgivare, leverantörer, kunder, anställda, stat och kommun (bild 1). Kraven på ekonomisk information varierar, inte bara beroende på storlek utan påverkas också av hur många intressenter företaget har. I små företag är intressentkretsen liten, oftast är det bara skattemyndigheterna och långgivarna som intresserar sig för företagets ekonomiska information. Företaget behöver dock inte var så stort förrän antalet intressenter ökar, t.ex. anställda och leverantörer, och därmed får informationsfrågorna en annan roll (Thorell, 2002).

Ett årsbokslut nyttjas t.ex. i ett litet bolag av ett fåtal intressenter medan det i ett stort noterat börsbolag distribueras till flera tusen aktieägare och investerare. Detta innebär således att informationskrav och utformning skiljer sig avsevärt åt företag emellan. Samtidigt ska revisionen fungera på samma sätt gentemot alla intressenter.

För skattemyndigheten fungerar årsredovisningen som ett korrekt underlag till bolagets deklaration, med samma underlag ska en långivare känna sig trygg när han granskar ett aktiebolags årsredovisning i samband med en låneansökan (J-O. Andersson, 1999).

2.2.1 Intressenternas förväntningsgap

Ovanstående kapitel visar att dagens revisorer möter en mängd intressenter med skiftande informationsbehov och förväntningar på revisionen. Ett förväntningsgap kan lätt uppstå när olika parter förväntningar på revisorn inte motsvarar vad han kan och får göra. Detta kan medföra oklarheter som leder till missförstånd men framförallt innebär det att revisorn har en konflikt inbyggd i sin yrkesroll (FAR, 2004).

Det finns områden där det är mer vanligt än annars att det uppstår förväntningsgap, det kan vara beträffande årsredovisningens "riktighet" men det kan också vara vid obestånd och konkurs, förskingningar och andra oegentligheter (FAR, 2004).

Power (1997) menar att revisorns ansvarsområde förändras i takt med trycket från bl.a. samhället, som styr mot nya riktningar och skapar förväntningar på vad revisorerna kan utföra. Fant (1994) menar att intressenternas krav förändras vilket medför att differentierade och i vissa fall orealistiska förväntningar på revisorn i kombination med okunskap om vad som begränsar revisorn skapar förväntningsgap.

För att minska förväntningsgapet är det av betydelse att intressenterna informeras om vad revisorsrollen innebär och vad lagstadgad revision omfattar (FAR, 2004).

2.3 Revisorns roll

Ett företag är enligt lag skyldiga att ha en revisor som granskar företagets ekonomiska förehavande samt förvaltning. Företaget väljer revisor på bolagsstämman som sedan arbetar på uppdrag av aktieägarna. För att omvärlden ska kunna ha förtroende för revisorn finns det vissa grundkrav som en revisor måste leva upp till; *opartiskhet*, *självständighet* och *tystnadsplikt*. Nedan kommer vi att beskriva dessa begrepp. Kraven på revisorn regleras i Aktiebolagslagen, Revisorslagen och i särskilda föreskrifter från Revisorsnämnden (FAR, 2004).

2.3.1 *Opartiskhet, Självständighet = Oberoende*

Vid revisionsverksamhet är revisorn skyldig att pröva sitt oberoende. Enligt FAR (2004) använder sig lagen av begreppen opartiskhet och självständighet för att definiera oberoende. Om det finns omständigheter som kan störa förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet skall revisorn avstå från uppdraget.

Vad som kan komplicera detta är att revisorn, eller revisionsbyrån, arbetar som ett konsultföretag som får uppdraget att granska sin klient. Genom att det är klienten som betalar för revisionen blir revisorn på sätt och vis beroende av företaget. Förhållandet blir mer komplext genom att revisorn under samma period också kan utföra andra konsulttjänster åt sin klient. Det kan gälla rådgivning i skattefrågor, bokslutsplanering och uppläggning av redovisningen (Andersson, J-O. 1999).

Enligt FAR:s *Regler för god revisorssed* får dock inte konsultuppdraget påverka inriktning och omfattning av revisionsarbetet.

Revisorslagens regler bygger på analysmodellen. FAR (2004) anger fem omständigheter då grundregeln är att revisorn ska avsäga sig uppdraget:

- Egenintressehotet: revisorn har ett eget ekonomiskt eller annat intresse i klienten.
- Självgranskningshotet: revisorn måste granska och ta ställning till sitt eget arbete, t.ex. ett råd som han eller hon tidigare har lämnat klienten.
- Partiställningshotet: revisorn har tagit ställning för eller emot klienten, t.ex. i en förhandling och framstår därför kopplad till klienten.
- Vänskaps/förtroendehotet: revisorn har t.ex. starka personliga relationer till någon som ska granskas.
- Skrämselhotet: revisorn riskerar att påverkas av en dominerande personlighet hos någon som ska granskas eller av yttre påtryckningar.

Om någon av ovanstående omständighet finns ska revisorn avstå från uppdraget. Anser revisorn att han har goda skäl för att stanna kvar ska dessa dokumenteras, i annat fall ska han avgå.

Revisorns oberoende är den mest fundamentala och väsentliga tillgången revisorn har för att utföra sitt yrke professionellt, menar Johnstone, Sutton och Warfield (2001). Utan obesträtt oberoende förlorar revisionen sitt värde. En alltför personlig relation till klienten kan vara ett hot mot revisorn oberoende, genom att det påverkar revisorns förmåga att utöva professionell objektivitet och granskning (Johnstone m.fl., 2001).

2.3.2 Tystnadsplikt

En revisor i ett aktiebolag arbetar på uppdrag av bolagsstämman. För att revisorn ska kunna utföra sin yrkesutövning krävs att klienten har förtroende för honom och ger den information om företaget som krävs. Tystnadsplikten är en viktig förutsättning för att skapa förtroende hos klienten som ska vara trygg i hur revisorn hanterar den information han får ta del av genom sitt uppdrag (Santesson, 2002).

Revisorn har ett skadeståndsansvar gentemot bolaget och dess aktieägare om han skulle missbruka sin tystnadsplikt. Tystnadsplikten är emellertid inte absolut, det finns undantag då tystnadsplikten bryts av ett antal regler om upplysningsskyldighet och anmälningsskyldighet. Därför kan inte revisorns tystnadsplikt jämföras med andra yrkeskategorier som till exempel präster, läkare eller advokater (Santesson, 2002). Det kan innebära ett dilemma för revisorn att ställas inför valet att avgöra när han är skyldig att bryta tystnadsplikten eller inte (BRÅ, 2004).

2.3.3 Anmälningsskyldighet

Tystnadsplikten är revisorns huvudregel och den helt vägledande. Den innebär att revisorn inte får lämna upplysningar som kan skada företaget (Santesson, 2002). Men som en del i bekämpandet av den ekonomiska brottsligheten infördes 1999 nya lagregler, vilka innebär att revisorn blev skyldig att vända sig till åklagare vid misstanke om brott. Misstankar om brott ska gälla ekonomisk brottslighet som kan vålla bolaget eller dess intressenter skada.

De brott som tas upp i brottsbalken (BrB) och Skattebrottslagen (SBL) är bl.a.:

- Bedrägeri och svindleri
- Penninghäleri
- Förskingring
- Trolöshet mot huvudman
- Brott mot borgenärer
- Bestickning och mutbrott
- Skattebrott
- Försvårande av skattekontroll

Revisorn ska vid misstanke om något av dessa brott meddela bolagets styrelse och senast två veckor efter det avgå från sitt uppdrag och i en särskild handling redogöra för sin brottsmisstanke till åklagare. Anmälningsskyldigheten gäller inte i fall där brottet är obetydligt, om det redan har anmälts till åklagare eller om brottets verkningar har avhjälpats inom två veckor efter det att styrelsen meddelats (FAR Ek brott, 2004).

Reglerna om revisorns handlingsplikt vid brottsmisstanke gäller för revisorer i alla svenska aktiebolag och bankaktiebolag (FAR Ek brott, 2004). Regelverket omfattar brottsmisstankar mot en styrelseledamot eller den verkställande direktören (Ekobrottsmyndigheten [EBM], 2003a). Om brottsmisstanken gäller andra personer ska revisorn delge VD och styrelse sin misstanke. Vad som förekommit utanför bolaget, exempelvis någon annan syssla som en styrelseledamot ägnar sig åt på sin fritid faller utanför revisorns handlingsplikt.

Genom att ålägga revisorer en anmälningsskyldighet för centrala ekobrott har lagstiftaren låtit en av samhällets viktigaste kontrollfunktioner få ytterligare en brottsförebyggande uppgift. Statsmakterna har dessutom en hållhake på revisorer som inte lever upp till anmälningsskyldigheten genom att de kan få en erinran, en varning eller ett upphävande av auktorisationen (eller godkännandet) av Revisorsnämnden. Det skulle i praktiken innebära ett yrkesförbud. Revisorn har lite att förlora om brottet blir framgångsrikt, men mycket att förlora om han blir ertappad med att inte anmäla (BRÅ, 2004).

2.4 Kompetens och vidareutbildning

Titeln revisor är inte skyddad, utan vem som helst får kalla sig revisor. Dock är det straffbart att utge sig för att vara auktoriserad eller godkänd revisor om man inte är det. Det är Revisorsnämnden som ansvarar för auktorisation och godkännande.

För de kvalificerade revisorerna finns det två s.k. branschorganisationer – Svenska Revisorsamfundet, SRS och FAR som ursprungligen var en förkortning av Föreningen Auktoriserade Revisorer. Branschorganisationerna stöttar och utvecklar sina medlemmar genom att ge information om nyheter, råd och juridisk hjälp, försäkringar, utbildning och hjälpmedel (www.revisorsamfundet.se & www.far.se).

IREV är ett utbildningsföretag som ägs av FAR och SRS gemensamt. Det är IREV som har till uppgift att tillhandhålla basutbildning för blivande auktoriserade och godkända revisorer samt vidareutbildning av föreningarnas ledarmöten. Den juridiska delen av vidareutbildningen som krävs efter högskolan aktualiseras ständigt efter nya lagar och förordningar, enligt Christina Sahlin, VD på IREV (mailkontakt 2004-11-25). Till exempel innehåller kursen Revision III ett avsnitt som gäller misstanke om brott. IREV:s studenter fördjupar sina kunskaper i aktiebolagslagen i ett flertal kurser och där uppdateras innehållet kontinuerligt efter förändringar.

2.5 Revisionsstandard RS

Den internationella revisorsorganisationen International Federation of Accountants (IFAC) arbetar med utvecklingen av revisionsstandarder, International Standards on Auditing (ISA). I Sverige är det FAR:s styrelse som översatt IFAC:s revisionsrekommendationer. *Revisionsstandard i Sverige (RS)* ska tillämpas fr.o.m. räkenskapsåret 2004 och ersätter FAR:s grundläggande revisionsrekommendation *Revisionsprocessen*. RS skall tillämpas för revision av företagets årsredovisning och bokföring samt företagsledningens förvaltning. FAR:s uppfattning är att RS har en större detaljrikedom än tidigare regler och tydliggör hur revisorns arbete ska utföras och dokumenteras.

För revisorn blir innebörden inte att arbetsuppgifterna ändras, men granskningsuppdraget utökas. De nya reglerna innebär ett större krav på dokumentationen, t.ex. ska ett uppdragsbrev som definierar villkoren för uppdraget skrivas med varje klient, om varulagret är en väsentlig post skall revisorn vara med vid en ordinarie fysisk lagerinventering, revisorn behöver ha tillgång till mer info från företagets redovisning m.m. Sammantaget, enligt FAR, kommer den nya standarden att innebära att det blir fler revisionsberättelser som avviker från standardutformningen, s.k. orena revisionsberättelser.

”Revision enligt RS blir en kvalitetsstämpel som skall bidra till att upprätthålla förtroendet för näringslivet och den ekonomiska informationen som är tillgänglig för alla genom årsredovisningen” Hans Gustavsson auktoriserad revisor Deloitte

2.6 BRÅ:s rapport 2004:4 Revisorerna anmälningsskyldighet

Brottsförebyggande rådet (BRÅ) kom under år 2004 ut med en aktuell rapport om revisorernas anmälningsskyldighet. Rapporten undersöker såväl revisorernas attityder till anmälningsskyldigheten som effekterna av den. Studien baseras dels på en sekundäranalys av ett trettiotal intervjuundersökningar under åren 1999 – 2003, dels på en postenkätundersökning under år 2003 besvarad av 700 respondenter.

BRÅ menar att ekonomisk brottslighet, bokföringsbrott och olika typer av skattebrott, ofta äger rum i miljöer till vilka myndigheterna inte har tillträde. De få ekobrott som upptäcks, anmäls av konkursförvaltaren i de företag som går i konkurs eller av skatterevisorer i det fåtal företag som blir föremål för en skatterevision. I stället för att skaffa fler poliser eller ge strängare straff, har lagstiftaren anlitat revisorn, vilken har tillgång till kontorsrum och räkenskaper. Dessutom gör statsmakterna en mycket god affär då räkningen för kontrollverksamheten går till dem som kontrolleras, d.v.s. företagen. En revisor har ett intresse av att hålla sig väl med sin huvudman för att behålla sitt uppdrag, men har knappast något motiv att medverka i ett brottsligt sammanhang, enligt BRÅ.

Nedan sammanfattar vi delar av BRÅ-rapporten tematiskt.

2.6.1. Attityder till och effekter av anmälningsskyldigheten:

Resultaten av rapporten visar att revisorerna är kritiska till lagstiftningen. Fast kritiken har mildrats sedan införandet 1999, visar sig fortfarande en tredjedel vara starkt kritiska. Man tror att motståndet mildrats då den nya lagstiftningen visat sig att endast i liten grad påverka rutinerna vid revision. Det är endast ett fåtal av revisorerna, enligt BRÅ, som informerat sina uppdragsgivare om skyldigheten att anmäla. Hälften av de revisorer som informerade om anmälningsskyldigheten till en klient gjorde det i syfte att lägga kraft bakom orden.

2.6.2. Tystnadsplikt i kontrast mot anmälningsskyldighet:

Anmälningsskyldigheten är ett avkall på tystnadsplikten och bryter med revisorns roll som oberoende part, var åsikter som framkom genom BRÅ:s rapport. Några i BRÅ:s undersökning menar att de ständigt måste göra en avvägning mellan tystnadsplikt och anmälningsskyldighet, medan andra menade att tystnadsplikten vägde tyngst. Det är vanligt förekommande att revisorer föredrar att avhjälpa eventuella oegentligheter framför att anmäla klienter. Här finns tankar på resonemangen kring: en ovilja att vara en myndighetsperson, revisorerna har endast seriösa klienter, att misstankegraden är svår att värdera samt att de negativa aspekterna av en anmälan spelar in.

En revisor har ofta en långvarig relation till klienten, som kan sträcka sig över åtskilliga år. Revisorernas främsta argument mot anmälningsskyldigheten är att den inkräktar på tystnadsplikten gentemot klienten och att det riskerar att försämra relationen till denne. De intervjuade revisorerna menar att ännu är det dock bara ett fåtal av klienterna som fått information om revisorns anmälningsskyldighet och att det därför inte hunnit ge någon verkan.

2.6.3. Kompetens, kunskap och utbildning kring anmälningsskyldigheten

De intervjuundersökningar som BRÅ gjort, visar att revisorernas kunskaper om anmälningsskyldigheten är svag. Många ansåg att plikten låg utanför revisorernas "naturliga" kompetensområde eftersom den tvingar revisorn att göra straffrättsliga bedömningar under hot om skadestånd såväl vid felaktig anmälan som vid underlåtande att anmäla. Extra utbildning erfordras då uppgiften ligger utanför revisorns kärnverksamhet. Rapporten visar att två tredjedelar av de intervjuade revisorerna deltagit i någon form av vidareutbildning kring anmälningsskyldigheten.

Ett återkommande tema gäller den straffrättsliga kompetensen att bedöma de brott som anmälningsskyldigheten omfattar, d.v.s. bedrägeri, svindleri, förskingring och annan trolöshet mot huvudman, borgenärsbrott, bestickning, mutbrott och skattebrott. Revisorerna säger sig generellt vilja ha större säkerhet när det gäller tolkningen av grad av misstanke, "kan misstänkas", vid vilken lagstiftningen ålägger en revisor att göra en anmälan. Dessa tolkningssvårigheter har lett till ett samarbete mellan Ekobrottsmyndigheterna och revisorsorganisationerna FAR och SRS utvecklats för att klarlägga praxis (Ekobrottsmyndigheten 2003b).

2.6.4. Gjorda anmälningar

BRÅ menar att de riktigt starka aktörerna troligen inte inviger sina revisorer i de brottsliga gärningarna. De lägger säkert mycket möda på att brotten inte ska kunna upptäckas genom revisorernas granskning. BRÅ tror att det finns stora förhoppningar att revisorerna verkligen ska upptäcka oegentligheter. I postenkätundersökningen framkom att det är mycket ovanligt att anmäla en misstanke om brott. Det var endast drygt sex procent av revisorerna som någon gång gjort en anmälan. Här påpekar BRÅ att det inte enbart är anmälningarna som är viktiga. Den största preventiva effekten ligger i stället i att revisorernas maktposition stärks genom lagstiftningen. Det är genom den förebyggande funktionen med anmälningsskyldigheten som revisorn kan förmå sina klienter att följa lagen.

2.6.5. Klientfokus

Brottsförebyggande rådet kommer fram till att klientrelationerna på grund av anmälningsskyldigheten endast har påverkats i låg grad. Endast fem procent av respondenterna menar att informationen har minskat från en del av klienterna på grund av anmälningsskyldigheten, två procent har upplevt att klienter har visat misstroende vid något tillfälle. Trots det finns det en hel del farhågor om att det kan komma att få negativa konsekvenser för kundrelationen. I en del intervjuer framkommer risken att bli skadeståndsansvarig om en eventuell anmälan skulle visa sig vara rättsligt svag. Trots frånvaron av egna erfarenheter av förändrade kundrelationer finns en stark kritik mot anmälningsskyldigheten i intervjuerna, menar BRÅ. Här tror rådet det kan bero på en oro för att anmälningsskyldigheten ska komma att förändra yrkesrollen och yrkesidentiteten.

Att relationen till företagen inte har försämrats med anledning av anmälningsplikten sammanhänger, enligt intervjuade revisorer, med att många företag inte känner till den så väl. I ett flertal intervjuer hävdas dock att förtroendet förmodligen skulle vara sämre om kunskapen om anmälningsplikten var mer spridd. Att revisorn inte informerade sin klient kunde bero på, som en respondent påpekade, att det inte direkt var det första man förde på tal om man ville få en bra start på ett förtroendefullt samarbete.

2.6.6. Förändringar som skett under de senaste åren

En övervägande majoritet ansåg att anmälningsplikten inte har förändrat revisorns arbets sätt. En stor del av revisorerna hade blivit mer försiktiga i sitt val av klienter sedan plikten införts.

2.7 Markland och ”taxieffekten”

Björn Markland (1991) diskuterar kring klientfokusering och jämför det med en taxiresa, där han menar att du får en slags samhörigkänsla och sympati för ”din” taxichaufför gentemot andra chaufförer runt omkring. Markland menar att det han kallar ”taxieffekten” alltså en klientfokusering, kommer som en naturlig följd av ett revisionsuppdrag som dessutom ofta varar i flera år. Han menar att revisorn ska stå på företagets sida mot omvärlden. Om det finns risk att bolaget luras på pengar, är det bolagets bästa som skall styra revisorns granskning. Om aktieägarna vill ta ut en utdelning som ekonomin inte klarar av, skall revisorn försvara bolaget. Och om bolaget utsätts för orättmätiga anspråk vid en taxeringsrevision skall det kännas naturligt för revisorn att ställa sitt kunnande till bolagets förfogande för att skattekostnaden inte skall bli för hög. Svårigheten uppstår först när taxieffekten kolliderar med kravet på oberoende. Problemet, menar Markland, är alltså att både taxieffekten – det känslomässiga engagemanget i klientens angelägenheter – och oberoendet – den intellektuella friheten att se och uttala obehagliga sanningar om klienten – behövs för att genomföra ett fullödigt revisionsuppdrag, och att de verkar åt olika håll.

2.8 Sammanfattning

Revisorns uppgift att utföra revision trovärdigt och professionellt kräver oberoende, kompetens och att de plikter som åligger följs. Revisorns ansvarsområde förändras ständigt och skapar förväntningar på vad revisorerna kan utföra. Branschorganisationernas egna utbildningsorgan IREV har till uppgift att tillhandhålla basutbildning och vidareutbildning av föreningarnas ledarmöten. *Revisionsstandard i Sverige (RS)* ska tillämpas fr.o.m. räkenskapsåret 2004 och ersätter FAR:s grundläggande revisionsrekommendation *Revisionsprocessen*. En grundläggande regel för revisorn är tystnadsplikten. Om tystnadsplikten bryts kan det skada företaget, samtidigt som lagen ålägger om anmälningsplikt vid misstanke om brott och då tvingar revisorn bryta sitt tystnadslofte. Att kunna avgöra om anmälningsplikten ska träda in eller om tystnadsplikten ska hållas kan påverkas av revisorns fokus, d.v.s. klient- eller samhällsfokus.

3 METOD

I detta kapitel ges en beskrivning av författarnas tillvägagångssätt för uppsatsen. Först presenteras metodval för faktainsamling följt av beskrivning på urvalsmetod samt eventuella mätproblem. Kapitlet avslutas med diskussion om studiens giltighetsanspråk samt några funderingar kring möjligheten till generaliseringar, d.v.s. hur tillämplig studien kan vara i andra situationer än den undersökta.

3.1 Forskningsansats

En induktiv metod innebär, enligt Eriksson och Wiedersheim-Paul (1999) att *bli varse det allmänna i det enskilda*, d.v.s. att forskaren försöker finna generella samband från ett antal enskilda fall. En induktiv metod innebär upptäckt medan en deduktiv metod innebär ett härledande/bevisande.

Vår studie utgår från den induktiva ansatsen då det primära syftet är att undersöka och beskriva fyra revisorers förhållningssätt kring frågor som rör anmälningsplikten och dess eventuella inverkan på revisorns klientfokusering. Vi avser inte att bevisa någonting med vår studie, utan har som avsikt att lyfta fram några enskilda revisorers resonemang kring om anmälningsplikten inverkat på klientfokuseringen.

Valet i förundersökningen stod mellan att anlita ett stort antal personer för ett enkätutskick, dvs. en kvantitativ metod, eller att göra djupa intervjuer med ett färre antal personer enligt en kvalitativ metod. Den kvalitativa metoden innebär en låg grad av formalisering och syftar främst till att ge en ökad förståelse för det som studeras. Datainsamling och analys sker ofta samtidigt och i växelverkan (Nationalencyklopedin, 1992).

Då problem och syfte med uppsatsen var att förmedla revisorernas egna åsikter kring eventuell förändring av klientfokuseringen, utfördes ett antal personliga intervjuer, d.v.s. den kvalitativa metoden ansågs bäst för vår studie. Intervjun anses som den mest flexibla situationen som medger stort utrymme för den icke-verbala kommunikationen (Wärneryd, 1990).

3.2 Observationsenhet och undersökningsgrupp

Vår studie utgörs av auktoriserade revisorer där samtliga är verksamma i och omkring Göteborgsområdet. Tidigare erfarenhet, vilket även studien bekräftar, säger att revisorerna kan delas upp i två grupper. Den största gruppen av revisorer arbetar med små och/eller medelstora företag medan en mindre grupp bland revisorerna arbetar på uppdrag av börsbolag. Vi valde att intervjua den kategori revisorer som arbetar mot små och/eller medelstora företag. Studien utesluter alltså helt revisorer som arbetar på uppdrag av börsbolag eller andra stora bolag.

I det inledande skedet kontaktades fyra revisorer som författarna själva har någon form av anknytning till. Eftersom intervjuerna önskade utföras under en och samma vecka, kunde endast två av dem delta i studien. Vid kontakt med ytterligare revisionsbyråer, valda på måfå där urvalsramen var telefonkatalogen, var ytterligare två revisorer villiga att ställa upp för en intervju. Slumpen föll sig så att vi fick en åldersfördelning bland revisorerna där en var relativt nyexaminerad, en revisor närmade sig pensioneringen samt att de två övriga var mitt i yrkeslivet.

3.3 Datainsamling

Med primärdata menas de data som forskaren själv samlar in. Insamlingen kan ske via besöksintervjuer, telefonintervjuer eller postenkäter (Wärneryd, 1990). Vår studie har genomförts med hjälp av en kombination av besöksintervjuer och en telefonintervju, vilket alltså utgör primärdata.

För att skapa en övergripande bild inom uppsatsämnet inleddes arbetet med att läsa litteratur, rapporter, artiklar och tidigare uppsatser. Göteborgs universitetsbiblioteks databaser Gunda och Libris har varit användbara tillsammans med FAR Komplet och Affärsdata. Sökord i databaserna var bl.a. *revision*, *audit*, *anmälningsplikt*, *profession*. De uppsatser som behandlade liknande ämnen har bidragit med värdefulla litteraturlistor. Vi har fått assistans av Ekonomiska bibliotekets personal för att finna fler källor.

3.4 Intervjumetod

När det gäller att samla information finns ett flertal metoder att välja mellan. Med direkt - metod avses deltagande observation i ett skeende, t.ex. att följa revisorn i hans dagliga arbete. En indirekt metod innebär att man försöker ta del av erfarenheter en annan människa har skaffat sig genom *sina* direkta observationer. Vi har intervjuat ett antal personer, vilket följer indirekt metod enligt Ekholm och Fransson (1984).

Frågemetoderna kan vara olika hårt styrda frågor och svar (Ekholm & Fransson, 1984). Vi valde den fria intervjuformen i och med möjligheter till fördjupning på intressanta punkter samt att respondenterna ges möjlighet att lämna fria svar. För att hålla intervjun inom studiens ramar tillämpades en generell intervjuguide bestående av ett antal tematiskt övergripande grundfrågor. Då vi ser intervjun som ett samspel där både intervjuaren och den svarande deltar som aktiva parter krävdes att hänsyn kunde tas till nya aspekter under intervjuens gång. Det innebar att frågorna kunde variera något samt att spontana frågor och följdfrågor formulerades. Intervjuaren hade ansvaret för samspelet i intervjun och såg till att styrningen gick mot relevanta områden.

En indelning i strukturerad eller ostrukturerad metod har att göra med hur noga man planerar informationsinsamlingen. I vår intervju hade revisorn frihet att lämna ett fritt svar, därför anser vi också att intervjun fokuserades mer på djupet än bredden.

I anslutning till intervjutillfällena sändes de övergripande frågorna ut till respondenterna och de fick då möjlighet att förbereda sig inför intervjun. Respondenterna bad att intervjuerna skulle anonymiseras, vilket vi också garanterade. Genom att anonymitet utlovades borde möjligheterna till sanningsenliga svar vara större. Revisorerna benämns som Adam, Bertil, Caesar och David i uppsatsen. Intervjuerna genomfördes som informella samtal där respondenterna uppvisade ett stort engagemang och generositet.

Tre av intervjuerna kunde ske på respektive revisors kontor. I förväg beslutades om en uppdelning så att den ena av författarna ställde frågor medan den andra förde anteckningar. Fördelarna med detta var att intervjuaren helt kunde fokusera på ämnet och att hålla en fruktsam dialog med respondenten. Den fjärde intervjun fick ske över telefon till respondentens hem p.g.a. hans sjukskrivning. Intervjuaren hade hörlurar under samtalet och hade därmed händerna fria så svaren kunde skrivas ner direkt på datorn.

3.5 Utvärdering av vald metod

Vår intervju baseras på den fria intervjuformen, där ett antal öppna frågor låg till grund för dialogen, där respondenten kunde lämna ett fritt svar. Vi tillämpade en övergripande intervjuguide för att hålla intervjun inom referensramarna.

Fördelen med öppna frågor, är att intervjuaren inte styr eller begränsar respondenten till i förväg bestämda svar och det ges utrymme att lämna utförliga och nyanserade svar. En nackdel kan vara att svaren blir svårare att tolka och jämföra sinsemellan, enligt B-E. Andersson (1985).

Inför varje nytt område som togs upp lämnades en kort introduktion. Detta för att underlätta för respondenten att skapa struktur och undvika förvirring, enligt tips i boken *Praktisk intervjuteknik* (Ekholm & Fransson, 1984) .

Fördelen med besöksintervjumetoden som utfördes i dialogform, är att situationen kan underlätta för att skapa förtroende mellan intervjuare och intervjuad och därmed ge möjlighet till bättre information. Vi kände oss mycket välkomna vid besöken och respondenterna svarade vänligt på alla våra frågor. En nackdel med intervjuformen kan vara att intervjuaren har en underliggande värdering som påverkar riktningen av undersökningen. Vi har strävat efter att hålla en hög objektivitet vid intervjutillfällena.

En av intervjuerna fick genomföras per telefon p.g.a. en revisors sjukskrivning. Fördelen med telefonintervju kan vara att den går fortare att genomföra, men i gengäld tappar intervjuaren den personliga kontakten som kan skapa förtroende. Intervjuaren blev dock mycket vänligt bemött och fick svar på alla frågor som ställdes.

3.6 Diskussion om studiens giltighetsanspråk

3.6.1 Inre och yttre validitet

För alla datainsamlingstekniker vill man veta hur väl de mäter det man vill mäta. För studiens giltighet avses den inre validiteten, enligt Eriksson och Wiedersheim-Paul (1999).

För att pröva frågorna har vi testat intervjuguiden på några personer i vår omgivning som är insatta i ämnet. För att ytterligare säkerställa den inre validiteten ställde vi kontrollfrågor till respondenterna där vi inte förstod svaret.

Yttre validitet visar hur generaliserbara resultaten från undersökningen är, d.v.s. hur tillämpliga resultaten är även i andra situationer. När det gäller generaliserbarheten, får det tas i beaktande att studien är begränsad. Studien omfattar endast ett mindre antal revisorer samt att samtliga intervjuade är stationerade i Göteborgsområdet.

3.6.2 Reliabilitet

Med reliabilitet menas hög tillförlitlighet och möjlighet till upprepbarhet, det vill säga att studien ska utesluta slumpinflytanden av olika slag (B-E. Andersson, 1985). Med reliabilitet tittar man på om undersökningen skulle ge samma resultat om den upprepades. Vi eftersträvade ett enhetligt förhållningssätt inför intervjuerna. Varje deltagare fick samma information innan intervjun påbörjades. Vi har undvikit att använda ledande frågor eller frågor som innehöll värderingar. För att kontrollera att frågorna inte ansågs ledande, lät vi bekanta insatta i ämnet, först få läsa frågorna. För att höja reliabiliteten för studien skickade vi efter varje intervju utskrifter av anteckningar till respektive respondent. Deltagaren fick därmed möjlighet att kommentera om någon misstolkning skett eller om revisorn ville förtydliga sig ytterligare. Där det fanns något oklart kring svaren ställdes kompletterande frågor. När det gäller uppsatsens analys och diskussion är det dock först och främst författarnas egna tolkningar som givit slutsatserna. Med anledning av det skulle därför en upprepning av studien antagligen inte visa på exakt samma resultat.

3.6.3 Objektivitet

Självklart har varje person en personlig referensram med egna värderingar färgade av livet, vilket i sin tur påverkar beteendet. Det är ofrånkomligt att värderingar påverkar ens uppfattning inklusive ens arbete med en utredning (Eriksson & Wiedersheim-Paul, 1999). Vi har dock strävat efter neutralitet i arbetet. Till exempel ska inte frågor som ställs verka ledande. Risken för att ställa ledande frågor och få felaktiga svar minskade i och med att vi använde oss av en intervjuguide där respondenten hade frihet att lämna ett helt öppet och så fylligt svar han ansåg vara av betydelse. Eftersom byråerna i två fall själva föreslagit lämplig revisor att intervjua samt att de övriga två är revisorer författarna själva har en yrkesmässig relation till, vet vi inte hur representativa revisorerna är mot om slumpen helt hade avgjort valet.

4 EMPIRI

I detta kapitel presenteras den information som framkommit vid intervjuerna som genomfördes i dialogform. Vi inleder med en kort presentation av respondenterna. Därefter redogör vi för respondenternas uttalanden i sex ämnesområden. Då villkoret vid intervjuerna var att uttalanden skulle anonymiseras är samtliga namn påhittade. Revisorerna benämns för klarhetens skull som Adam (A), Bertil (B), Caesar (C) och David (D). Kapitlet avslutas med en sammanfattning.

4.1 Revisor Adam

Revisor Adam arbetar som auktoriserad revisor sedan 1986 och är anställd på en av de fyra största byråerna. Adam arbetar i huvudsak mot ägarledda små och medelstora bolag. Företaget har cirka 1600 anställda medan man på detta kontor är cirka 160 medarbetare.

4.2 Revisor Bertil

Revisor Bertil är auktoriserad revisor sedan 1983 och är en av delägarna på byrån med 40 anställda. Han arbetar i först hand mot familjebolag och fåmansbolag, som varierar i storlek och omsättning. Bertil arbetar personligen inte med börsbolag.

4.3 Revisor Caesar

Revisor Caesar är anställd som revisor och har auktorisation sedan 1982. Caesar berättar att han inte kommer att förnya sin auktorisation när nästa 5-årsperiod går ut, han vill pensionera sig. Byrån har drygt 600 anställda och på Caesars kontor arbetar drygt 30 personer. Caesar arbetar mot ägarledda företag varav 90 procent är medelstora bolag. Arbetar personligen inte med börsbolag.

4.4 Revisor David

Revisor David fick sin auktorisation 2002. Han arbetar på en byrå med 350 anställda, i västra Sverige där han arbetar har man 100 personer anställda. David arbetar mot ägarledda små och medelstora bolag.

4.5 Intervjuer

Först kommer vi att redogöra för revisorernas attityder kring anmälningsplikten, därefter frågar vi om de anser att tystnadsplikten står i kontrast mot anmälningsplikten. I nästa fråga tar vi upp kompetensfrågan. Är det så att revisorn inte anser att han har tillräckliga kunskaper om anmälningsplikten, kan det spegla sig i den attityd han har till anmälningsplikten.

Att dessa aspekter är intressanta beror på att vi tror att en hel del av revisorernas resonemang i andra frågor i sin tur kan ge återsken i åsikter om anmälningspliktens vara eller inte vara.

Därefter kommer vi att få med revisorerna i debatten om huruvida anmälningsplikten betytt något för uppdraget och vem revisorn fokuserar på som uppdragsgivare. Frågan om en eventuell förändrad fokusering leder vidare till frågor om en eventuell förändrad yrkesroll.

4.5.1 Attityder till och effekter av anmälningsplikten

Revisorernas anmälningsplikt vid misstanke om brott infördes 1999. Kritik från revisorskåren har framkommit både före och efter införandet (Balans och BRÅ-rapporten). Vi frågade respondenterna vilken attityd de har till anmälningsplikten.

A är positiv till lagförändringen eftersom den bidrar till att höja kvalitet på redovisningen och revisorns uppgift är att granska och kontrollera. Funktionen ger ökad pondus i agerandet, och är bra för dess avskräckande effekt att begå oegentligheter. A uppfattar inte att någon större förändring skett, eftersom revisorerna tidigare också skulle anmäla brott, fast då till länsstyrelsen som avgjorde om anmälan skulle sändas vidare till åklagare. B är i huvudsak motståndare till anmälningsplikten som han anser är ett helt annat område som kräver en helt annan kompetens än dagens revisorer har. Trots det anser B att revisorerna uppgift har förtydligats och att de har stärkt sin position. C menar att anmälningsplikten är ett bra redskap som ger kraft bakom orden, men menar att juridisk kompetens saknas hos revisorerna för att få den effekt myndigheterna önskar. C betonar vikten av att informera kunden om vilka åtaganden som revisorn är skyldig till och vilka konsekvenser det medför om lagen inte hålls. Han menar att revisorn kan bli prickad om anmälan inte görs. D är positiv till lagen och tycker att uppgiften passar in i revisorsrollen och dess kontrollfunktion. Det ger kraft bakom orden. D har dock ingen egen erfarenhet kring anmälningsplikten och känner därför stor osäkerhet kring följderna av en felaktig anmälan.

Samtliga respondenter kan se positiva effekter av anmälningsplikten. En är att revisorerna kan sätta tyngd bakom orden om de upptäcker tveksamheter i revisionsarbetet, en annan är den stärkta positionen. C beskriver situationen: ”Vi har fått ett redskap där vi nu inte bara kan hota, utan vi kan också verkställa hoten.”

4.5.2 Tystnadsplikt i kontrast mot anmälningsplikt

Enligt BRÅ-rapporten är revisorernas främsta argument mot anmälningsplikten att den inkräktar på tystnadsplikten gentemot klienten. Vår fråga till respondenterna handlar om hur de resonerar kring om tystnadsplikten står i kontrast mot anmälningsplikten.

Respondent A svarar på frågan om tystnadsplikt kontra anmälningsplikt att han finner det ytterst viktigt att han har ”mycket på fötterna” innan en oren revisionsberättelse skrivs och att revisorn därmed bryter mot tystnadsplikten. Först vill A anlita experter och ta god tid på sig. Han vill formulera sin revisionsberättelse på ett tydligt sätt, vilket också krävs enligt lagen. B säger att om han skulle upptäcka att VD:n på företaget som revideras, vidtagit någon åtgärd som skulle skada bolaget och därmed ägarna, ”...då öppnar jag alla dörrar...”. B berättar att han tycker det var mer oklart innan anmälningsplikten kom, beträffande vad som ”gick att anmäla” med hänsyn tagen till tystnadsplikten. Samtidigt betonar B tydligt revisorernas dilemma i och med att de inte är utbildade inom brottsmål, han anser därför att han kan få svårt att avgöra när han ska göra en anmälan som bryter tystnadsplikten. C är den respondent som nämner informationsplikten mot kunden i sammanhanget och vikten av att informera klienten om revisorernas anmälningsskyldighet. C menar, att ”...har man väl informerat, är det lättare att anmäla och därmed också bryta tystnadsplikten”. Tystnadsplikten är viktig, därför eftersträvar C en dialog med klienten för att rätta till eventuella fel. D säger att det kan bli ett dilemma ”i gråzonen”, i gränsdragningarna där tystnadsplikt står i kontrast mot anmälningsplikt. D har också deltagit i en del diskussioner om detta på kurser i samband med att lagen trädde i kraft.

Tre av fyra respondenter säger sig inte se det som ett problem ifall revisorn skulle hamna i kläm mellan tystnadsplikt och anmälningsplikt. Alla respondenterna uppger att de är medvetna om att tystnadsplikten och dess skadeståndsansvar upphör vid anmälan om brott.

4.5.3 Kompetens, kunskap och utbildning kring anmälningsplikten

Nya uppgifter kräver ny kompetens. Här frågar vi respondenterna om vilken utbildning de fått kring anmälningsplikten, t.ex. juridisk utbildning.

Som auktoriserad revisor får revisor A, som arbetar på en av Sveriges större revisionsbyråer, ta ansvar för sin egen utbildning. För att hålla sig uppdaterad går A ett antal kurser varje år. Senaste kursen var en dagskurs angående anmälningsplikten, i den ingick dock inte information om revisorns skadeståndsansvar vilket A saknar kunskap om. A ser också ett svårt problem i och med tolkningen av lagtexten. Som exempel ger A, ”Vad betyder det när ett ekonomiskt brott är ”obetydligt””. A säger att det ingår viss juridik i de kurser revisorerna genomgår men att det ändå är nödvändigt att ta hjälp av specialister ibland. B som arbetar på en mindre revisionsbyrå har inte tillgång till någon ”utbildningsavdelning” som ser till kompetensutvecklingen på byrån. B:s byrå avsätter lika mycket tid på utbildning som de stora byråerna. De anlitar IREV eller så tar de in externa föreläsare. Han tycker inte att det är kurser i anmälningsplikten precis som har utmärkt kursutbudet de senaste åren, utan B har bara deltagit i någon endagskurs om anmälningsplikten.

På revisionsbyrån där C arbetar satsas det ordentligt på utbildning. C berättar att revisorerna får mycket internutbildning på olika platser i Sverige och utomlands. C säger att anmälningsplikten innebär att revisorerna måste sätta sig in i civilrätt. Företagets personal har gått en kurs i handelsrätt. D berättar att alla på revisionsbyrån följer en grundutbildning som sköts internt, därefter följer man en utbildningsmatris som revisorsnämnden har gett ut, där kurserna ges av IREV. D anser att utbildning kring revisorns skadeståndansvar måste profileras mer.

Alla respondenter är eniga om vikten av kontinuerlig kompetensutveckling för att kunna utöva sitt yrke. Trots att samtliga gått kurser och olika typer av vidareutbildning inom juridik och då framförallt anmälningsplikten, anser ingen sig ha den straffrättsliga kompetens som krävs för att helt avgöra när en anmälan ska göras.

4.5.4. Gjorda anmälningar

Då BRÅ-rapporten visar att det endast kommit in ett fåtal anmälningar enligt anmälningsplikten, styrdes vår diskussion in på hur situationen skulle se ut för att revisorn ska vara beredd att göra en anmälan.

För att skicka en anmälan till åklagare vill A vara mycket säker. A säger att de har kvalificerade kolleger i huset och en bolagsjurist i Stockholm att anlita när de behöver hjälp i samband med att upptäcka och avgöra oegentligheter i företagen. A har under sina snart 20 år som auktoriserad revisor endast skrivit fem orena revisionsberättelser. Att skicka en anmälan om ekonomisk brottslighet till åklagare anser B ligger utanför revisorrollen och dess kompetensområde. B har inte varit i den situationen ännu, men om han skulle råka ut för ett sådant fall skulle han kontakta en jurist först innan han vågar skicka iväg anmälan till åklagare. Anmälningsplikten är på gott och ont anser C, men han skulle rådgöra med en kollega innan han skickar in en anmälan. Någon anmälan har C inte skrivit själv men han har erfarenhet kring situationen då kolleger har gjort det. D har ingen erfarenhet alls av anmälningsplikten och har heller inte hört att någon anmälan förekommit på den byrå där han arbetar. D konstaterar att det antagligen inte är så vanligt.

Två av respondenterna berättade att anmälningsplikten lett till att de inledningsvis försöker välja bort oseriösa företag. Detta görs för att undvika eventuella framtida problem. Alla är överens om att de inte skulle göra en anmälan utan att ha konsulterat en kollega eller annan expert. Ett annat problem var, att en anmälan kan få stora konsekvenser för alla inblandade parter. Den innebär inte bara en förlorad klient för revisorn, utan även stora konsekvenser för företaget och dess intressenter. Två av våra respondenter känner sig osäkra beträffande vad skadeståndsskyldigheten innebär och samtliga respondenter anser sig inte ha tillräcklig straffrättslig kompetens för att avgöra när en anmälan är ett fall för åklagare.

4.5.5 Klientfokus

Intresset av att revisorerna fullgör sina uppgifter som oberoende granskare av företagen betonas både internationellt och i Sverige. I Sverige ska prövningen av oberoendet ske enligt analysmodellen. Det debatteras om att revisorerna rör sig från ett klientfokus mot en allt högre grad av samhällsfokusering bl.a. genom anmälningsplikts införande (Balans 10/2004). Vi frågar om anmälningsplikten har betytt något för revisionsuppdraget och vem revisorn fokuserar på i sitt dagliga arbete.

Respondent A anser att revisorernas uppgift är att se till att kvalitén på redovisningen är god och betonar att kvalitén är god i Sverige i jämförelse med andra europeiska länder där revisionsplikt inte föreligger för mindre bolag. I Sverige kan företagets intressenter känna sig trygga menar A. *”Skatteverket får in information för sin beskattning, trots att jag arbetar för klienten”* förtydligar A. B säger att han gör det enkelt för sig. *”Vem jobbar jag för? Det är ägarna som väljer mig och därför känner jag också att jag arbetar för dem. Men juridiskt sett är vårt uppdrag att vara oberoende mot samtliga intressenter.”* Förändringar i arbetet har skett de senaste åren, framförallt har dokumentationskraven blivit utförligare, menar C. Inriktningen har dock inte ändrats, *” Fortfarande står klienten i centrum, det är inget motsatsförhållande som råder.”* C berättar vidare, i och med att han arbetar som revisor i små och medelstora ägarledda företag innebär arbetet att han ofta hjälper till med klientens privatekonomi. Det är ett förtroendeuppdrag som C gärna tillhandahåller eftersom han, som han säger själv, *”placerar klienten i centrum”*. D erfar att revisorns ansvar har utökats, fast den ursprungliga yrkesrollen är i stort oförändrad. Han känner sig inte som skattemyndigheternas förlängda arm, han har ägarna i bolaget i fokus fortfarande.

Med revisorns brottsförebyggande uppgifter i och med anmälningsplikten tillsammans med kontrollfunktionen anser alla respondenter att de fokuserar på klienten och klientföretaget.

4.5.6 Förändringar som har skett under de senaste åren

När vi frågade respondenterna om det har inträffat några stora förändringar i yrkesrollen under de senaste åren, kom mycket att handla om ökade förväntningar och om klientförtroende.

Respondent A känner ett ökat förväntningstryck på revisorerna de senaste åren. *”Man tror att vi som revisorer ska kunna allt.”* A betonar att det då är viktigt att ha ett stort nätverk omkring sig för att ha tillgång till specialkompetens. Då A arbetar i ett stort bolag har han förmånen att ha denna specialkompetens inom organisationen.

Även B tar upp ett ökat förväntningsgap. Han anser att anmälningsplikten medför en förväntan om att revisorer ska kunna uttala sig om det mesta. B ser som ett problem med revisorsrollen idag att förväntningsgapet, mellan vad intressenten anser att revisorn ska göra och vad kompetensen medger att de kan göra, har ökat. C säger att dokumentationskraven har ökat, vilket i början upplevdes som något negativt för honom, för att senare övergå till något positivt. Det är p.g.a. ökad ekonomisk brottslighet som allt mer jobb läggs på revisionen samt att revisorer förväntas kunna och göra mer. I och med RS kommer också nya uppgifter. Det finns ett krav om fysisk närvaro vid lagerinventeringar hos klienter. Här berättar C om hur han ser sig själv räkna skruvar hos olika företag under nyårshelgen medan familjen sitter hemma och skålar in nya året!

C berättar också att det är viktigt att man arbetar utan att förstöra förtroendet, speciellt i de fall där revisorerna måste ha tillgång till mycket information för att kunna sköta uppdraget. C förtydligar: *”Det gäller att direkt informera klienten om en ny lag och att man som auktoriserad revisor måste följa den, annars riskerar vi påföljder.”* Även D nämner att dokumentationskraven ökat och att många nya lagar och rekommendationer tillkommit. *”Det krävs att man är mer påläst idag, vi arbetar i ett hårdare klimat.”* Precis som tidigare

respondenter upplever D att förväntningarna på revisorn har ökat i och med hårdare krav enligt nya regelverk och lagar.

Gemensamt för alla respondenter är att de anser att intressenternas förväntningar ökat de sista åren. Trots att samtliga talade om att de själva inte behövde kunna alla nya lagar och regler eftersom de kunde specialisera sig på en viss typ av företag, kände de av ett stigande tryck.

Nya regler om revision införs från årsskiftet 2004/2005, vilka innehåller en hel del nyheter som kommer att beröra revisorns arbete. Hur kommer ditt arbete att påverkas, undrar vi.

Med anledning av ett utökat krav på dokumentationen, har respondent A skickat ut ett uppdragsbrev till sina klienter med information om nya regler. A talar om revisorns viktiga uppgift att bidra till god redovisning och menar att införandet av ny redovisningsstandard (RS) medverkar till att höja kvalitén ytterligare i Sverige. B är positiv till de nya reglerna och tror att det kommer underlätta arbetet. Även han nämner uppdragsbrevet som innebär ett förtydligande av de ansvarområden som redan gäller. Uppdragsbrevet redogör för uppdragets innerbörd samt anger under vilken period uppdraget löper, byråerna har i och med det alltså skriftliga avtal med klienterna. Dessutom säger B att de är skyldiga att ta in en skrivelse i samband med årsredovisningen, där styrelsen uttalar sig om att inga ansvarsförbindelser eller okända tvister föreligger. C säger att de får ett merarbete när det gäller kravet att lämna icke-finansiell information. Framförallt ställs större krav på att revisorn måste sätta sig in i företagets verksamhet för att kunna utföra sitt uppdrag på ett korrekt sätt. Även här är det viktigt att informera klienten om förändringarna. Han tror att ny redovisningsstandard kommer att innebära ett merarbete första året men att det på sikt underlättar arbetet. D är kritisk till de nya förändringarna som innebär ökat arbete för revisorn och i förlängningen extra kostnader för företagaren. ”*Jag tycker att det är befogat att informationsplikten i årsredovisningen är utökad för publika företag men inte för de mindre som blir drabbade nu.*” D menar också att det är fler förändringar på gång som kan och bör ifrågasättas med hänsyn tagen till nytta ställd mot kostnader för de små bolagen.

Samtliga respondenter är överens om att de nya redovisningsreglerna innebär ett merarbete, åtminstone till att börja med. Ett ökat revisionsarbete kräver extra kostnader för företagen, vilket framför allt en av respondenterna var oroad över.

4.6 Sammanfattning

Här har vi tecknat ner svaren från respondenterna i tabellform för att få lättöverskådlighet.

Fråga	Adam	Bertil	Cesar	David
Attityd till anmälningsplikten	<i>För:</i> Höjer kvaliteten på redovisningen och ger pondus. Innebar ingen skillnad, anmälde till länsstyrelsen tidigare.	<i>För:</i> Har trots allt stärkt revisorns position. <i>Mot:</i> Det är inte revisorns roll, kräver en helt annan kompetens.	”På gott och ont” <i>För:</i> Bra redskap som ger kraft bakom orden. <i>Mot:</i> Juridisk kompens saknas.	<i>För:</i> Passar in och ger tyngd bakom orden.
Tystnadsplikt i kontrast mot anmälningsplikt	Inga problem men vill vara ordentligt säker på sin sak.	Inget problem, tydligare regler nu.	Inget problem, men viktigt att informera klienten.	Svårt vid gränsdragningarna, i gråzonen.
Kompetens, kunskap och utbildning	Får viss utbildning men kan även anlita specialkompetens	Ej utbildning inom brottsmål	Mer kunskap krävs	Har inte själv tillräcklig kunskap
Gjorda anmälningar	Har inte anmält. Ser ett problem i tolkningen av lagen. Jurist finns.	Ej anmält, skulle anlita jurist.	Ej anmält, skulle rådgöra med kollega först.	Har ingen erfarenhet av anmälningar alls.
Klientfokus	Arbetar för klienten.	Arbetar för ägarna.	Klienten i centrum, inget motsatsförhållande råder. Har ett förtroendeuppdrag.	Har ägarna i fokus.
Förändringar de senaste åren	Ökat förväntningstryck, ”Ska kunna allt”. Viktigt att ha tillgång till specialkompetens inom organisationen.	Ökat förväntningsgap med höga krav	Ökat dokumentationskrav och förväntningsgap. Viktigt att informera klienten ordentligt.	Ökat dokumentationskrav och förväntningsgap. Känner av ett hårdare klimat.

Tabell 1 Sammanfattning av empiri

5 ANALYS

I detta kapitel analyseras det insamlade materialet med utgångspunkt från den teoretiska referensramen. Kapitlet är indelat i följande teman: Attityder till och effekter av anmälningssplikten, Tystnadsplikt i kontrast mot anmälningssplikt, Kompetens, kunskap och utbildning kring anmälningssplikten, Gjorda anmälningar, Klientfokus samt Förändringar som skett under de senaste åren. I analysen kommer vi att komplettera med egna kommentarer.

5.1 Analys

5.1.1 Attityder till och effekter av anmälningssplikten

Vår studie visar att meningarna går isär beträffande anmälningssplikten. Två av respondenterna svarar att de tycker det finns poänger med anmälningssplikten eftersom de tror den kan höja kvalitén på svensk redovisning. De anser också att anmälningssplikten går att kombinera med kontrollfunktionen. En revisor tycker dock att uppgiften att leta efter ekonomiska brott inte tillhör deras normala arbetsuppgifter. Han kan ändå se nyttan av den och kan på så sätt acceptera och till och med tycka det är bra att den finns. En respondent tycker anmälningssplikten inte alls passar in i revisorsrollen.

Här stämmer vår studie väl överens med vad BRÅ fastställer i sin rapport 2 004:4. Enligt BRÅ är det fortfarande många som är kritiska mot anmälningssplikten eftersom den strider mot deras egen uppfattning om revisorsrollen och yrkesidentiteten. Dock har kritiken mildrats de senaste åren, vilket BRÅ tror beror på att den nya lagstiftningen visat sig endast i liten grad påverka rutinerna vid revision. En revisor kan vara motståndare till anmälningssplikten men utnyttja den för att bättre kunna sköta sitt arbete, fastslår BRÅ vidare.

Vår studie pekar på att anmälningssplikten inte medfört några större förändringar i yrkesrollen. Anledningen till detta är helt enkelt att våra revisorer inte direkt varit i kontakt med några brott. Den respondent som arbetar på en stor byrå och hade mest erfarenhet av frågor kring anmälningssplikten, var tydligast med att förklara att ingen stor förändring skett. Skillnaden nu mot före anmälningssplikten är att revisorerna nu måste avgöra om anmälan ska lämnas till allmän åklagare. Tidigare sändes anmälan till Länsstyrelsen som avgjorde om saken skulle gå vidare.

Samtliga respondenter är eniga i att anmälningssplikten är svår att handskas med eftersom den medför svåra bedömningsfall. I kapitel 5.1.3 *Kompetens*, framkommer en förklaring till detta. Det saknas tillräcklig juridisk kompetens för att kunna avgöra när ett brott ska anmälas till åklagare. Att sedan anmälningssplikten haft positiva effekter är respondenterna eniga om. Det främsta argumentet är att de kan sätta kraft bakom orden när de upptäcker tveksamheter i revisionsarbetet. Här framkommer att det är utbildningen som brister och som skapar en osäkerhet hos revisorerna. Vi tror att med en förbättrad utbildning skulle man minska osäkerheten hos revisorerna och de skulle kunna göra ett bättre jobb åt klienterna men också åt myndigheterna.

5.1.2 Tystnadsplikt i kontrast mot anmälningsplikt

Tystnadsplikten måste följas för att en klient ska känna förtroende för revisorn och vara villig att lämna de uppgifter om bolaget som behövs. Dock bryts tystnadsplikten av ett antal regler varav anmälningsplikten är en. Revisorn har svårt att utföra sitt arbete om inte tystnadsplikten finns menar Santesson (2002).

Enligt BRÅ:s rapport (2004) var ett av revisorernas främsta argument mot anmälningsplikten att den inkräktar på tystnadsplikten gentemot klienten. Här skiljer sig vår studie och tidigare forskning åt. Problem med att kunna hantera tystnadsplikt mot anmälningsplikt såg tre av fyra respondenter inte som någon svårighet. Respondenterna menade att har revisorn bara ett gediget underlag för beslutet, blir det inga problem. Vår fjärde respondent såg ett visst dilemma i gränsdragningen mellan plikterna.

Den som anlitar en revisor för ett revisionsuppdrag, köper en tjänst som definitionsmässigt skall präglas av objektivitet, revisorn säljer trovärdighet. I trovärdigheten ligger att den tjänst klienten betalar för, kan innebära att redovisningen underkänns och att klienten därmed kritiserar offentligt (Markland, 1989).

Samtliga intervjuade revisorer i vår studie är väl medvetna om tystnadsplikten och dess undantag. Enligt respondenterna ligger inte problemet i att avgöra om tystnadsplikten ska brytas. Problemet ligger snarare i att komma fram till om revisorn har rätt i sin misstanke om brott. Går det att konstatera att det är en ekonomisk oegentlighet som upptäckts är det självklart att bryta mot tystnadsplikten. Denna inställning var alla eniga om. C vill gärna ha en dialog med klienten som kan få möjlighet att rätta till felen för att slippa en anmälan. Det kan vi tänka oss gäller för samtliga respondenter.

5.1.3 Kompetens, kunskap och utbildning kring anmälningsplikten

I BRÅ:s rapport framgår att en del kritik mot anmälningsplikten bottnar i brist på straffrättslig kompetens. Det var knappt en fjärdedel som ansåg att de besitter tillräcklig kompetens. Detta stämmer även in på vår studie där samtliga respondenter anser att de saknar tillräcklig juridisk kompetens för att kunna avgöra när ett brott ska anmälas till åklagare. Trots att de alla har deltagit i seminarium och kurser där anmälningsplikten har berörts eller varit i centrum, anser de ändå att det krävs ytterligare utbildning för att kunna hantera frågor om anmälningsplikten på ett bra sätt.

Det framkom även i rapporten från BRÅ, att revisorerna säger sig generellt vilja ha större säkerhet när det gäller tolkningen av grad av misstanke "kan misstänkas", vid vilken lagstiftningen ålägger en revisor att göra en anmälan. I vår studie framkom också att lagtexten är svårtolkad då en av respondenterna belyste svårigheter i tolkning av att det ekonomiska brottet är "obetydligt".

För att kompensera den egna bristen på straffrättslig kompetens talar respondenterna om att de kan anlita expertis. Tillgängligheten för specialistkompetens varierar dock beroende på revisionsbyråns storlek. Arbetar revisorn på en av de fyra största byråerna finns juridisk specialistkompetens inom företaget eller organisationen, medan de som arbetar vid en liten byrå måste söka hjälp utanför företaget.

Hjälp finns att söka inom de olika branschorganisationerna FAR och SRS, vars uppgift är att utveckla och stödja sina medlemmar. VD:n för det samägda utbildningsföretagets IREV anser att de tillhandhåller aktuella kurser uppdaterade efter nya lagförslag. Två av respondenterna berättar att de gått på kurser genom IREV men att det inte gav dem tillräcklig fördjupad kunskap.

Skadeståndsskyldigheten är våra respondenter medvetna om, men vad det innebär konkret för revisorn saknas det kunskap om. Enligt FAR (2004) kan revisorn drabbas av skadeståndsanspråk vid utlämnande av information som skadar bolaget. En anledning till att revisorerna i vår studie inte är insatta i skadeståndspråget kan bero på att de inte själva direkt varit utsatta för anmälningar. Här måste den utbildningsansvarige ta på sig kritik, givetvis måste revisorerna ha kunskap om vilka risker de är utsatta för. Alltså bör här satsas på utbildning.

5.1.4 Gjorda anmälningar

Det är främst ur ett brottsförebyggande perspektiv som revisorernas anmälningsplikt är en intressant fråga. Enligt BRÅ:s rapport (2004) är endast ett fåtal anmälningar gjorda. En anledning enligt rapporten, kan vara att revisorerna till följd av lagstiftningen blivit mer försiktiga med vilka företag de kan tänka sig ha som klienter.

Vår studie visar att två av respondenterna är försiktiga och tar uppdraget endast om de konstaterat att företaget är seriöst. Därmed undviker de problem som kan tvinga till anmälningar. Att revisorerna utvärderar sina klienter kan tala för att det kommer att bli svårare för en oseriös företagare att komma ut på marknaden.

Ingen av våra respondenter har hamnat i en situation där de behövt anmäla en klient. Att hamna i situationen där revisorn ska tolka lagstiftningen, alltså ta ställning till om en anmälan ska göras, ansågs vara ett problem. Som en respondent sa, *"Problemet ligger i tolkningen, hur stark är graden av misstanke när en klient "kan misstänkas" ha begått ekonomiska oegentligheter?"*.

Ett annat problem enligt respondenterna var, att en anmälan kan få stora konsekvenser för alla parter. Den innebär att klienten är förlorad för revisorn tillsammans med stora konsekvenser för företaget och dess intressenter. En felanmälan som bidrar till att skada företaget medför att revisorn blir skadeståndsskyldig, enligt FAR. Bland våra respondenter fanns osäkerhet beträffande vad skadeståndsskyldigheten innebär.

Samtliga respondenter anser sig inte ha tillräcklig straffrättslig kompetens för att avgöra när en anmälan är ett fall för åklagare.

Om det är så att man från myndighetshåll vill se en minskad ekonomisk brottslighet, pekar studien på ett stort behov av utbildning med inriktning på straffrättslig bedömning speciellt inriktad på revisorer. Även om samtliga respondenter påpekar att de kan anlita expertis, antingen inom organisationen eller från externt håll, kom studien fram till att ett stort behov finns hos revisorerna av att få ett bättre fundament för det dagliga arbetet.

5.1.5 Klientfokus

Enligt FAR (2004) har revisionen stor betydelse för ägarna. Men det kan också vara många andra som givetvis är lika angelägna om att få trovärdig ekonomisk information om företaget, inte bara i de stora företagen utan även i små och medelstora företag.

Revisorn utses av ägarna, ”*Det är också för ägarna jag, som revisor, arbetar*”, säger en av våra respondenter. Han pekar på sina goda och ofta långvariga relationer med klienterna. Som revisor i familjeföretag får han även hjälpa till med klienternas privatekonomi. Här måste man dock vara vaksam på att en alltför stor fokusering eller personlig relation till klienten kan vara ett hot mot revisorns oberoende roll.

En alltför personlig relation kan påverka revisorns förmåga att utöva professionell objektivitet och granskning menar Johnstone et al (2001). Det är naturligt för revisorn att fungera som rådgivare åt sina klienter men revisorns opartiskhet och självständighet får inte äventyras, menar FAR. Vidare säger FAR att revisorn måste avstå från uppdraget om det finns omständigheter som kan störa förtroendet för opartiskhet eller självständighet. Johnstone et al (2001) menar att revisorns oberoende är den mest fundamentala och väsentliga tillgången en revisor har för att utföra sitt yrke professionellt.

Anmälningsplikten ses som ett hot mot goda relationer, enligt BRÅ:s rapport. Rapporten visar också att kundrelationerna verkligen har påverkats, om än i mycket låg grad. Att påverkan är låg förklaras med att anmälningsplikten inte är spridd och därmed inte heller kunnat ge någon större påverkan. Att anmälningsplikten inte påverkat relationen till klienterna, är respondenterna i vår studie överens om.

Samtliga respondenter är eniga, att trots kontrollfunktionen tillsammans med anmälningspliktens införande, anser de att de arbetar för och fokuserar på klienten. Här kan vi dock konstatera att det ännu är väldigt få av företagen som fått information om anmälningsplikten, samtidigt som ingen av våra respondenter har någon egen direkt erfarenhet av anmälningsplikten. Efterhand som informationen om revisorns anmälningsplikt sprids kan emellertid konsekvenser komma att bli synliga. Om konsekvenserna kan ha inverkan på klientrelationen och klientfokuseringen kan vi inte säga ännu, i vår studie har vi dock inte kunnat konstatera något sådant.

5.1.6 Förändringar som skett under de senaste åren

Revisorns roll är föränderlig då det är trycket från bl.a. samhället som styr revisorerna mot nya riktningar. Det är där nya förväntningar skapas på vad revisorerna kan utföra, menar Michael Power (1997). Även Fant (1994) har liknande åsikter. Revisionen och revisorns roll är under ständig förändring, vilket beror på att intressenternas krav och förväntningar på revisionen varierar. Alla intressenter är beroende av tillförlitlig ekonomisk information, dock på olika sätt, vilket skapar förväntningar på revisorn, menar FAR (2004).

Internationellt men även i Sverige har stora förändringar skett de senaste åren. Det beror på de internationella redovisningsskandalerna och ökad ekonomisk brottslighet, erfar en respondent som känner av det ökade förväntningstrycket. Fant (1994) anser att förväntningar på revisionen i kombination med brist på kunskap om faktorer som begränsar den praktiska revisorsinsatsen, tar sig uttryck i förväntningsgap.

Det är just dessa förväntningar som tre av våra respondenter anser vara den största och svåraste förändring som skett de senaste åren. De känner trycket på att som revisorer ska de kunna "allt". De senaste årens förändringar har inneburit nya arbetsuppgifter utöver den vanliga kontrollfunktionen för revisorerna. Bland annat har dokumentationskraven blivit strängare. Respondenterna resonerar om att en förutsättning för att klara av rollen som revisor idag är man är mer påläst och att man får fortlöpande kompetensutbildning.

Införandet av en ny redovisningsstandard (RS) innebär en hel del förändringar för revisorn. Enligt FAR kommer granskningsuppdraget att utökas. Detta innebär t.ex. att genom ett ökat dokumentationskrav ska uppdragsbrev skrivas med varje klient, det finns krav på revisorns närvaro vid varulagerinventering när lagervärdet når en viss andel av omsättningen och revisorerna behöver ha tillgång till mer info från företagets redovisning.

Bland våra respondenter råder det delade meningar om hur RS har påverkat och kommer att påverka revisorerna. Det ökade dokumentationskravet var alla medvetna om, men det ifrågasattes inte. Med information till klienten kommer det inte att påverka relationerna. Tre respondenter är positiva till förändringen och tror att det i ett inledande skede kommer att öka arbetsbördan men att RS senare kommer att underlätta revisionsarbetet. En respondent ser en fara i att revisionskostnaderna ökar, speciellt för de små företagen. Kritik riktades mot rekommendationen om den fysiska närvaron som krävs vid viss lagerinventering. Från revisorernas sida påverkar det arbetsbördan ordentligt då mer kunskap om lagerhantering krävs tillsammans med ökad tidsåtgång - som också blir kostnader för klienten.

Utbildningsfrågan kom inte upp i denna diskussionen, kompetensen för de nya uppgifterna fanns eller kunde införskaffas utan problem. Revisorerna såg mer det orimliga i att kunna avsätta mer tid för att närvara vid lagerinventering hos sina klienter. Samtidigt hystes en viss oro för hur de små företagen skulle klara ökade kostnader.

6 SLUTSATSER

Vi kommer i detta kapitel dra slutsatser utifrån våra syften och analyser som gjorts i tidigare kapitel. Vårt syfte med studien var att undersöka om revisorer, i vårt fall med uppdrag hos små och medelstora företag, ser eventuella konsekvenser av lagändringen, som innebär en anmälningsplikt vid misstanke om brott hos den klient där han utför sitt uppdrag. Hur klarar revisorn balanseringen mellan klient och intressent?

6.1 Slutsats / diskussion

När vi påbörjade vårt arbete med uppsatsen antog vi att revisorerna ändrat fokusering. Från att ha fokuserat på klienten som uppdraget utförs åt, trodde vi att lagen om anmälningsplikt skulle innebära att revisorn skiftar över mot en viss grad av samhällsfokusering. Vi hade en känsla av att samhällsuppdraget kunde föra med sig att revisorerna skulle känna sig mer som en slags ”poliser” under revisionsuppdraget. Det skulle i så fall kunna påverka klientrelationen. Vår studie har kommit fram till att anmälningsplikten inte påverkat revisorerna och det har definitivt inte inneburit att revisorerna ändrat fokus, från ett klientfokus till en samhällsfokusering.

Att leta brott tillhör inte revisorns normala arbetsuppgifter, menar man. Trots detta ser revisorerna ändå en viss nytta med lagen, t.ex. att det höjer kvalitén på redovisningen. Största fördelen ser revisorerna i att använda anmälningsplikten som ett kraftfullt verktyg vid svårhanterliga situationer. Även BRÅ:s rapport kom fram till att revisorerna kan sköta sitt arbete bättre efter lagändringen.

Vi konstaterar dock att våra revisorer inte är eniga om att anmälningsplikten alltid är ett redskap som passar in i revisorns verktygslåda. Det finns ett motstånd mot lagen trots att anmälningsplikten inte har medfört några större förändringar på yrkesrollen. En anledning till motståndet kan bero på osäkerheten revisorerna påtalar inför bedömning om en anmälan ska göras eller ej. Här saknas juridisk kompetens i straffrättslig bedömning.

Tystnadsplikten måste följas för att en klient ska känna tilltro, säger FAR. Ett av BRÅ-rapportens främsta argument mot anmälningsplikten var att den inkräktar på tystnadsplikten. Vår studie visar att tre av fyra inte såg detta som ett problem. Respondenterna menar att när man väl har konstaterat att misstanken stämmer, finns det inget hinder för att bryta mot tystnadsplikten. Det visar sig att det stora problemet ligger i avgörandet beträffande om misstankegraden är tillräckligt stark för en anmälan, alltså att komma fram till om man hade rätt i sin misstanke om brott.

Både BRÅ:s rapport och vår egen studie visar att det brister i den straffrättsliga kompetensen bland revisorerna. Trots att respondenterna deltagit i utbildning kring anmälningsplikten samt andra kurser med inriktning på juridik, råder en stor osäkerhet. FAR:s handbok beskriver regelverket angående revisorns anmälningsplikt, men någon närmare analys av hur revisorn skall uppfylla de krav som ställs på honom i praktisk tillämpning finns emellertid inte.

Branschorganisationerna FAR och SRS har till uppgift att utveckla och stödja sina medlemmar. Två av respondenterna berättar att de deltagit i ett flertal kurser genom IREV men att det inte räckt till. Kanske borde man redan i grundutbildningen på högskolenivå lägga in mer straffrättslig utbildning.

Skadeståndskyldigheten är respondenterna medvetna om, men vad den innebär konkret för revisorn saknas det kunskap om. Det finns en stor osäkerhet inför, som de själva säger, revisorernas bristande straffrättsliga kompetens. Svårtolkad lagtext samt att kunskap saknas kring vilket skadeståndsansvar revisorn har, är andra bidragande orsaker som alla tillsammans skapar en känsla av rådvillhet och även visst missnöje.

Om det är så att man från myndighetshåll vill se ett bättre resultat i kampen mot den ekonomiska brottsligheten genom att revisorerna blir bättre på att upptäcka oegentligheter, pekar studien på ett stort behov av utbildning med inriktning på straffrättslig bedömning speciellt anpassad för revisorers kunskapsbehov.

Enligt BRÅ:s rapport (2004) är endast ett fåtal anmälningar om ekonomisk brottslighet gjorda. Vår studie visar att revisorerna undviker att utsätta sig och klienten för obehag genom att hålla sig borta från situationer där anmälan behöver göras. De problemen revisorn vill slippa konfronteras med är flera, t.ex.

- att tvingas ta beslutet att klienten kan misstänkas för en brottslig handling
- att tvingas ta beslutet om misstankegraden kan anses vara tillräckligt stark enligt lagen för att en anmälan måste göras
- att tvingas ta ett beslut som innebär att klienten är förlorad, oavsett utgång av anmälan
- att tvingas ta beslutet som kan innebära ett skadeståndskrav från klienten om det visar sig vara fel

Ett sätt att undvika att hamna i en situation där anmälan måste göras är att revisorn accepterar uppdrag enbart från seriösa företag. Detta kan medföra att oseriösa företag får svårare att etableras. Ett annat sätt är att förmå klienten att rätta till uppkomna fel inom de två veckor som lagen föreskriver.

Anmälningsplikten ses som ett hot mot goda relationer, enligt en respondent i BRÅ:s rapport. Vår undersökning visar att relationen mellan revisor och klient inte har påverkats sedan anmälningsplikten infördes. Respondenterna kan inte i något fall se att klientrelationen har förändrats. Samtliga respondenter är eniga om, att trots anmälningspliktens införande som medför att de tvingas utföra myndighetsuppdrag samtidigt med klientuppdraget, arbetar de ändå först och främst för klienten.

Informationsflödet från klienten till revisorn har inte har minskat. Anledning till detta kan vara att revisorn informerar sina klienter om anmälningsplikten bara när det blir nödvändigt. Då revisorerna i vår studie endast har ringa erfarenheter inom området innebär det att endast få företag har kännedom om anmälningsplikten. Därför är det kanske för tidigt att uttala sig om vilka följder anmälningsplikten får på klientrelationen. Anmälningspliktens eventuella verkningar har inte fått någon genomslagskraft ännu då kunskapen om lagen inte är spridd.

Redovisningsskandalerna och den ökade ekonomiska brottsligheten har lett till stora förändringar de senaste åren. Detta har resulterat i ökat förväntningstryck. Det är just dessa förväntningar som våra respondenter anser vara den största förändring som skett de senaste åren. Det mest aktuella just nu är införandet av den nya redovisningsstandarden. Som vi tidigare sagt har inte anmälningsplikten inneburit ändrad fokusering för revisorerna.

Däremot kan vi se en risk för detta genom nya lagförslag som får bättre genomslagskraft och berör fler företag, till exempel Redovisningsstandard i Sverige (RS). Det är för tidigt att dra några slutsatser kring RS eftersom reglerna nyss införts. Vi kan dock genom vår studie förutse några möjliga konsekvenser. Följder vi ser är t.ex. ökade dokumentationskrav och ökad insyn i företagets redovisning. Det medför större kostnader för något klienten inte vill ha (enligt respondent i studien). En risk med detta kan vara att synen på revision och revisor blir negativ. Revisorerna kan komma att uppfattas som ”småpolisier” i och med alla extra kontroller och regler som införs.

Bland våra respondenter råder det delade meningar om hur RS har påverkat och kommer att påverka revisorerna. En sak som framkom var dock att en förutsättning för att klara av rollen som revisor idag är att man är mer påläst och att det ges fortlöpande kompetensutbildning. Respondenterna återkommer flera gånger till behovet av fortlöpande utbildning och kompetensutveckling. Hela studien pekar på ett och samma genomgående problem med anmälningsskyldigheten, vilken alltså har funnits sedan 1999. Fortfarande finns inte relevant utbildning att tillgå. Här måste en kraftsamling ske

Det är ett stort ansvar de lagstiftande myndigheterna lägger på revisorerna, ett alltför stort ansvar enligt respondenter i vår studie. Det framträder klart att det framför allt är den bristande sakkunskapen som bidrar till en negativ atmosfär kring lagändringen. Med en effektivare utbildning skulle man öka tryggheten och säkert även förändra inställningen till anmälningsplikten. Samtliga respondenter menar att de kan anlita expertis vid speciella situationer, men det finns ett stort behov att få ett bättre fundament för det dagliga arbetet.

Revisorernas överkliga paradox, vad de får göra och vad de ska göra, påverkas av vad intressenterna förväntar sig få ut av revisionen. I dagens samhälle skiftar och ökar förväntningarna, vilket våra respondenter var eniga om och som de ansåg vara ett stort bekymmer.

Vi tror att revisorerna i framtiden kommer att tvingas ändra fokus, men att anmälningsplikten inte är anledningen till det utan att det är andra faktorer som kommer att ligga till grund för detta.

6.2 Förslag till fortsatta studier

Andra faktorer än anmälningsplikten kan komma att påverka revisorns fokusering i framtiden. Ett förväntningsgap finns enligt våra respondenter och ökande krav kommer att innebära ytterligare glapp i förväntningsgapet. Här kunde det vara intressant att studera om införandet av Svensk Redovisningsstandard (RS) ger några konsekvenser av betydelse för revisorernas yrkesroll och klientfokusering.

Vi har gjort vår studie utifrån revisorernas perspektiv, man skulle kunna göra en liknande studie utifrån klienternas perspektiv. Här skulle man kunna undersöka vilken åsikt klienterna har om anmälningsplikten och vad de anser om lagen har påverkat revisorernas fokusering samt vilken inverkan det fått i så fall.

Studien skulle också kunna göras en gång till om några år för att undersöka om informationen om anmälningsplikten spridit sig till klienterna. Man kan också undersöka om revisorerna fått mer relevant utbildning och därmed känner sig säkrare i sin roll. Studien skulle kunna undersöka om detta medfört någon påverkan på revisorns klientfokusering.

KÄLLFÖRTECKNING

Tryckta källor:

- Andersson, B-E. (1985). *Som man frågar får man svar*. Stockholm: Rabén & Sjögren
- Andersson, J-O. (1999). *Redovisning och beskattning*. Malmö: Liber-ekonomi
- Backman, J. (1998). *Rapporter och uppsatser*. Lund: Studentlitteratur
- Ejvegård, R. (2003). *Vetenskaplig metod*. Lund: Studentlitteratur
- Ekholm, M. & Fransson, A. (1984). *Praktisk intervjuteknik*. Stockholm: AWL, GEBERS
- Eriksson L.T., & Wiedersheim-Paul F. (1999). *Att utreda, forska och rapportera*. Malmö: Liber-Ekonomi
- Fant, J-E. (1994). *Revisorns roll - en komparativ studie av revisorers, företagsledares och aktieägares attityder till extern revision i Finland och Sverige*. Helsingfors :Svenska Handelshögskolan
- FAR, (1993). *Revisorn – en antologi 1923-1993*. Auktoriserade Revisorers Serviceaktiebolag
- FAR, (2004). *FAR:s Revisionsbok*. Stockholm: FAR Förlag AB. Benämns: (FAR, 2004).
- FAR, (2004). *Ekonomiska brott i aktiebolag*. Stockholm: FAR Förlag AB. Benämns: (FAR Ek brott, 2004).
- Hayes, R., Schilder, A., Dassen, R. & Wallage, P. (1999). *Principles of Auditing: An international perspective*. Berkshire.England: McGraw-Hill.
- Nationalencyklopedin* (1992). Höganäs: Bra Böcker
- Power, M. (1997). *The Audit Society: Rituals of Verification*. Oxford: Oxford Univ.Press
- Samuelsson, L. (2003). *Controllerhandboken*. Uppsala: Nya Almqvist & Wiksell Tryckeri
- Thorell, P. (2002). *Företagets redovisning (3:e rev uppl)*. Uppsala: Iustus Förlag
- Wärneryd, B. (1990). *Att fråga: om frågekonstruktion vid intervjuundersökningar och postenkäter*. Örebro: Statistiska Centralbyrån.

Artiklar och rapporter

- Andersson, P-O.(2002, september,17). "Kan vi få ett svenskt Enron". www.bankrattsforeningen.org.se
www.di.se
- Andersson, N. & Hamilton, J. (HT 1998) "Revisorns roll i kampen mot ekonomisk brottslighet". Kandidatuppsats, Handelshögskolan i Göteborg.
- Appelgren, F. & Kjellström, H. (HT 2002). *Revisionens utveckling under de senaste tio åren - En studie av en prispressad bransch*. Magisteruppsats, Handelshögskolan i Göteborg
- Brandinger, R., & Linghede, T. (2004, oktober, 10). *Kan man lita på revisorer?* Svenska Dagbladet
- BRÅ-rapport (2004:4). *Revisorernas anmälningskyldighet*. Stockholm. Brottsförebyggande rådet.

Ekobrottsmyndigheten (2003a). *Vissa praktiska tillämpningsfrågor med anknytning till en revisors åtgärder vid misstanke om brott* (PM). Stockholm: Ekobrottsmyndigheten

Ekobrottsmyndigheten (2003b). *Revisorernas skyldigheter vid misstanke om brott* (PM). Stockholm: Ekobrottsmyndigheten

Eriksson, J. & Tjäder, Å. (HT 2003). *Hur hanterar revisorer på små byråer anmälningsplikt vid misstanke om brott? En liten survey-undersökning med sex revisorer*. Magisteruppsats, Luleå Tekniska Universitet

Flening, B. (2004). *Nya krav på revisorers kunskap om miljö och sociala förhållanden*. Balans nr 10

Flesher, D.L. & Flesher, T.K. (1986) "Ivar Kreuger's Contribution to U.S. Financial Reporting" *The Accounting Review*

Gripenberg, P. (2003, februari, 19) *Skandiachefernas fallskärm 106 miljoner*. www.dn.se

Johansson, L. (2004, mars, 18) *Mångmiljonsvindel mot Uddevallahem*. www.dn.se

Johnstone, K., Sutton M.H., & Warfield., T.D. (2001) *Antecedents and Consequences of Independent Risk: Framework for Analysis*. American Accounting Association Accounting Horizons Vol 15 No 1 March 2001 pp 1-18

Justitiedepartementet (1998). *Ändringar i lagen om åtgärder mot penningtvätt m.m* (PM). Stockholm: Justitiedepartementet (Prop. 1998 99:19)

Karlsson, S., Larsson, A. & Shibrú, G. (VT 2003). *Anmälningsplikt vid misstanke om brott- en studie om revisorer i Göteborg*. Magisteruppsats, Handelshögskolan i Göteborg.

Korsell, L. & Engerstedt, U. (2004). *Revisorernas anmälningsskyldighet - från "clientfokus" mot "public interest"*. Balans nr 10

Markland, B. (1989). *Verktyg som måste se olika ut*. Balans nr 6-7

Markland, B. (1991). *Hur man åker taxi utan att råka i olycka*. SVEREV-Nytt.

Power, M. (1997). *Auditing liability in context*. *Accounting, Organisation and Society*, Vol 23 No 1 pp77-79

Santesson, S. (2002). *Tystnadsplikt och god revisorssed*. www.far.se/balans/tystnad

Föreläsning

Marton, J. (2004, oktober, 2) Handelshögskolan i Göteborg

Internet

www.deloitte.se, 041128

www.dn.se, 041208 samt 050103

www.far.se, 041125, 041214 samt 050103

www.irev.se, 041210

www.revisorsamfundet.se, 050102

Mailkontakt

Arvidsson, Gunilla. Revisorsnämnden, 2004-11-29
Sahlin, Christina (VD). IREV, 2004-11-25

Intervju

Intervju 1: Auktoriserad revisor A, 2004-11-29
Intervju 2: Auktoriserad revisor B, 2004-11-30
Intervju 3: Auktoriserad revisor C, 2004-12-01
Intervju 4: Auktoriserad revisor D, 2004-12-02