



Handelshögskolan  
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET

---

# ANMÄLNINGSPLIKT VID MISSTANKE OM BROTT

– *En studie om revisorer i Göteborg*

---

**Magisteruppsats i Externredovisning  
Företagsekonomiska institutionen  
Vårterminen 2003**

**Handledare: Marcia Halvorsen**

**Författare: Sara Karlsson  
Anna Larsson  
Getnet Shibru**

## **FÖRORD**

*Denna uppsats är skriven som en avslutande del av våra magisterstudier inom externredovisning vid Handelshögskolan i Göteborg. Att skriva denna uppsats har varit mycket givande och lärdomsrikt och vi vill här tacka de personer som gjort det möjligt för oss att genomföra uppsatsen.*

*Ett stort tack ger vi vår handledare Marcia Halvorsen, som har gett oss mycket feedback och alltid funnits tillhands. Vi vill även tacka de revisorer som tog sig tid att ställa upp i enkätundersökningen trots pressat schema, samt kammaråklagaren vid Ekobrottsmyndigheten för en givande intervju. Slutligen tackar vi de personer som under uppsatsskrivandet ställt upp och läst uppsatsen och gett sina kommentarer.*

**Göteborg, 2003-06-11**

**Sara Karlsson, Anna Larsson & Getnet Shibru**

## SAMMANFATTNING

De senaste årens redovisningsskandaler har gjort att revisorns roll blivit ifrågasatt och detta väckte vårt intresse för att se vad som innefattas i revisorns roll. Särskilt intressant fann vi att titta närmare på den anmälningsskyldighet som ålades revisorer från och med 1 januari 1999.

Vi ämnar med denna uppsats klargöra hur revisorns roll påverkas av lagregeln om anmälningsskyldighet vid misstanke om brott, samt kartlägga inställningen till anmälningsskyldigheten bland revisorer. Vi avser även att utröna hur lagtexten tolkas av revisorer, för att på så sätt se hur väl revisorers tolkning överensstämmer med Ekobrottsmyndighetens tolkning. Huvudsyftet med uppsatsen är att utreda om ovan nämnda förhållanden skiljer sig åt beroende på revisionsbyråns storlek.

Uppsatsens ansats var en enkätundersökning med 21 revisorer på revisionsbyråer i Göteborg, där vi hade ett bortfall på fem stycken. Revisionsbyråerna delades in i tre olika kategorier: stora, medelstora och små. Dessutom gjordes en intervju med en kammaråklagare på Ekobrottsmyndigheten i Göteborg för att diskutera det resultat som framkommit i enkätundersökningen. Vi kom i vår studie fram till följande slutsatser:

- Anmälningsskyldigheten har inte påverkat revisorsrollen i någon större utsträckning.
- Revisorers inställning till anmälningsskyldigheten är övervägande neutral eller negativ.
- Revisorer brister i tolkningen av centrala delar i lagtexten och tolkningen skiljer sig även åt mellan revisorer och Ekobrottsmyndigheten.
- Vad gäller ovanstående förhållanden särskiljer sig små revisionsbyråer från medelstora och stora byråer i följande avseenden. Revisorer på små revisionsbyråer upplever att revisorsrollen har påverkats av anmälningsskyldigheten i större utsträckning. De är även sämre i sin tolkning av anmälningsskyldigheten. Inställningen till anmälningsskyldigheten skiljer sig inte åt beroende på storlek på revisionsbyrå. Mellan medelstora och stora revisionsbyråer finns inga tydliga skillnader.

Förslag till fortsatt forskning är att se om någon motsvarande regel existerar i utlandet och se på hur den i så fall tillämpas av revisorer där och om samma problematik finns i tolkningen av lagtexten som i Sverige. Det kan även vara intressant att, istället för att inta revisorns och Ekobrottsmyndighetens perspektiv, göra en studie utifrån klienternas perspektiv för att på så sätt se vilken syn dessa har på anmälningsskyldigheten.

---

***” Den ekonomiska brottsligheten medför allvarliga skadeverkningar för samhället i form av minskade skatteintäkter, men också genom snedvriden konkurrens. Strävan att så långt som möjligt förhindra ekonomiskt brottslighet är därför betydelsefull för ett väl fungerande näringsliv. Som ett led i denna strävan infördes den 1 januari 1999 en skyldighet för revisorer i aktiebolag att under vissa förutsättningar göra anmälan till åklagare vid misstanke om vissa brott.”***

*Anders Strömqvist, Juridisk tidskrift, 2000 s. 486*

---

# INNEHÅLLSFÖRTECKNING

<b>1. INLEDNING .....</b>	<b>1</b>
<b>1.1 PROBLEMBAKGRUND.....</b>	<b>1</b>
<b>1.2 PROBLEMDISKUSSION.....</b>	<b>2</b>
<b>1.3 PROBLEMFÖRMULERING.....</b>	<b>3</b>
<b>1.4 SYFTE .....</b>	<b>3</b>
<b>1.5 UPPSATSENS FORTSÄTTA DISPOSITION .....</b>	<b>3</b>
<b>2. METOD .....</b>	<b>4</b>
<b>2.1 VAL AV ÄMNE .....</b>	<b>4</b>
<b>2.2 AVGRÄNSNINGAR .....</b>	<b>4</b>
<b>2.3 VETENSKAPLIGT FÖRHÅLLNINGSSÄTT .....</b>	<b>4</b>
2.3.1 Studiens ansats .....	5
<b>2.4 DATAINSAMLING .....</b>	<b>6</b>
2.4.1 Litteraturgenomgång .....	6
2.4.2 Urval.....	6
2.4.3 Insamling av empiri.....	7
<b>2.5 SAMMANSTÄLLNING OCH ANALYS AV EMPIRI .....</b>	<b>8</b>
<b>2.6 KRITIK OCH UTVÄRDERING AV METODEN .....</b>	<b>8</b>
2.6.1 Enkätundersökningar .....	8
2.6.2 Intervjuer .....	8
2.6.3 Validitet och reliabilitet.....	9
2.6.4 Objektivitet.....	9
<b>2.7 SAMMANFATTNING.....</b>	<b>10</b>
<b>3. TEORETISK REFERENSRAM .....</b>	<b>11</b>
<b>3.1 REVISION .....</b>	<b>11</b>
3.1.1 Revisionens syfte.....	11
3.1.2 Revisionsprocessen .....	12
<b>3.2 REVISORN .....</b>	<b>14</b>
3.2.1 Revisorslagen (2001:883).....	14
3.2.2 God revisorssed.....	14
3.2.3 Opartiskhet och självständighet.....	15
3.2.4 Tystnadsplikt .....	16
3.2.5 Kritik mot revisorsrollen .....	17
<b>3.3 REVISORNS FÖRHÅLLANDE TILL OLIKA INTRESSETER .....</b>	<b>17</b>
3.3.1 Förväntningsgap .....	18
<b>3.4 TIDIGARE FORSKNING .....</b>	<b>19</b>
3.4.1 Revisorernas roll och inställning till anmälningsplikten .....	19
3.4.2 Tolkning av lagtexten .....	20
<b>3.5 SAMMANFATTNING.....</b>	<b>21</b>
<b>4. EKONOMISK BROTTSLIGHET .....</b>	<b>22</b>
<b>4.1 DEFINITION .....</b>	<b>22</b>
<b>4.2 UTVECKLING .....</b>	<b>22</b>
<b>4.3 EKOBROTTSMYNDIGHETEN .....</b>	<b>23</b>
<b>4.4 SAMMANFATTNING.....</b>	<b>24</b>
<b>5. ANMÄLNINGSPLIKT VID MISSTANKE OM BROTT.....</b>	<b>25</b>
<b>5.1 BAKGRUND.....</b>	<b>25</b>
<b>5.2 BROTTSKATALOGEN.....</b>	<b>25</b>
<b>5.3 REVISORNS ÅTGÄRDER.....</b>	<b>26</b>
5.3.1 Skadeståndsansvar .....	27
<b>5.4 YTTRANDE OM LAGFÖRSLAGET .....</b>	<b>28</b>
5.4.1 Revisorsrollen.....	29
5.4.2 Tystnadsplikt och oberoende.....	29
5.4.3 Tidigare lagstiftning .....	30
<b>5.5 SAMMANFATTNING.....</b>	<b>30</b>

<b>6. EMPIRI .....</b>	<b>31</b>
<b>6.1 ALLMÄNT .....</b>	31
<b>6.2 PÅVERKAN PÅ REVISORSROLLEN .....</b>	31
6.2.1 Stora revisionsbyråer .....	31
6.2.2 Medelstora revisionsbyråer .....	32
6.2.3 Små revisionsbyråer .....	33
6.2.4 Ekobrottsmyndigheten .....	34
<b>6.3 INSTÄLLNING TILL ANMÄLNINGSPLIKTEN .....</b>	34
6.3.1 Stora revisionsbyråer .....	34
6.3.2 Medelstora revisionsbyråer .....	35
6.3.3 Små revisionsbyråer .....	35
6.3.4 Ekobrottsmyndigheten .....	36
<b>6.4 TOLKNING AV LAGTEXTEN .....</b>	36
6.4.1 Stora revisionsbyråer .....	36
6.4.2 Medelstora revisionsbyråer .....	37
6.4.3 Små revisionsbyråer .....	39
6.4.4 Ekobrottsmyndigheten .....	39
<b>6.5 SAMMANFATTNING .....</b>	42
<b>7. ANALYS .....</b>	<b>43</b>
<b>7.1 PÅVERKAN PÅ REVISORSROLLEN .....</b>	43
7.1.1 Tystnadsplikt .....	43
7.1.2 Information .....	44
7.1.3 Oberoende .....	45
<b>7.2 INSTÄLLNING TILL ANMÄLNINGSPLIKTEN .....</b>	45
<b>7.3 TOLKNING AV LAGTEXTEN .....</b>	46
7.3.1 "Kan misstänkas" .....	46
7.3.2 "Utan oskäligt dröjsmål" .....	47
7.3.3 Utbildning .....	47
7.3.4 Anmälan .....	48
7.3.5 Policy och handlingsplan .....	49
<b>8. SLUTSATSER .....</b>	<b>50</b>
<b>8.1 SLUTSATSER .....</b>	50
8.1.1 Vilken påverkan har anmälningsplikten på revisorns roll? .....	50
8.1.2 Vilken inställning har revisorerna till anmälningsplikten? .....	50
8.1.3 Hur tolkas lagtexten av revisorerna? .....	51
8.1.4 Hur skiljer sig ovanstående förhållanden åt beroende på storlek på revisionsbyrå? .....	51
<b>8.2 KRITISK DISKUSSION .....</b>	52
<b>8.3 FÖRSLAG TILL FORTSATTAS STUDIER .....</b>	52
<b>KÄLLFÖRTECKNING .....</b>	<b>53</b>

#### TABELL- OCH FIGURFÖRTECKNING

TABELL 1: NIO REGLER OM GOD REVISORSSSED .....	15
FIGUR 1: REVISIONENS INTRESSEENTER .....	18
FIGUR 2: FÖRVÄNTNINGSGAPET .....	19
TABELL 2: BROTTSKATALOGEN .....	26
FIGUR 3: SCHEMA FÖR REVISORNS ÅTGÄRDER VID MISSTANKE OM BROTT .....	28

#### BILAGOR

BILAGA 1: ENKÄTUNDERSÖKNING	
BILAGA 2: INTERVJUGUIDE TILL EKOBROTTSMYNDIGHETEN	
BILAGA 3: ANALYSMODELLEN	

# 1. INLEDNING

---

*I detta kapitel följer inledningsvis en bakgrund till studiens problemområde. Därefter förs en mer ingående diskussion kring problemet, vilket leder till problemformuleringen. Vidare beskrivs syftet med uppsatsen och kapitlet avslutas med en översikt av uppsatsens fortsatta disposition.*

---

## 1.1 Problembakgrund

Revision har en långtgående historia, den sträcker sig tillbaka till 3 000 år f Kr. Den moderna revisionen är dock av kortare datum och uppkom i samband med den industriella revolutionen i mitten av 1800-talet. Den industriella revolutionen innebar att företagandet tog en ny form och finansiering med externa medel bidrog till framväxten av en kapitalmarknad. Ägandet skiljdes därmed från styret av företagen, vilket innebar att ägarnas inblick i företagen begränsades till de rapporter som sammanställdes av företagen. För att ägarna skulle känna förtroende för dessa rapporter behövdes en extern och oberoende part som granskade dessa och gjorde en bedömning av dess tillförlitlighet, vilket blev revisorns roll (Hayes et al., 1999). Revisorns roll har sedan dess förändrats, från att enbart fylla den beskrivna granskningsfunktionen, till att omfatta såväl granskning som betydande rådgivning. I dag är dock tendensen att revisionsbyråerna skall återgå mer till att enbart granska och ägna sig mindre åt rådgivning.

En av orsakerna till att revisorns roll är på väg att återgå till enbart granskning är den ökade ekonomiska brottsligheten runt om i världen. En rad redovisningsskandaler bland stora internationella företag har skakat om företagsvärlden, däribland Enron och Worldcom. Dessa skandaler har bidragit till att revisorns roll blivit ifrågasatt. Det som mest hamnat i fokus är revisorns oberoende i förhållande till sina klienter. USA har, till följd av dessa skandaler, vidtagit åtgärder för att säkerställa revisorns oberoende. I juli 2002 infördes Sarbanes-Oxley Act, en amerikansk lag som bland annat innebär en begränsning av hur mycket rådgivning som revisionsbyråerna får ägna sig åt. Den nya lagen tvingar dessutom revisorer att rapportera oegentligheter som rör bolag som är noterade på amerikanska börser, vilket även innefattar eventuella dotterbolag. Lagen påverkar därmed revisorers verksamhet även i Sverige ([www.far.se](http://www.far.se), 030514).

I Sverige finns det redan lagar som behandlar revisorns roll och hur revisorn skall agera vid ekonomisk brottslighet. I början av 1990-talet fick Justitiedepartementet i uppdrag av regeringen att göra en översyn av aktiebolagslagen. Detta resulterade bland annat i att revisorer från 1 januari 1999 ålades en lagstadgad skyldighet att anmäla misstanke om brott till åklagare. Syftet med införandet av denna skyldighet var enligt Statens offentliga utredning<sup>1</sup> (SOU, 1995:44) att ytterligare öka kampen mot den ekonomiska brottsligheten. Ekobrottsmyndigheten, som bildades 1998, är den instans som har till uppgift att bekämpa den ekonomiska brottsligheten i Sverige ([www.ekobrottsmyndigheten.se](http://www.ekobrottsmyndigheten.se), 030422).

---

<sup>1</sup> Statens offentliga utredningar är en skriftserie som innefattar sakkunnig- och kommittébetänkanden.

## 1.2 Problemdiskussion

Införandet av lagregeln om anmälningsplikt vid misstanke om brott är ytterligare ett tecken på att revisorns roll blivit mer inriktad på granskning. Enligt en artikel i Balans<sup>2</sup> (nr. 8-9/2000), baserad på en vetenskaplig undersökning, var många revisorer negativa till anmälningsplikten i inledningsskedet. Revisorerna ansåg att de skulle få agera som representanter för polis- och rättsväsendet, vilket de trodde kunde försämra relationen mellan revisorer och företag. Enligt en senare artikel i Balans (nr. 10/2002), även den baserad på en vetenskaplig undersökning, så är fortfarande inställningen till anmälningsplikten negativ bland revisorer.

Lagtexten, som återfinns i aktiebolagslagens tionde kapitel, är inte helt tydlig och lämnar därmed utrymme för en rad missuppfattningar och feltolkningar. Ett uttryck som skapar tolkningssvårigheter är att revisorn skall vidtaga åtgärder om det "*kan misstänkas*" att VD eller styrelseledamot gjort sig skyldig till ekonomisk brottslighet (FAR:s Revisionsbok, 2002). Denna tolkningssvårighet visar sig också i ovan nämnda undersökning, vilken visar på att revisorer inte anmäler förrän de har en relativt hög bevisgrad (Balans nr. 10/2002). Detta skapar en tydlig motsättning mellan revisorerna och Ekobrottsmyndigheten om vid vilken tidpunkt en anmälan skall ske. Revisorerna drar sig ofta för att göra en tidig anmälan vid en låg grad av misstanke, eftersom en felaktig anmälan skulle kunna skada relationen till klienten. Ekobrottsmyndigheten däremot vill få igång sina utredningar så tidigt som möjligt (Balans nr. 8-9/2000). En annan del i lagtexten som bidrar till missuppfattningar och feltolkning är att revisorn, om denne misstänker att brott föreligger, "*utan oskäligt dröjsmål*" skall underrätta styrelsen om detta. Eftersom lagtexten inte definierar "*utan oskäligt dröjsmål*" är det upp till revisorn att från fall till fall avgöra inom vilken tidsram denne skall underrätta styrelsen (FAR:s Revisionsbok, 2002).

Anmälningsplikten kan även upplevas stå i konflikt med den tystnadsplikt som revisorns arbete omfattas av. Tidigare var revisorerna, på grund av tystnadsplikten, förhindrade att polisanmäla brott som upptäckts vid granskningen, även om det gjorts anmärkningar om det i revisionsberättelsen. En av konsekvenserna med införandet av anmälningsplikten är att tystnadsplikten frångås i förhållande till rättsväsendet (FAR:s Revisionsbok, 2002).

Vi har funnit tidigare forskning inom ämnesområdet i form av fyra magister- och kandidatuppsatser, varav två publicerats i Balans. En aspekt som vi saknat då vi har läst dessa forskningsrapporter är om upplevelsen av anmälningsplikten skiljer sig åt mellan revisorer beroende på storleken på den byrå som de arbetar för. Antalet medarbetare på en stor revisionsbyrå i Sverige kan vara omkring 200 medan en liten byrå kan ha endast fem anställda, eller mindre. Det innebär att det kan skilja i vilka slags företag de reviderar och i förhållandet till klienterna. Tolkningar av lagtexten kan därför komma att variera och vi finner det därmed intressant att se om exempelvis tillämpning och tolkning av lagregeln skiljer sig åt. Vi utgår från ovan nämnda uppsatser och använder dessa vid analysen av vårt resultat för att föra forskningen vidare.

---

<sup>2</sup> En tidskrift för fri och obunden debatt om redovisning och revision från FAR.



### **1.3 Problemformulering**

#### *Huvudproblem*

- Hur skiljer sig nedanstående förhållanden åt beroende på storlek på revisionsbyrå?

#### *Delproblem*

- Vilken påverkan har anmälningsplikten på revisorns roll?
- Vilken inställning har revisorerna till anmälningsplikten?
- Hur tolkas lagtexten av revisorerna?

### **1.4 Syfte**

Vi ämnar med denna uppsats klargöra hur revisorns roll påverkas av lagregeln om anmälningsplikt vid misstanke om brott, samt kartlägga inställningen till anmälningsplikten bland revisorer. Vi avser även att utröna hur lagtexten tolkas av revisorer, för att på så sätt se hur väl revisorers tolkning överensstämmer med Ekobrottsmyndighetens tolkning. Huvudsyftet med uppsatsen är att utreda hur ovan nämnda förhållanden skiljer sig åt beroende på revisionsbyråns storlek.

### **1.5 Uppsatsens fortsatta disposition**

I kapitel 2 finner läsaren metodkapitlet och där beskrivs det vetenskapliga metodsynsättet samt vilken metod som använts vid insamling och analys av data. Vidare i kapitel 3 återfinns den teoretiska referensramen som innehåller de teorier som är relevanta för uppsatsen. Kapitel 4 innehåller en redogörelse för innebörden av ekonomisk brottslighet i Sverige och i kapitel 5 beskrivs lagregeln om revisorns anmälningsplikt vid misstanke om brott. En sammanställning av empirin finns i kapitel 6, där vi redogör för vad som framkommit i vår enkätundersökning och intervju. Analysen, som kopplar samman empirikapitlet med teoriavsnitten, återfinns i kapitel 7 och avslutningsvis i kapitel 8 följer en redogörelse för de slutsatser som framkommit i vår studie.

## 2. METOD

---

*I detta kapitel beskrivs tillvägagångssättet som använts för att genomföra studien. Kapitlet inleds med en motivering av ämnesval samt vilka avgränsningar som gjorts. Därefter beskrivs det vetenskapliga förhållningssättet samt studiens ansats. Vidare i kapitlet beskrivs metoden för insamling av data och en redogörelse för hur sammanställning och analys av empiri har skett. Slutligen diskuteras studiens tillförlitlighet.*

---

### 2.1 Val av ämne

De senaste årens redovisningsskandaler har gjort att revisorns roll blivit ifrågasatt på många områden. Detta väckte vårt intresse för att se vad som innefattas i revisorns roll. Särskilt intressant fann vi att titta närmare på den lagändring som gjordes i aktiebolagslagen den 1 januari 1999. Den innebar bland annat att revisorn ålades en skyldighet att anmäla misstanke om brott till åklagare. Den lagstadgade anmälningsskyldigheten medför att revisorn utöver sin granskningsroll även intar en polisiär roll. Vi fann även tidigare uppsatser<sup>3</sup> inom ämnesområdet som ökade vårt intresse för anmälningsskyldigheten. Uppsatserna är skrivna vid Handelshögskolan i Göteborg, Stockholms universitet samt Växjö universitet och två av dessa har blivit publicerade i tidskriften Balans. De tidigare uppsatserna behandlar främst de stora revisionsbyråernas relation till anmälningsskyldigheten. Vår uppsats särskiljer sig genom att vi kartlägger om det finns några skillnader i inställning, påverkan och tolkning av anmälningsskyldigheten beroende på om en revisor arbetar för en stor, medelstor, eller liten revisionsbyrå.

### 2.2 Avgränsningar

Vi gjorde i vår uppsats vissa metodologiska avgränsningar till stor del på grund av den begränsade tid vi hade till vårt förfogande. Uppsatsen behandlar svenska förhållanden och vi har enbart fokuserat vår studie på revisionsbyråer i Göteborg. Denna geografiska avgränsning gjordes dels på grund av tidsaspekten och dels på grund av att vi alla tre är bosatta i Göteborg, vilket därmed ökade tillgängligheten. Då Göteborg är en svensk storstad ansåg vi det tillräckligt för att kunna erhålla respondenter från de olika kategorier av revisionsbyråer som vi valt att undersöka.

### 2.3 Vetenskapligt förhållningssätt

För att kunna utföra en undersökning som förklarar verkligheten måste vissa antaganden göras om den. Antagandena ger riktlinjer för utförandet av studien. Författarna bör, enligt Arbnor & Bjerke (1992), redan i inledningsskedet ta ställning till vilken ansats som passar studien och de egna värderingarna samt se till att de olika ansatserna stämmer överens med varandra. Vi kommer därför nedan att ge vår syn på de vetenskapliga metoderna och beskriva vår ansats i uppsatsen.

---

<sup>3</sup> En mer utförlig redogörelse över uppsatsernas innehåll återfinns i referensramen, avsnitt 3.4.

### **2.3.1 Studiens ansats**

Undersökningar kan antingen vara av kvalitativ eller kvantitativ karaktär. Enligt Patel & Davidson (1994) går en kvantitativ metod ut på att bearbeta statistiskt material, medan en kvalitativ metod går ut på att bearbeta textmaterial. Vid en kvalitativ studie är syftet att skaffa en djupare kunskap än den som ofta framkommer vid en kvantitativ studie, samt att försöka förstå och analysera helheter.

Vi valde en kvalitativ ansats då vi ansåg det vara bästa sättet att få fram information till vårt problem och syfte. Kvalitativa undersökningar är enligt Lekvall & Wahlbin (1993) ofta upplagda som fallstudier eller enkätundersökningar med små urval. Vi valde att göra en kvalitativ enkätundersökning<sup>4</sup> med ett urval om 21 revisionsbyråer. Anledningen till att vi valde enkäter beror på att vi ville täcka in ett större antal revisionsbyråer än vad som hade varit möjligt att få med vid djupintervjuer, eftersom djupintervjuer är mer tidskrävande. Ytterligare ett skäl till att använda enkäter framför intervjuer beror på vilken ansats författarna har med sin studie. En fallstudie innebär en undersökning av ett flertal variabler hos ett fåtal utvalda enheter. Vid en tvärsnittsstudie undersöks istället ett fåtal variabler ur ett större urval av enheter (Eriksson & Wiedersheim-Paul, 1997). Vi valde att utföra en tvärsnittsstudie, eftersom vi ville undersöka en företeelse på bredden. Vidare utförde vi en djupintervju med en representant från Ekobrottsmyndigheten<sup>5</sup> för att diskutera det som framkommit i enkätundersökningen.

Vid enkät- och intervjuundersökningar är det viktigt att identifiera och beakta vissa begrepp. Till att börja med är det exempelvis viktigt att tänka på frågornas utformning samt i vilken ordning och vid vilken tidpunkt frågorna ställs. Detta kallas för standardisering. Vid enkätundersökningar är graden av standardisering oftast hög, vilket den även var i vårt fall eftersom alla respondenter fick samma frågor i samma ordning och vid samma tidpunkt (Patel & Davidson, 1994). Då vi endast gjorde en djupintervju och därmed inte haft någon intervju att jämföra med, är graden av standardisering irrelevant vad gäller intervjun med Ekobrottsmyndigheten.

Vidare finns begreppet strukturering, vilket behandlar hur fria frågorna är för tolkning av respondenterna beroende på deras tidigare erfarenhet och inställning (Patel & Davidson, 1994). En enkät skall enligt Andersson (1994) alltid vara strukturerad och följa en i förväg uttänkt plan. Vår enkät var utformad med fasta svarsalternativ vid 22 av totalt 24 frågor, vilket innebar en hög grad av strukturering. Enkäten var dessutom uppdelad i tre olika avsnitt vilket ledde till en ökad strukturering. Möjligheten fanns dock att kommentera svaren ytterligare om respondenterna kände att det behövdes, vilket minskar graden av strukturering något. Intervjun med Ekobrottsmyndigheten var av mer ostrukturerad karaktär. Vid mer ostrukturerade intervjuer är det, enligt Lekvall & Wahlbin (1993), vanligt att använda sig av en så kallad intervjuguide. En intervjuguide tar upp breda frågeområden med särskilda förberedda följdfrågor som intervjuarna vill ha svar på. Precis som Lekvall & Wahlbin förespråkar använde vi oss av en intervjuguide<sup>6</sup> vid intervjun med Ekobrottsmyndigheten.

---

<sup>4</sup> Enkäten återfinns i bilaga 1.

<sup>5</sup> En överblick av Ekobrottsmyndighetens verksamhet återfinns i avsnitt 4.3.

<sup>6</sup> Intervjuguiden återfinns i bilaga 2.

## **2.4 Datainsamling**

Det finns olika vägar att välja när det gäller att samla in information. Data som redan existerar kallas för sekundärdata, eftersom den samlats in tidigare av någon annan för något annat ändamål. Den data som undersökaren själv samlar in kallas för primärdata (Eriksson & Wiedersheim-Paul, 1997). I vår datainsamling använde vi såväl primär- som sekundärdata.

### **2.4.1 Litteraturgenomgång**

Vikten av en omfattande litteraturgenomgång för att hitta lämpliga teorier är stor. Det är utifrån litteraturgenomgången som vi kommer fram till vilka teorier som finns inom ämnesområdet samt vilken forskning som redan existerar. Vi gick i vår litteraturgenomgång tillväga på följande sätt:

Till en början utgick vi från den litteratur vi har haft i de kurser vi läst inom externredovisning. Därefter kompletterade vi denna litteratur med annan litteratur som berör ämnet. Litteraturen lånades från biblioteket på Handelshögskolan i Göteborg, Centralbiblioteket i Göteborg samt Stadsbiblioteket i Göteborg. Vi fann den lämpliga litteraturen genom sökningar i databaser, framförallt genom det nationella biblioteksdatasystemet LIBRIS samt Handelshögskolans katalogsystem GUNDA.

Vi fann även, genom sökning i artikeldatabaser såsom Affärsdata och Elite/EbscoHost, relevanta artiklar och rapporter som behandlar ämnesområdet. Sökmotorerna AltaVista och Google användes för att hitta relevanta hemsidor. Sökord som vi använde oss av var: anmälningsplikt, anmälningskyldighet, revisor, oberoende och revisionslag. Genom att söka på Internet fick vi tillgång till den mest aktuella informationen om ämnet. Litteratursökningen fortgick kontinuerligt under hela uppsatsprocessen.

### **2.4.2 Urval**

Vi valde att dela in de revisionsbyråer som ingår i vår enkätundersökning i tre kategorier; stora, medelstora och små. Indelningen gjordes baserad på hur många auktoriserade revisorer som arbetar på revisionsbyrån samt vilken typ av bolag de huvudsakligen reviderar. När det gäller vissa undersökningar är inte fokus att få fram ett urval efter statistiskt grundad inferens utan fokus är att få fram en sammansättning på urvalet så att alla frågeställningar blir väl belysta. Detta kallas bedömningsurval och är den metod som vi använde oss av, främst när det gäller de små och medelstora revisionsbyråerna. De stora byråerna är relativt få till antalet i Göteborg och vi valde därför att ta med samtliga i urvalet (Lekvall & Wahlbin, 1993).

De stora revisionsbyråerna är de som ingår i det kända begreppet ”the big four”<sup>7</sup> samt ytterligare en byrå eftersom den i antal auktoriserade och typ av uppdrag i princip är lika stor som de övriga fyra i Göteborg. För att få fram medelstora och små byråer granskade vi Gula Sidorna på Internet för att därifrån komma vidare till deras hemsidor. Små och medelstora byråer är välrepresenterade i Göteborg och vi gjorde därmed ett bedömningsurval på sexton stycken byråer. Gränsen mellan medelstora och små byråer

---

<sup>7</sup> ”The big four” består av Ernst & Young, KPMG, Deloitte & Touche samt Pricewaterhouse Coopers.

var svår att dra men genom att se på antal auktoriserade och typ av reviderade bolag fann vi två lämpliga kategorier. Vår indelning ser ut enligt följande:

	<b>Antal auktoriserade</b>	<b>Huvudtyp av uppdrag</b>
Stora revisionsbyråer:	”The big four” samt ytterligare en byrå.	Börsnoterade, stora <sup>8</sup> och medelstora bolag
Medelstora revisionsbyråer:	Minst 3 och högst 12 auktoriserade revisorer	Små (10/24-bolag) <sup>9</sup> och medelstora bolag
Små revisionsbyråer:	Minst 1 och högst 2 auktoriserade revisorer	Små bolag (10/24-bolag)

Enkäten skickades till våra respondenter, vilka arbetar på fem stora revisionsbyråer, åtta medelstora revisionsbyråer samt åtta små revisionsbyråer. Vi hade vissa kriterier angående vilka som skulle besvara enkäten. De skulle vara antingen godkända eller auktoriserade revisorer<sup>10</sup> som arbetade som revisorer även innan lagregeln om anmälningsskyldighet infördes.

### 2.4.3 Insamling av empiri

Vi valde i denna studie att samla in underlag till problemformulering och syfte utifrån enkäter med representanter för 21 revisionsbyråer samt utifrån en intervju med en representant från Ekobrottsmyndigheten. Efter att vi gjort vårt urval bland revisionsbyråerna ringde vi runt till alla byråer för att genom telefonsamtal få en första kontakt.

I den inledande kontakten kom vi oftast till en växel. Vi började med att presentera oss och vår studie i syfte att få kontakt med rätt person. Dessa personer tillfrågades sedan om de skulle kunna tänka sig att ställa upp och responsen var överlag positiv. Vid telefonsamtalen frågade vi om de föredrog att få enkäten utskickad via e-post. Då detta genomgående var det distributionssätt som föredrogs valde vi att använda oss av det. Vid telefonsamtalet fick vi deras e-postadresser och för att försäkra oss om att den var korrekt valde vi att gå in på deras hemsida för att kontrollera. Respondenterna i enkätundersökningen är alla anonyma, på grund av att vi ville försäkra oss om att få så sanningsenliga svar som möjligt.

Vi valde även att utföra en intervju med Ekobrottsmyndigheten för att kunna diskutera det som framkommit i vår enkätundersökning. Anledningen var att vi ansåg det intressant att se vad Ekobrottsmyndigheten anser om enkätundersökningens resultat samt se hur de själva tolkar lagtexten. Intervjun genomfördes med en representant från Ekobrottsmyndigheten i Göteborg på grund av att det endast är förhållanden i Göteborg vi undersökt. Respondenten valdes ut genom att först kontakta chefen för Ekobrottsmyndigheten i Göteborg. Han vidarebefordrade oss sedan till den person han ansåg kunna besvara våra frågor på bästa sätt. Vår intervjuperson är kammaråklagare vid Ekobrottsmyndigheten i Göteborg och föredrog att vara anonym.

<sup>8</sup> Stora bolag är bolag med mer än 200 anställda och tillgångarnas nettovärde överstigande 1000 prisbasbelopp.

<sup>9</sup> 10/24-bolag är bolag där antalet anställda är högst tio och tillgångarnas nettovärde inte överstiger 24 miljoner kronor.

<sup>10</sup> Se avsnitt 3.2 där förklaring finns vad det innebär att vara auktoriserad respektive godkänd revisor.

## **2.5 Sammanställning och analys av empiri**

Målet med att göra en analys är att komma fram till trovärdiga slutsatser och generaliseringar som har sin grund i den insamlade empiriska datan. Analysen är en process som skall skapa mening med empirin (Merriam, 1994). En stor skillnad mellan kvalitativ och kvantitativ bearbetning är att vid en kvalitativ studie kan analysen göras under arbetets gång. Det är viktigt att de tankar som kommer fram vid datainsamlingen och som berör problemområdet dokumenteras för att sedan kunna användas i den slutliga analysen. Fördelen med en tidig och kontinuerlig analys är att allt är färskt i minnet. Inför slutbearbetningen är det viktigt att läsa igenom hela materialet flera gånger för att kunna se mönster, teman, kategorier etcetera. När dessa mönster och teman börjar urskiljas är det dags att sortera texten, för att därefter kunna påbörja sammanställningen av empirin (Patel & Davidson, 1994).

Våra enkäter kom oss tillhanda vid olika tidpunkter och vi valde att börja läsa igenom enkäterna efterhand de kom in för att på så vis i ett tidigt skede få fram tankar och idéer till analysen. Sammanställningen av empirin gjordes genom att vi samlade enkätsvaren i de olika kategorierna separat för att tydligt kunna särskilja eventuella skillnader. Vilket tidigare nämnts genomförde vi en intervju med Ekobrottsmyndigheten och den intervjun bandades. Efter vår intervju sammanställde vi det inspelade materialet och läste igenom det som sagts för att säkerställa att all den information vi behövde fanns med. I analysen kopplade vi ihop resultatet ifrån enkätundersökningen och intervjun med teorin. Därefter sökte vi mönster och samband för att kunna dra slutsatser av studien.

## **2.6 Kritik och utvärdering av metoden**

En studie skall leda till ny eller förstärkt kunskap. Den kan visa på något som inte var känt tidigare eller argumentera för att en känd lösning är mer trolig än en annan. En viktig förutsättning i uppsatsskrivandet är därmed att inta ett kritiskt förhållningssätt till sin studie. Den kritiska traditionen i vetenskap värderar uppgifter i termer som validitet, reliabilitet och objektivitet (Eriksson & Wiedersheim-Paul, 1997).

### ***2.6.1 Enkätundersökningar***

Bortfallet vid enkätintervjuer blir ofta stort, men kan enligt Lekvall & Wahlbin (1993) begränsas genom att ta en första kontakt via telefon för att säkra deltagandet. Dessa telefonsamtal kan också ha till syfte att få fram namn på respondenter. Detta är även på det sätt som vi gick tillväga. Vid de inledande kontakterna fick vi positiv respons och då ämnet berör dem alla borde de utan svårigheter kunna besvara enkäten. Vi skickade ut 21 enkäter och av dessa fick vi tillbaka sexton stycken, varav elva inom den tidsram vi satte för att svara på enkäten. De som inte besvarade enkäten inom den givna tidsramen fick en påminnelse per telefon.

### ***2.6.2 Intervjuer***

Vid intervjuer uppstår ibland olika typer av fel. Mätfel kan exempelvis bero på att respondenten kanske inte vill eller kan ge riktiga svar av någon anledning. Ett annat problem kan tänkas vara att frågorna i intervjun är felformulerade. Det kan även uppkomma så kallade intervjuareffekter, det vill säga samspelet mellan intervjuare och

respondent kan få betydelse för resultatet (Eriksson & Wiedersheim-Paul, 1997). En annan risk med intervjuer är att intervjuarna kan ha använt sig av ledande frågor. Därmed kan risken för felaktiga svar öka och tillförlitligheten i undersökningen minska (Kvale, 1997). Eftersom vi använde oss av en intervjuguide gav vi respondenten frihet att berätta och återge det som denne själv ansåg vara av betydelse. På detta sätt borde risken för ledande frågor i intervjun ha reducerats.

Bearbetningsfel uppstår när det insamlade materialet bearbetas på ett felaktigt sätt, genom exempelvis fel analysmetod, vilket gör att felaktiga slutsatser dras. En orsak till bearbetningsfel kan även vara hanteringsfel, det vill säga fel som görs vid överföring från frågeformulär till bearbetningsbar data (Eriksson & Wiedersheim-Paul, 1997). Eftersom vi gjorde en bandinspelning av vår intervju anser vi att även dessa effekter reducerats.

### **2.6.3 Validitet och reliabilitet**

Validitet kan enligt Merriam (1994) delas in i en intern och en extern del. Intern validitet handlar om mätinstrumentets förmåga att mäta det som är avsett att mäta och i vilken mån resultatet överensstämmer med verkligheten. Extern validitet visar hur generaliserbara resultaten från undersökningen är, det vill säga hur tillämpliga resultaten är i andra situationer än den undersökta. Den interna validiteten har vi försökt säkerställa genom att pröva vår enkät på två personer inom revisionsbranschen innan den skickades ut till respondenterna. Dessa personer arbetar på en stor respektive en liten revisionsbyrå och är några som vi har personliga relationer till. De båda personerna fick i uppgift att fylla i enkäten och kommentera om de ansåg att något var oklart eller om något fattades. Vi fick bra respons och insiktsfulla råd om hur vi kunde tydliggöra och förbättra enkäten. Den externa validiteten begränsas av att vi gjort en studie om sexton revisionsbyråer i enbart Göteborg, vilket måste beaktas innan resultatet tillämpas i andra situationer.

Enkätens tillförlitlighet, reliabilitet, handlar om hur väl enkäten utesluter slumpinflytande av olika slag, det vill säga i vilken utsträckning undersökningen skulle ge samma resultat om den upprepades. Vid enkätundersökningar är det mycket svårt att kontrollera tillförlitligheten i förväg. Det som kan göras för att öka tillförlitligheten är att vara noggrann med de instruktioner som ges respondenten i samband med enkäten. Vidare är det viktigt att se till så att frågorna inte kan missuppfattas (Patel & Davidson, 1994). Alla deltagande revisionsbyråer erhöll samma information avseende vår studie och fick även samma instruktioner gällande enkäten, vilket vi anser bidrar till att reliabiliteten för vår studie ökar.

### **2.6.4 Objektivitet**

Wigblad (1995) definierar objektivitet som ett resultat fritt från värderingar. Eriksson & Wiedersheim-Paul (1997) menar att det går att eftersträva en begränsad objektivitet som syftar till att uppnå en viss grad av relevans, trolighet, neutralitet samt balans. Det innebär att det studerade sammanhanget skall vara relevant för andra och att resultaten skall vara rimliga och framtagna med godtagbara metoder. Vi eftersträvade i vår undersökning en så hög objektivitet som möjligt. Med detta menar vi att vi var neutrala i vår inställning till de olika företagen. Vid insamlingen av enkäten fokuserade vi enbart

på att kategorisera dem i små, medelstora och stora revisionsbyråer och tog inte ställning till vilken byrå som svarat vad. Detta har ytterligare säkerställt objektiviteten.

## **2.7 Sammanfattning**

De senaste årens redovisningsskandaler har gjort att revisorns roll blivit ifrågasatt och detta väckte vårt intresse för att se vad som innefattas i revisorns roll. Särskilt intressant fann vi att titta närmare på den anmälningsplikt som ålades revisorer från och med 1 januari 1999.

Vi valde att göra en kvalitativ enkätundersökning bland 21 revisionsbyråer därför att vi ville täcka in ett större antal byråer än vad som hade varit möjligt vid djupintervjuer. Dessa byråer kategoriserades i tre grupper; stora, medelstora och små och indelningen baserade vi på antalet auktoriserade revisorer som arbetade på byrån samt vilken typ av bolag de reviderar. Enkäterna skickades via e-post till respondenter på fem stora, åtta medelstora och åtta små revisionsbyråer. Av dessa fick vi tillbaka sexton stycken. Enkätundersökningen kompletterades med en djupintervju med Ekobrottsmyndigheten för att diskutera resultatet av vår enkätundersökning.

Följande kapitel kommer att avhandla den teori som är relevant för studien.



### 3. TEORETISK REFERENSRAM

---

*I detta kapitel följer den teoretiska referensramen, vilken innehåller en genomgång av de teorier som är relevanta för uppsatsen. Inledningsvis diskuteras begreppet revision och dess syfte för att läsaren skall få en inblick i vad revision innebär och hur revisionsprocessen går till. Vidare beskrivs revisorn och dennes roll och skyldigheter samt dennes förhållande till olika intressenter. Avslutningsvis redogörs för tidigare forskning inom ämnesområdet.*

---

#### 3.1 Revision

Revision innebär att kritiskt granska, bedöma och uttala sig om företagets redovisning och förvaltning (FAR:s Revisionsbok, 2002). Nedan följer en redogörelse för syftet med revision och hur revisionsprocessen ser ut.

##### 3.1.1 Revisionens syfte

Revisionen finns till för att ge trovärdighet åt företagets finansiella information och en väl utförd revision är enligt Föreningen auktoriserade revisorer<sup>11</sup> (FAR) en förutsättning för ett fungerande näringsliv och samhälle. I Sverige delas revision in i två delar, redovisningsrevision och förvaltningsrevision. Dessa två hänger samman och kan delvis granskas samtidigt. Redovisningsrevision syftar till att kontrollera att bokföringen och årsredovisningen följer uppställda lagar och god redovisningssed. God redovisningssed anger hur företagen skall sköta sin löpande redovisning så att den ger en rättvis och korrekt bild. Förvaltningsrevisionen innebär en granskning av styrelse och VD, för att se om de följer de lagar och regler som finns uppställda i aktiebolagslagen, årsredovisningslagen och bolagsordningen (FAR:s Revisionsbok, 2002).

Målet för all revision är att i en revisionsberättelse uttala sig om årsredovisningen och om styrelse och VD:s förvaltning. Revisionsberättelsen är den enda offentliga årliga rapport som revisorn avger och den skall lämnas till styrelsen senast tre veckor före ordinarie bolagsstämma. En revisionsberättelse kan vara antingen ren eller oren. En ren revisionsberättelse, utan anmärkningar, skall utformas enligt en standardutformning. Om revisorn däremot kommit fram till att årsredovisningen väsentligt avviker från lag och god redovisningssed måste detta framgå av revisionsberättelsen. Det skrivs då en revisionsberättelse med anmärkningar vilket gör att den blir oren. Innan en anmärkning tas med i revisionsberättelsen måste företagets ledning informeras, så att de får en möjlighet att rätta till bristerna. Om bristerna är väsentliga eller lett till allvarliga effekter, måste revisorn anmärka på dessa även om bristerna åtgärdats (FAR:s Revisionsbok, 2002). Enligt revisionslagen skall revisorer göra sin granskning enligt god revisionsmedvetenhet och god revisionsmedvetenhet är det som är praxis bland erfarna revisorer. Vägledning finns i rekommendationer från FAR. Främst handlar det dock om varje revisors samvete, kunskap, erfarenhet, omdöme och noggrannhet ([www.far.se](http://www.far.se), 030406).

---

<sup>11</sup> Föreningen auktoriserade revisorer är en intresseförening för auktoriserade och godkända revisorer samt kvalificerade specialister inom revisionsbranschen.

### **3.1.2 Revisionsprocessen**

FAR uttalar sig i en rekommendation om hur en god revision bör utföras. För att säkerställa en god revision skall ett antal steg genomföras, vilket kallas revisionsprocessen. Dessa steg är enligt FAR:s Samlingsvolym (2002) följande:

- 1. Planering;** En snabb och effektiv revision inleds med en noggrann planering över vad som skall granskas. Vägledande i denna planering är väsentlighet och risk. Eftersom det inte finns möjlighet att granska varje transaktion i bolaget skall tyngdpunkten ligga på de områden där det finns störst risk för felaktigheter som är av väsentlig betydelse för bolaget. För att kunna göra en bedömning om vad som är väsentligt och vilka risker som är störst krävs det att revisorn gör en ingående företagsanalys på det enskilda företaget. I denna analys skall revisorn försöka skaffa sig en uppfattning om företaget och den miljö det verkar i. Bedömningen över vad som är väsentligt baseras även på revisorns egen erfarenhet i yrket. Den insamlade informationen om företaget bör enligt FAR mynna ut i en granskningsplan.
- 2. Granskning av årsredovisning/koncernredovisning;** Granskningsplanen som upprättades i det föregående steget utgör utgångspunkten för vad som skall granskas, men planen kan komma att behöva omprövas om förhållanden ändras. Vid granskning av årsredovisning är det meningen att revisorn skall bilda sig en uppfattning om huruvida informationen i årsredovisningen är rättvisande och i enlighet med dels god redovisningssed och dels med de lagar och regler som bolaget omfattas av. Revisorn kan utföra granskningen av årsredovisningen genom att dels granska den interna kontrollen i företaget och dels genom att utföra substansgranskning. Substansgranskning innebär en granskning av innehållet i olika resultat- och balansposter. Beroende på revisorns bedömning av företagets interna kontroll kommer avvägningen mellan granskning av intern kontroll och substansgranskning att variera. Om revisorn bedömer att företaget har tillförlitliga interna kontroller, krävs en mindre satsning av resurser på substansgranskning.
- 3. Granskning av förvaltning;** Det finns regler i aktiebolagslagen, årsredovisningslagen och bolagsordningen som styrelse och VD skall arbeta efter. Revisorn skall i förvaltningsrevisionen avgöra om någon styrelseledamot eller VD har brutit mot aktiebolagslagen eller årsredovisningslagen avseende bokföringen och förvaltningen av företagets medel. Revisorn skall även ta ställning till om styrelseledamöterna och VD skall anses skadeståndsskyldiga för något som de gjort eller försummat att göra, i enlighet med aktiebolagslagen. Det krävs dock att styrelse och VD antingen av oaktsamhet eller med uppsåt skadat bolaget, vilket innebär att de inte blir skadeståndsskyldiga för att de tagit vanliga affärsrisker. Revisorn måste för att kunna uttala sig i dessa frågor granska viktiga beslut, avtal, åtgärder och andra förhållanden i företaget. Dessutom krävs det att revisorn sätter sig in i företagets organisation och kontrollrutiner och göra en bedömning om de är tillräckliga. Internationellt är revisorns ansvar för att granska styrelse och VD:s förvaltning annorlunda och Sverige är ganska unika med sin förvaltningsrevision. (FAR:s Revisionsbok, 2002). Även Cassel (1996) anser att förvaltningsrevision i den privata sfären är något som saknas i de flesta andra länder.

Cassel (1996) menar vidare att granskningen av förvaltningen är en förlängning av granskningen av den interna kontrollen. Enligt Cassel skall revisorns bedömning av besluten och åtgärderna, som styrelse och VD vidtagit, inriktas på huruvida ledningens beslutsunderlag var tillfredsställande. Prövningen skall göras vid tidpunkten för beslutet. Detta innebär att revisorn undersöker huruvida företagsledningen förser sig med nödvändiga system för planering och kontroll för att på så sätt få goda beslutsunderlag. Revisorn skall vid förvaltningsgranskningen även granska om företagsledningen överblickar sin risksituation och om rutiner för att förhindra överträdelser av viktiga regler är tillfredsställande. Cassel menar dock att det är en mycket begränsad tid som ägnas till att granska förvaltningen, vilket oftast begränsas till läsning av styrelseprotokollen.

4. **Rapportering;** Revisorns arbete skall, i enlighet med aktiebolagslagen, leda fram till en revisionsberättelse. Förutom revisionsberättelsen är även erinringar föreskrivna i aktiebolagslagen. En erinran är ett skriftligt påpekande till styrelse eller VD om förhållanden som inte är tillräckligt allvarliga för att komma med i revisionsberättelsen. Revisorn bör även löpande under revideringsarbetet informera företaget om de fel och brister i den interna kontrollen eller redovisningen som denne upptäcker. Det är viktigt för företaget att ta del av revisorns iakttagelser så tidigt som möjligt för att på så vis kunna åtgärda fel och brister innan revisorn avger sin revisionsberättelse. Rapporterna från revisorn kan vara såväl skriftliga som muntliga, men det är väldigt viktigt att de når rätt person på företaget så att eventuella påpekanden kan åtgärdas. Revisorn har även sedan 1999 en skyldighet att rapportera till åklagare vid misstanke om vissa brott<sup>12</sup>.
5. **Dokumentation;** Revisorn skall enligt FAR dokumentera sin granskning. Dokumentationen blir dels en bekräftelse på och dels bevis för att revisorn har genomfört granskningen. Kravet på dokumentation gäller även eventuella medarbetare till revisorn. Dokumentationen syftar även till att göra det möjligt för medrevisor, tillsynsmyndighet eller domstol att vid behov kunna bedöma revisorn och dennes medarbetares arbete. Revisorn skall dokumentera samtliga steg i revisionsprocessen. Dokumentationen skall innehålla anteckningar över utförd granskning, omfattning av granskningen, iakttagelser och bedömningar som gjorts, vilka slutsatser som dragits samt vilka åtgärder som vidtagits. Dokumentationen skall även omfatta granskningsprogram, kopior av klientens räkenskapsmaterial, bekräftelser från tredje man, korrespondens och revisionsberättelsen och andra rapporter som revisorn har avgett.

---

<sup>12</sup> Utförligare diskussion om anmälningsplikten finns i kapitel 5.

## 3.2 Revisorn

Revisor är benämningen på en person som är vald revisor i ett bolag, en förening eller som yrkesmässigt arbetar med revisions- och redovisningsfrågor. Det finns olika kategorier av revisorer, förutom auktoriserade och godkända revisorer finns exempelvis även internrevisorer, miljörevisorer och taxeringsrevisorer. I Sverige är titeln revisor fri att använda i olika sammanhang. Däremot är titlarna godkänd- och auktoriserad revisor lagskyddade och får endast användas av dem som har den rätta behörigheten<sup>13</sup>. En revisor kan ha olika roller. I rollen som vald revisor ingår att göra revision och lämna en revisionsberättelse, men det är också vanligt att ge råd. Dock får inte rådgivningen innebära att revisorns självständighet och opartiskhet i revisionsverksamheten riskeras (FAR:s Revisionsbok, 2002).

I den svenska associationsrättslagstiftningen föreskrivs revisionsplikt i aktiebolag där endast godkända eller auktoriserade revisorer får revidera företaget. Det finns även andra som omfattas av revisionsplikt och dessa är bland annat ekonomiska föreningar och stiftelser. I dessa får revisionen utföras av de som inte är godkända eller auktoriserade revisorer. Om företaget överstiger en viss storlek<sup>14</sup> skall dock minst en revisor vara godkänd eller auktoriserad (www.far.se, 030521).

Kraven på en revisor regleras i bland annat aktiebolagslagen och revisorslagen. Aktiebolagslagen behandlar vad den valda revisorn i bolaget skall göra och inte får göra, medan revisorslagen behandlar vad godkända och auktoriserade revisorer skall göra och får göra (FAR:s Revisionsbok, 2002).

### 3.2.1 Revisorslagen (2001:883)

Den nya revisorslagen trädde i kraft i sin nuvarande form den 1 januari 2002. Revisorslagen styr en revisors verksamhet och i denna lag regleras bland annat vem som skall vara revisor, dennes skyldigheter, i vilka verksamhetsformer ett revisionsföretag kan verka och registrering av revisionsföretag (FAR:s Revisionsbok, 2002). Den gamla lagen var från 1 juli 1995 och kallades för lag om revisorer. Det som skiljer den nya och gamla lagen åt är främst de skyldigheter som den nya lagen ålägger revisorer (FAR:s Samlingsvolym, 2001). Revisorns skyldigheter innebär att iaktta god revisorssed, vara opartisk och självständig, dokumentera sitt arbete, inte utöva förtroenderubbning sidoverksamhet samt iaktta tystnadsplikten och vara försäkrad (FAR:s Revisionsbok, 2002).

### 3.2.2 God revisorssed

God revisorssed handlar om hur revisorerna skall agera i sitt yrkesutövande och regleras i paragraf 19 i revisorslagen. Vad som innefattas i detta begrepp anger inte revisorslagen i någon närmare bemärkelse. FAR har däremot gett ut vägledande rekommendationer om vad god revisorssed innebär (FAR:s Revisionsbok, 2002). Enligt dem omfattas god revisorssed av nio regler vilka illustreras i tabell 1 nedan.

---

<sup>13</sup> Revisorslagen (2001:883) 4-5 §§ anger vad som krävs för att bli godkänd respektive auktoriserad revisor.

<sup>14</sup> Balansomslutning är större än 1000 prisbasbelopp och mer än 200 anställda.

<b>1. Yrkesmässigt uppträdande</b>	En ledamot <sup>15</sup> skall alltid visa sig värd det förtroende som yrket kräver och alltid iaktta god revisorssed i sin utövning av yrket.
<b>2. Oberoende</b>	En ledamot måste alltid vara oberoende i sitt ställningstagande när denne utför ett uppdrag. Finns inte denna förutsättning skall ledamoten avböja eller avsäga sig uppdraget.
<b>3. Oförenlig verksamhet</b>	En ledamot får inte bedriva verksamhet som är oförenlig med yrkesutövandet.
<b>4. Yrkesutövning</b>	En ledamot skall genomföra sitt arbete på ett omsorgsfullt sätt så att denne får ett bra underlag till sina bedömningar. En ledamot är skyldig att beakta god redovisningssed och revisionsned.
<b>5. Tystnadsplikt</b>	En ledamot får inte avslöja sakförhållanden eller andra upplysningar för utomstående som denne fått kännedom om under sitt arbete.
<b>6. Förhållande till kollegorna</b>	En ledamot skall verka för goda relationer inom yrkeskåren.
<b>7. Publicitet och reklam</b>	En ledamot får endast göra sitt namn och kvalifikationer känt på ett sådant sätt som inte skadar yrket.
<b>8. Arvodesdebitering</b>	Arvodet skall vara skäligt med hänsyn till de kunskaper och den erfarenhet som ledamoten besitter. Vidare skall hänsyn tas till uppdragets omfattning och natur.
<b>9. Vidareutbildning</b>	En ledamot skall upprätthålla och utveckla sina yrkeskunskaper.

Tabell 1: Nio regler om god revisorssed. Fritt tolkad efter FAR:s Revisionsbok, 2002.

Revisorsnämndens<sup>16</sup> tillsynspraxis ger också vägledning om vad god revisorssed innebär (www.far.se, 030424). Revisorsnämnden använder i stor utsträckning FAR och Svenska Revisorsamfundets<sup>17</sup> (SRS) rekommendationer som utgångspunkt för sina ställningstaganden. De skall dock genom föreskrifter, uttalanden och beslut i enskilda ärenden ansvara för att normeringen utvecklas på ett lämpligt sätt. Revisorsnämnden får härigenom ett tolkningsföreträde vad gäller den goda sedens innehåll. Ytterst bestäms dock innehållet i god revisorssed av domstolarna (www.rn.se, 030424).

### 3.2.3 Opartiskhet och självständighet

Enligt den nya revisorslagen skall revisorn utföra sitt uppdrag med opartiskhet och självständighet. Det lagen uttrycker som opartiskhet och självständighet kallas i en del sammanhang för oberoende. Då detta ord kan inge fel betydelse undviks dock ordet numera i samband med revisorer. De som läser en revisionsberättelse skall kunna känna sig säkra på att den som har granskat företagens årsredovisning och förvaltning inte har påverkats av andra intressen än att utföra en objektiv revision. För att försäkra sig om revisorns objektivitet finns bland annat jävsregler i aktiebolagslagen (www.far.se, 030406).

<sup>15</sup> Med ledamot menas godkända eller auktoriserade revisorer som är medlemmar av FAR.

<sup>16</sup> Revisorsnämnden är en statlig tillsynsmyndighet för auktoriserade och godkända revisorer.

<sup>17</sup> Svenska Revisorsamfundet är en organisation för auktoriserade och godkända revisorer som arbetar med små och medelstora företag.

Revisorslagen innehåller en analysmodell<sup>18</sup> som skall fungera som stöd för revisorerna då de avgör sin opartiskhet och självständighet. Lagen anger några av de tänkbara situationer som kan uppstå då revisorn bör avsäga sig uppdraget (FAR:s Revisionsbok, 2002). Dessa är:

- Om det finns något egenintresse i bolaget.
- Om det finns vänskapsförhållande med någon som granskas.
- Vid partställning, det vill säga om revisorn har tagit ställning för eller emot klienten i exempelvis en förhandling.
- Vid självgranskningshot, det vill säga om revisorn har lämnat råd till klienten tidigare.
- Vid skrämshot som innebär att revisorn kan komma att påverkas av hot från någon som granskas.

Cassel (1996) anser att begreppet "oberoende" är avgörande för definitionen av begreppet "revisor". Han menar att när en revisor inte längre agerar oberoende upphör denne även att agera som revisor. Cassel anser att kravet på oberoende är av avgörande betydelse. Svagheten med revisionen som den bedrivs i verkligheten är enligt honom att revisorer inte framstår som tillräckligt oberoende, vilket han belyser med följande ordspråk:

*"Man biter inte den hand som föder en."* (Cassel, 1996, s. 131)

För att ytterligare påvisa bristen på oberoende bland svenska revisorer citerar Cassel Veckans Affärer:

*"Svenska revisorer befinner sig i en förtroendekris. Revisorn är ofta ett redskap för VD mer än en kritisk granskare. Hans möjligheter att sätta sig till motvärn är i praktiken begränsade. Han är beroende av VD för både utkomst och rykte."* (Cassel, 1996, s.128)

### 3.2.4 Tystnadsplikt

Tystnadsplikten innebär att revisorn inte får berätta saker om bolaget som denne granskar för utomstående. Dock finns det undantag från tystnadsplikten. Tystnadsplikten gäller inte gentemot medarbetare på uppdraget och inte heller det som motiverar anmärkning i revisionsberättelsen. Revisorn får dock inte säga mer än vad som står just i revisionsberättelsen. Revisorn skall också lämna de upplysningar som bolagsstämman begär, om detta inte kan medföra väsentlig skada för bolaget. Vidare får revisorn inte lämna upplysningar till enskilda aktieägare om det kan bli till skada för bolaget (FAR:s Revisionsbok, 2002). Revisorn har upplysningsplikt mot efterträdare, lekmannarevisor, konkursförvaltare och den som leder en förundersökning i brottmål. Revisorns tystnadsplikt gäller inte om denne hörs som vittne i rättegång. Revisorn kan också höras i tillsynsärenden, det vill säga ärenden som prövas av Revisorsnämnden. Revisorn är numera också skyldig att i vissa fall anmäla misstanke om brott till åklagare (www.far.se, 030406). Vidare innebär tystnadsplikten för en revisor att denne inte får utnyttja sina kunskaper för egen vinnings skull, exempelvis får en revisor inte äga aktier i det bolag som denne är med och reviderar (FAR:s Revisionsbok, 2002).

---

<sup>18</sup> Analysmodellen återfinns i bilaga 3

### 3.2.5 Kritik mot revisorsrollen

Cassel (1996) är kritisk till revisorsrollen och menar att FAR:s beskrivning av revisionen är en idealbild. Cassel menar att revisionen som den bedrivs i praktiken, trots att den är till mycket nytta, är verkningslös och ibland rent av skadlig genom att den legitimerar direkt olämpliga åtgärder. Han menar därför att revisionen behöver förändras i väsentliga avseenden för att den skall vara till någon nytta. Orsaken till att revisionen i verkligheten inte stämmer överens med teorin är, enligt honom, bland annat revisorernas saknad av civilkurage, vilket krävs för att kunna uppträda oberoende. Cassel menar att samhället präglas av samstämmighet och att sanning som bryter denna samstämmighet inte alltid är populär. Vidare anser han att revisorer inte kan anses vara eller framstå som oberoende till styrelse och VD.

Cassel (1996) anser vidare att det i revisorns roll ställs en del oförenliga krav. Som exempel tar han upp att det förväntas av revisorn att denne bygger upp en förtroendefull relation till den granskade. Dock kan revisorn inte frånga sitt ansvar som granskare genom att lita på att den granskades uppgifter stämmer, det är alltid revisorns ansvar att verifiera att de uppgifter som kommer fram är tillförlitliga. En annan komplikation är att revisorn även förväntas ge klienten rådgivning samtidigt som en oberoende granskning skall göras. Detta kan leda till att revisorn granskar de åtgärder som denne även gett rådgivning om, vilket inte är förenligt. Revisorn skall alltså agera som om att den granskade fattat sina beslut helt självständigt. Följande citat visar hur Cassel ser på de oförenliga krav som ställs på revisorn:

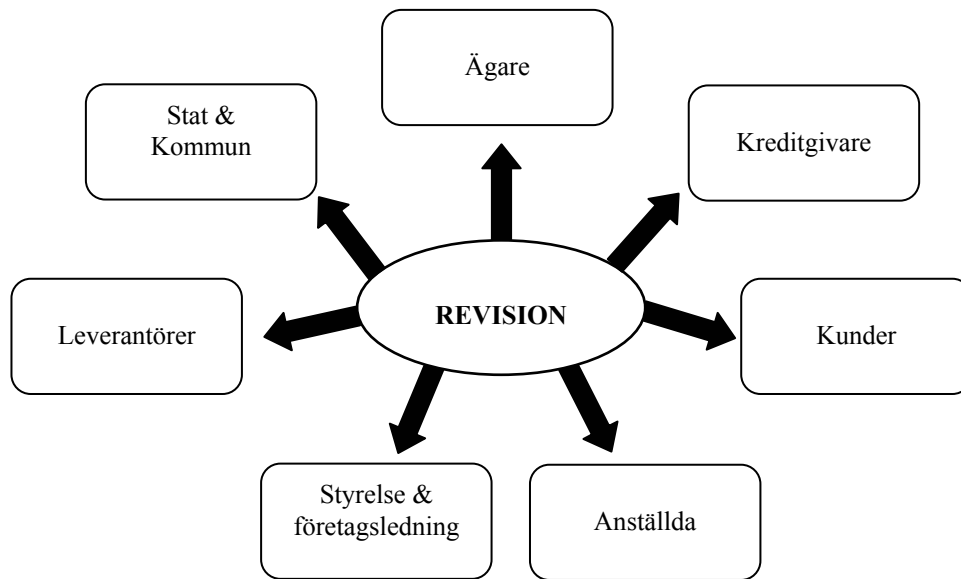
*”Sammantaget förväntas revisorn vara iförd poliskask, domarperuk, konsultportfölj och kuratorportfölj.” (Cassel, 1996, s. 14)*

Cassel menar att förtroendet för revisorer är rubbat. Revisorn kan fastän denne har uppdragsgivarens förtroende sakna den granskades förtroende. Detta bottenar, enligt Cassel, i revisorns oförmåga att förklara orsakerna till den kritik revisorn framför till den granskade.

### 3.3 Revisorns förhållande till olika intressenter

Enligt FAR:s Revisionsbok (2002) är det främst för det reviderade bolagets ägare som revisionen utförs. Förutom ägarna finns även andra intressenter som kan vara intresserade av företagets revision. Dessa intressenter har antingen direkt eller indirekt nytta av revisorns arbete. Dessutom är företagsledningen i behov av en kontinuerlig och aktiv kontakt med revisorn. Revisorns arbete innebär att kontrollen om företagets trovärdighet samlas hos denne. Om det inte hade funnits revisorer till att utföra det kontrollerande arbetet hade de olika intressenterna varit tvungna att anlita egna kontrollanter för att avgöra om de kan lita på företaget.

På följande sida visas, i figur 1, de olika intressenter som har nytta av revisionen i enlighet med FAR:s Revisionsbok (2002).



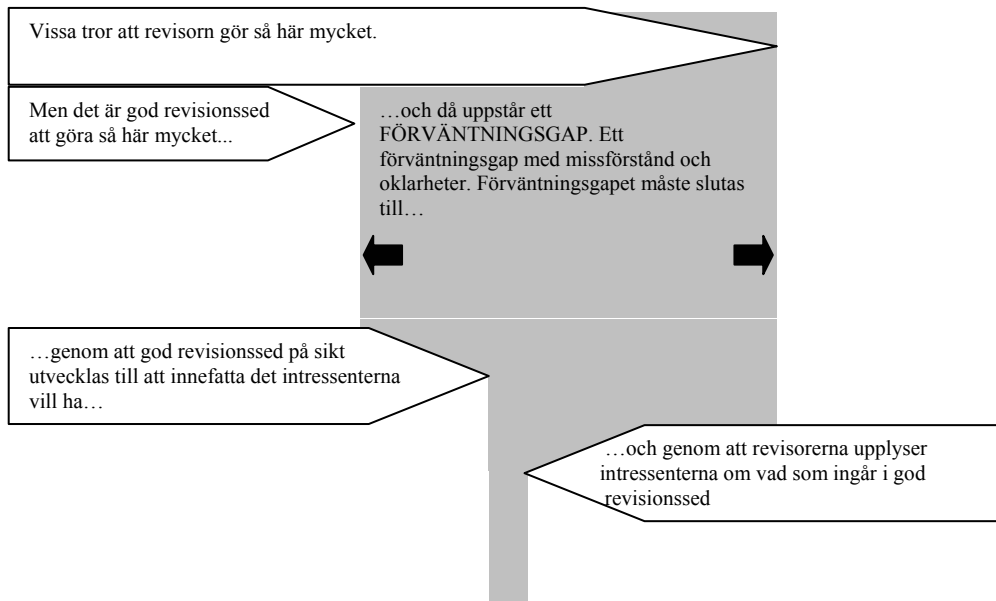
Figur 1: Revisionens intressenter (Fritt tolkad ur FAR:s Revisionsbok, 2002, s. 17).

### 3.3.1 Förväntningsgap

Det är, vilket nämndes ovan, många intressenter som har intresse av revisorns arbete. Det innebär att revisorn har en inbyggd konflikt i sin roll då dessa intressenters behov kan skilja sig åt, vilket innebär att de delvis har olika förväntningar på revisorn. Det uppstår ett förväntningsgap när de olika intressenternas förväntningar inte motsvarar vad revisorn kan och får göra. För att minska detta förväntningsgap krävs det att revisorerna informerar om vad rollen som revisor innebär och vad lagstadgad revision omfattar samt att tydligare visa vad som är styrelsens, VD:ns och revisorns ansvar (FAR:s Revisionsbok, 2002). Förväntningsgapet åskådliggörs i figur 2 på följande sida.

Cassel (1996) anger att just missförstånd i rollfördelningen är den främsta orsaken till att förväntningsgap uppstår. Enligt honom vet inte ägare och andra intressenter vilken roll som revisorn kan och får spela, vilket leder till ett förväntningsgap. En stor missuppfattning som enligt Cassel råder när det gäller revisorns roll, är att de flesta intressenter förväntar sig att revisorn skall se till att allt går rätt till i företaget. De förväntar sig därför att revisorn inte bara skall uppmärksamma och rapportera om oegentligheter, vilket är revisorns roll, utan även vidta åtgärder för att komma tillrätta med dessa. En annan missuppfattning när det gäller rollfördelningen är tron att revisorn, som ett bolagsorgan, har delat ansvar för verksamheten. Om revisorn inte vidtar några åtgärder mot den granskade tolkas det av vissa som att inte bara redovisningen och förvaltningen är tillfredställande utan också att lönsamheten är det.





Figur 2: Förväntningsgapet (FAR:s Revisionsbok, 2002, s. 111).

Cassel (1996) anser liksom FAR att det krävs att revisorer och revisorsorganisationer tydligare förklarar sin roll och även ägare och företagsledning bör göra klart för sig själva om sin roll och deras relation till revisorsrollen. Han menar också att uppdragsgivarna skall ta sitt ansvar, genom att kräva bättre återrapportering och ansvar av de granskade samt utnyttja revisorerna bättre. Följande citat visar tydligt hur Cassel ser på revisorsrollen:

*”Samhällets bristande förtroende för revisorerna speglas dels i omgivningens förväntningsgap, dels i revisorernas bristande respekt för revisorsrollens krav. Enligt myten spelar de tre aktörerna revisorn, den granskade och uppdragsgivaren sina givna roller. I verkligheten, däremot tycks många av dem inte förstå sina roller och heller inte uppfylla kraven som dessa innefattar.”*  
(Cassel, 1996, s. 116)

### 3.4 Tidigare forskning

Inom det ämnesområde som uppsatsen behandlar finns det tidigare forskning i form av kandidat- och magisteruppsatser. Dessa uppsatser behandlar revisorers inställning till och tolkning av anmälningsplikten.

#### 3.4.1 Revisorernas roll och inställning till anmälningsplikten

Våren 2000 skrevs en magisteruppsats av Andersson, Bogelöv & Olsson vid Handelshögskolan i Göteborg som behandlade revisorers inställning till anmälningsplikten vid misstanke om brott. Uppsatsen hade till syfte att jämföra vad de inom FAR, SRS och revisorskåren ansåg om anmälningsplikten vid införandet och vad de ansåg om anmälningsplikten våren 2000. Uppsatsen var av kvalitativ karaktär där djupintervjuer gjordes med fyra revisorer i Göteborg samt med representanter för FAR och SRS. Det som framkom i uppsatsen var att det inom revisorskåren bildats två "läger" av inställningar till anmälningsplikten. Den ena sidan ansåg att

anmälningsskyldigheten var bra och spelade en viktig roll i samhället vid bekämpandet av den ekonomiska brottsligheten, medan den andra sidan var negativt inställda till anmälningsskyldigheten och ansåg att det inte ingick i deras uppgift att upptäcka ekonomiska brott. Författarna till uppsatsen ansåg i sina slutsatser att en anledning till denna uppdelning kan bero på att det skiljer sig åt i att revidera ägarledda företag och stora publika företag. Såväl FAR, SRS som de intervjuade revisorerna ansåg sig inte märka någon skillnad i relationen till klienterna. Revisorerna angav att den uteblivna reaktionen från klienterna berodde på att dessa inte kände till anmälningsskyldigheten. Förhållandet mellan klient och revisor i ägarledda bolag är mer känslig och personlig än i publika företag. De som är negativt inställda jobbar mer mot ägarledda företag enligt författarna.

I samma uppsats framkom att det även inom FAR och SRS fanns olika inställningar till anmälningsskyldigheten. De som var mer negativt inställda, som ansåg att lagregeln inte är effektiv angav som främsta orsak att revisorns uppgift inte är att upptäcka ekonomiska brott. FAR och SRS avstyrde lagförslaget med hänsyn till den effekt det skulle kunna få på relationen mellan revisor och klient i mindre ägarledda företag. Ett år senare, våren 2000, har det dock inte märkts någon förändring av revisorns förhållande till sina klienter. Författarna poängterar dock att det endast gått ett år sedan lagregeln trädde i kraft och att klienterna inte blivit medvetna om den.

Ytterligare en magisteruppsats som behandlar ämnesområdet har skrivits vid Handelshögskolan i Göteborg. Den skrevs hösten 2001 av Bolmström, Lezama & Shamoun och hade till syfte att ge läsaren en förståelse för revisorernas inställning till anmälningsskyldigheten, hur den påverkar relationen mellan revisor och klient, om den står i konflikt med tystnadsplikten samt om kompetenskraven förändras på grund av införandet av lagregeln. Uppsatsens ansats var kvalitativ där djupintervjuer gjordes med sex stycken auktoriserade revisorer från två stora revisionsbyråer. Det som framkom i deras studie var framförallt att revisorns roll inte påverkats något särskilt på grund av den nya lagregeln, vilket författarna ansåg bero på att den inte hade funnits så lång tid och inte blivit tillämpad ännu. Däremot ansåg de intervjuade att anmälningsskyldigheten står i direkt konflikt med tystnadsplikten och att skyldigheten att anmäla en misstanke ligger utanför deras huvudsakliga uppgifter som revisorer. De flesta var negativt inställda till anmälningsskyldigheten och detta berodde framförallt på att de ansåg det ligga utanför deras uppgifter och ansvarsområde. Det ansågs svårt att kombinera anmälningsskyldigheten med tystnadsplikten då varje avsteg från tystnadsplikten kan äventyra förtroendet mellan klient och revisor. Vidare framkom det i studien att många revisorer inte var säkra på hur ärendena då misstanke om brott föreligger skall behandlas, vilket författarna ansåg kan bero på bristande kunskaper inom annat straff- och processrätt samt att lagtexten är diffus när det gäller begreppet ”*kan misstänkas*”.

### **3.4.2 Tolkning av lagtexten**

Våren 2000 skrevs en kandidatuppsats av Ljung & Stetler vid Stockholms universitet som även den handlade om revisorers inställning till och tolkning av anmälningsskyldigheten vid misstanke om brott. Studiens ansats var en kvalitativ metod där djupintervjuer gjordes med elva revisorer samt myndighetsföreträdare (två åklagare och en skattedirektör) och en konkursförvaltare. Det som framkom i deras uppsats var att många revisorer var negativt inställda till lagregeln. Uppsatsen behandlade även vissa tolkningssvårigheter med lagtexten. Exempelvis visade uppsatsen på att revisorerna

anmälde vid en högre bevisgrad än den av Ekobrottsmyndigheten förespråkade. Anledningen till att de hade en högre misstankenivå innan de anmälde kunde bland annat bero på att hänsyn måste tas till bolaget och dess intressenter. Vidare måste en oren revisionsberättelse grunda sig på ett nästan 100 procent säkert beslut och då kan inte en anmälan ske vid en bevisgrad på omkring 5-20 procent. Ytterligare skäl till att anmälan skedde först vid en högre bevisgrad var att revisorn har en nära relation med företagsledningen samt att en anmälan medför att de förlorar en klient.

Vid Växjö universitet våren 2002 skrev Larsson, Ljunggren & Peterson en magisteruppsats om hur anmälningsplikten skall tillämpas i praktiken. Författarna hade uppmärksammat en rad olika begrepp som skulle kunna leda till oklarheter vid tillämpning av lagregeln och valde att undersöka hur dessa begrepp; ”*kan misstänkas*”, ”*utan oskäligt dröjsmål*” och ”*två veckor*” uppfattades och tolkades av revisorer. Deras studie byggde på en enkätundersökning om ett urval av 150 revisorer där svarsfrekvensen var 99 stycken. Det som framkom i deras studie var att ”*kan misstänkas*” låg vid en bevisgrad på mellan 51-100 procent mot Ekobrottsmyndighetens förespråkade 5-20 procent. Vidare ansåg revisorskåren att ”*utan oskäligt dröjsmål*” är mindre än fyra veckor. Detta skall enligt Ekobrottsmyndigheten tolkas från fall till fall men det har enligt studien utvecklats en praxis om fyra veckor bland revisorer. Slutligen undersökte de när det är skäligt att göra sin anmälan till styrelse och VD vid en misstanke. Inom två veckor skall en anmälan göras enligt aktiebolagslagens tionde kapitel paragraf 40, men hela 55 procent ansåg att detta är för kort tid. Detta med tanke på att företaget måste få tid till att kunna åtgärda skadan. 60 procent av revisorskåren kunde tänka sig att överskrida det lagstadgade två veckorna och ge styrelse och VD en längre tidsfrist.

### 3.5 Sammanfattning

Revision innebär att kritiskt granska, bedöma och uttala sig om företagets redovisning och förvaltning och revisionen finns till för att ge trovärdighet åt företagets finansiella information. Revisor är benämningen på en person som är vald revisor i ett bolag, en förening eller som yrkesmässigt arbetar med revisions- och redovisningsfrågor. För att omvärlden skall känna förtroende för revisorn ställs det krav på opartiskhet, självständighet och tystnadsplikt på denne. Det framförs dock viss kritik mot hur revisionen fungerar i verkligheten, exempelvis anses inte revisorn vara tillräckligt oberoende. Det finns olika intressenter till revisorns arbete och dessa har olika förväntningar på revisionen. När dessa förväntningar inte motsvarar vad revisorn kan och får göra uppstår ett förväntningsgap.

Det har tidigare skrivits kandidat- och magisteruppsatser som behandlat anmälningsplikten. Det som framkom i dessa var att revisorskåren har en splittrad men övervägande negativ inställning till anmälningsplikten och att revisorns roll inte påverkats märkbart till följd av anmälningsplikten även om den kunde stå i konflikt med tystnadsplikten. Det har även i dessa tidigare uppsatser framkommit tolkningsvårigheter av lagtexten bland revisorer.

I nästa kapitel diskuteras ekonomisk brottslighet och Ekobrottsmyndighetens tillkomst.

## 4. EKONOMISK BROTTSLIGHET

---

*I detta kapitel behandlas den ekonomiska brottsligheten i Sverige eftersom den utgör bakgrund till införandet av revisorns anmälningsplikt. Inledningsvis definieras ekonomisk brottslighet och en överblick ges av dess utveckling. Avslutningsvis beskrivs Ekobrottsmyndigheten och dess verksamhet.*

---

### 4.1 Definition

Det råder oklarhet i hur ekonomisk brottslighet skall definieras och det finns en rad olika försök till definition av begreppet. En definition som används av Brottsförebyggande Rådet (BRÅ)<sup>19</sup> lyder enligt följande:

*”...ekonomisk brottslighet är brott som sker inom ramen för en i övrigt lagligt bedriven näringsverksamhet, vilket skiljer sig mot organiserad brottslighet där själva idén och verksamheten är brottslig.” (BRÅ-rapport, 1999, s.42)*

Detta stämmer i stort överens med Kronqvist et al:s (1997) resonemang, där de menar att ekobrott har som särskiljande drag att de begås i näringsverksamhet och syftar till ekonomisk vinning. Magnusson & Sigbladh (2001) använder sig av den tyske kriminologen Klaus Tiedemanns definition av ekonomisk brottslighet, vilken lyder:

*”Ekonomisk brottslighet är sådant brottsligt beteende vars effekter stör eller hotar det ekonomiska livet eller det ekonomiska systemet på ett sådant sätt att det inte endast är enstaka individers intressen som berörs.” (Magnusson & Sigbladh, 2001, s.14)*

Ekobrott skiljer sig från övriga brott i en mängd avseenden. Exempelvis är gärningsmannen känd i de flesta ekobrottsfall, vilket gör att svårigheten inte ligger i att utreda vem gärningsmannen är, utan snarare vad som egentligen hänt, hur gärningsmannen har gått tillväga samt avgöra om handlingen är straffbelagd eller inte. Dessutom ingår ofta komplicerade juridiska frågeställningar i ekobrottsfall, då polis och åklagare även måste väga in skattelagstiftning, bolagsrätt med mera (Kronqvist et al., 1997).

### 4.2 Utveckling

Enligt Magnusson & Sigbladh (2001) fick den organiserade brottsligheten sitt fotfäste i Sverige under 1990-talet. Under samma period slog sig, enligt dem, den organiserade brottsligheten samman med den ekonomiska brottsligheten. Detta innebär att personer som tidigare ägnade sig åt enbart ekonomiska brott såsom planerade konkurser och momsbrott, numera även ägnar sig åt organiserad brottslighet såsom narkotikahandel, penningtvätt, häleri och stöld. Det omvända gäller också, det vill säga att personer som tidigare enbart ägnade sig åt organiserad brottslighet, numera även ägnar sig åt ekonomisk brottslighet. Författarna menar dessutom att personer från de två olika brottsliga bakgrunderna arbetar ihop i nätverk.

---

<sup>19</sup> Brottsförebyggande Rådet är en statlig organisation som ska verka för att brottsligheten minskar och tryggheten ökar i samhället.

Enligt en framtidsrapport från Riksskatteverket<sup>20</sup> (RSV, 2000) växer det, ur den framväxande globala kapitalismen, även fram en global kriminell ekonomi. Det innebär att kriminella organisationer utnyttjar globaliseringen och den teknikutveckling och nätverksekonomi som den medfört. Kriminella organisationer bedriver sin verksamhet över landsgränser och tvättar vinster från sin verksamhet i de internationella finanssystemen och återinvesterar sedan i såväl legal verksamhet som korruption. Detta innebär enligt RSV att den organiserade brottsligheten börjat infiltrera den legala företagsverksamheten genom att behålla sina kriminella värderingar, men samtidigt till det yttre agera som seriösa företagare. RSV anser därför att gränsen mellan organiserad brottslighet och ekonomisk brottslighet har suddats ut.

Den ekonomiska brottsligheten är ett problem som uppmärksammades i den svenska debatten ordentligt för första gången i samband med en större utredning, vilken gjordes av Rikspolisstyrelsens arbetsgrupp mot organiserad brottslighet i slutet av 1970-talet. Till följd av denna utredning fick BRÅ i uppgift att se över lagstiftningen som berörde den ekonomiska brottsligheten. Under 1980-talet återkallades BRÅ:s uppdrag av regeringen och en Eko-kommission tillsattes istället, en särskild kommission mot ekonomisk brottslighet. Kommissionen lade fram lagförslag och såg samtidigt över ekobrottsforskningen och kom fram till att det mesta av kunskapsinsamlingen förekom inom myndigheter. Det behövdes i ett längre perspektiv, enligt kommissionen, en fri forskningssektor för kunskapsbildningen. 1995 lade regeringen fram en skrivelse om en samlad strategi mot den ekonomiska brottsligheten, vars syfte var att drastiskt minska den ekonomiska brottsligheten. Ur detta växte fram en arbetsgrupp, som skulle initiera och ansvara för det föreslagna reformarbetet. Detta ledde i sin tur fram till institutionella lösningar i form av dagens Ekobrottsmyndighet, vilket infördes 1998 (BRÅ-rapport, 1999).

### **4.3 Ekobrottsmyndigheten**

Ekobrottsmyndighetens uppgift är att bekämpa och förebygga ekonomisk brottslighet. Myndighetens verksamhet bedrivs vid tre avdelningar, Östra, Västra och Södra avdelningarna. I de län som ligger utanför Ekobrottsmyndighetens huvudsakliga ansvarsområde samarbetar myndigheten med övriga åklagar- och polisväsendet. Antalet anmälningar till Ekobrottsmyndigheten har under de senaste åren ökat, under 2002 ökade exempelvis antal anmälda ekobrott med 15 procent till 3 475 stycken. Detta har gjort att antalet mål från Ekobrottsmyndigheten som väntar på avgörande i domstol också ökar, vilket i sin tur medfört längre väntetider (Ekobrottsmyndighetens årsredovisning, 2002).

Ekobrottsmyndighetens verksamhet är uppdelad på två verksamhetsgrenar; brottsförebyggande arbete samt utredning och lagföring. Utredning och lagföring är den dominerande och mest resurskrävande verksamhetsgrenen. Regeringen ställer nu dock krav på att den brottsförebyggande verksamhetsgrenen skall utökas, vilket gör att särskilda satsningar görs inom det området (Ekobrottsmyndighetens årsredovisning, 2002).

---

<sup>20</sup> Riksskatteverket är en central förvaltningsmyndighet för beskattning, folkbokföring och indrivning.

Att förmedla information till myndigheter, näringsliv, organisationer och allmänhet är en viktig del i det brottsförebyggande arbetet. Ekobrottsmyndigheten har tagit fram ett kursprogram om ekonomisk brottslighet som riktar sig till såväl egna anställda som åklagare, poliser och revisorer verksamma utanför Ekobrottsmyndigheten. Under 2002 deltog exempelvis anställda från Ekobrottsmyndigheten som lärare vid utbildningar om ekonomisk brottslighet som anordnades av revisorsorganisationerna FAR och SRS (Ekobrottsmyndighetens årsredovisning, 2002).

Ekobrottsmyndigheten betonar att samarbete mellan myndigheter och organisationer har stor betydelse när det gäller att utveckla och förbättra ekobrottsbekämpningen. Till följd av införandet av lagregeln om anmälningsskyldighet vid misstanke om brott har Ekobrottsmyndigheten inlett ett samarbete med revisorernas branschorganisationer FAR och SRS. En samrådsgrupp har bildats för att utveckla rutiner för samarbetet mellan revisorer och åklagare och polis. Samrådsgruppen har konstaterat att det råder stor osäkerhet hos revisorer när det gäller skyldigheten att vidta åtgärder vid misstankar om brott. För att lösa detta har det bildats en särskild arbetsgrupp som har till uppgift att belysa anmälningsskyldighetens innehåll ur ett praktiskt perspektiv. Arbetsgruppen kommer att slutföra uppgiften under första halvåret 2003 och dess överväganden kommer vara ett första steg i en pågående process under åren (Ekobrottsmyndighetens årsredovisning, 2002).

Ekobrottsmyndigheten gör i sin verksamhet iakttagelser om revisorer och deras revisionsverksamhet. I dagsläget finns ingen praxis för hur Ekobrottsmyndigheten skall agera om de gör iakttagelser som skulle kunna leda till disciplinära åtgärder mot revisorerna och därmed bör anmälas till Revisorsnämnden. Ett arbete har därför inletts för att ta fram riktlinjer för hur detta skall gå till (Ekobrottsmyndighetens årsredovisning, 2002).

#### **4.4 Sammanfattning**

Det finns ingen entydig definition av ekonomisk brottslighet, men en definition som tagits fram av BRÅ är att ekonomisk brottslighet är brott som sker inom ramen för en i övrigt lagligt bedriven näringsverksamhet. Den organiserade brottsligheten har under 1990-talet fått sitt fotfäste i Sverige och den har slagit sig samman med den ekonomiska brottsligheten. För att drastiskt minska den ekonomiska brottsligheten togs det på regeringens initiativ fram en reform som ledde till skapandet av dagens Ekobrottsmyndighet, vars uppgift är att bekämpa och förebygga ekonomisk brottslighet.

I nästa kapitel görs en genomgång av aktiebolagslagens tionde kapitel och paragraferna 38-40, vilka behandlar revisorns anmälningsskyldighet vid misstanke om brott.

## 5. ANMÄLNINGSPLIKT VID MISSTANKE OM BROTT

---

*I detta kapitel följer en genomgång av revisorns anmälningssplikt vid misstanke om brott. Inledningsvis beskrivs bakgrunden till anmälningsspliktens införande. Vidare ges en översikt av de brott som omfattas av anmälningssplikten samt en beskrivning av de åtgärder revisorn skall vidta vid brottsmisstankar. Slutligen görs en genomgång av de diskussioner som fördes kring lagförslaget om vilka eventuella problem som anmälningssplikten kunde medföra.*

---

### 5.1 Bakgrund

År 1990 tillsatte Justitiedepartementet en kommitté, Aktiebolagskommittén, som fick i uppdrag att göra en översyn av aktiebolagslagen. De skulle dels lämna förslag till ändringar i aktiebolagslagen som föranleddes av den europeiska integrationen, dels överväga mer traditionella aktiebolagsrättsliga frågor. Till följd av kommitténs betänkanden gjordes en rad förändringar i aktiebolagslagen (SOU, 1995:44). En av de stora lagförändringar som gjordes berör hur revisorn skall behandla eventuella brottsmisstankar och hade sin grund i den ökade ekonomiska brottsligheten. Tidigare hindrade tystnadsplikten revisorn från att föra eventuella brottsmisstankar vidare till åklagare eller polis. Revisorn kunde då endast agera genom revisionsberättelsen och genom påpekanden och erinringar till styrelse och VD (FAR, 1998).

Aktiebolagskommittén fann att tystnadsplikten förhindrade bekämpning av den ekonomiska brottsligheten. Tidigare utredningar visade att en omfattande skyldighet för revisorn att anmäla brott skulle leda till ett försämrat förtroende mellan bolagsledningen och revisorn, vilket i sin tur skulle leda till en försämrad revision och snarare skulle öka den ekonomiska brottsligheten. Aktiebolagskommittén menade att detta inte längre var gällande, då det borde vara allmänt intresse att brottslig verksamhet i aktiebolag utreds. Därmed lade kommittén fram ett förslag om att revisorn skall ha skyldighet att anmäla misstanke om brott till åklagare. Förslaget antogs och innebar att lagregeln om anmälningssplikt vid misstanke om brott trädde ikraft 1 januari 1999 (SOU, 1995:44).

### 5.2 Brottskatalogen

Lagregeln om revisorns anmälningssplikt återfinns i aktiebolagslagens (1975:1385) tionde kapitel, paragraferna 38-40. Enligt dessa paragrafer skall revisorn vidta åtgärder om denne misstänker att en styrelseledamot eller den verkställande direktören inom bolagets verksamhet gjort sig skyldig till vissa brott (Höglund, 2001).

De brott som omfattas av anmälningssplikten är enbart brott av ekonomisk art och dessa åskådliggörs i tabell 2 på följande sida. Brotten skall vara fullbordade, eftersom revisorn inte har någon skyldighet att rapportera försöksbrott eller förberedelsebrott. Brottsmisstanken får enbart riktas mot styrelsen och/eller VD om sådant som rör agerande inom bolagets verksamhet. Brott som begås av övriga inom bolaget omfattas således inte av anmälningssplikten. Sådana brott skall istället rapporteras till styrelse och VD inom ramen för revisorns löpande rapportering. Anmälningssplikten innebär inte någon skyldighet för revisorn att löpande leta efter brott som kan ha begåtts, utan handlingsskyldigheten inträder först då en misstanke uppkommer (FAR, 1998).

<b>Bedrägeri</b> (9 kap. 1 och 3 §§ brottsbalken)	Bedrägeri innebär att någon agerar vilseledande och får en person att agera eller inte agera, vilket leder till vinning för gärningsmannen eller skada för den vilseledde.
<b>Penninghäleri</b> (9 kap. 6 a § brottsbalken)	Penninghäleri innebär förmedling av egendom som är stulen, eller medverkan till bortförande och överlåtelse av stulen egendom med uppsåt att dölja egendomens ursprung.
<b>Svindleri</b> (9 kap. 9 § brottsbalken)	Svindleri begår den som offentliggör eller sprider falska uppgifter till allmänheten i syfte att påverka priser på vara, värdepapper eller annan egendom.
<b>Förskingring</b> (10 kap. 1 och 3 §§ brottsbalken)	Förskingring är att tillägna sig egendom som en person kommer över i samband med tjänst men som tillhör någon annan, vilket leder till vinning för denne men skada för den berättigade.
<b>Olovligt förfogande</b> (10 kap. 4 § brottsbalken)	Olovligt förfogande kan den dömas för som förfogar över egendom som tillhör någon annan och förövar den rättmätige ägaren sin rätt till egendomen.
<b>Trolöshet mot huvudman</b> (10 kap. 5 § brottsbalken)	Trolöshet mot huvudman innebär ett missbruk av en förtroendeställning som skadar huvudmannen.
<b>Oredlighet mot borgenärer</b> (11 kap. 1 och 2 §§ brottsbalken)	Oredlighet mot borgenärer begår den som vid obestånd förstör eller undanhåller egendom som vid eventuell konkurs skulle tillfalla borgenärerna
<b>Mannamån mot borgenärer</b> (11 kap. 4 § brottsbalken)	Mannamån mot borgenärer begår den som vid obestånd gynnar vissa borgenärer framför andra genom att vidta åtgärder.
<b>Bokföringsbrott</b> (11 kap. 5 § brottsbalken)	Den som begår bokföringsbrott åsidosätter uppsåtligen eller av oaktsamhet sin bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen.
<b>Bestickning</b> (17 kap. 7 § brottsbalken)	Bestickning innebär att lämna eller erbjuda muta eller annan otillbörlig belöning för tjänsteutövningen till arbetstagare i offentlig eller enskild tjänst.
<b>Mutbrott</b> (20 kap. 2 § brottsbalken)	Mutbrott är spegelbilden av bestickning. Mottagaren av bestickning begår mutbrott.
<b>Skattebrott</b> (2 och 4 §§ skattebrottslagen)	Skattebrott begår den som avsiktligt lämnar felaktiga uppgifter till myndighet eller låter bli att lämna deklaration eller annan föreskriven uppgift till myndighet, vilket ger upphov till att skatt undandras.
<b>Vårdslös skatteuppgift</b> (5 § skattebrottslagen)	Den som av grov oaktsamhet lämnar oriktig uppgift till myndighet och därigenom ger upphov till att skatt undandras från det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas honom, döms för vårdslös skatteuppgift.
<b>Försvårande av skattekontroll</b> (10 § skattebrottslagen)	Den som av grov oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldigheten och därigenom ger upphov till fara för att myndighets kontroll vid beräkning av skatt allvarligt försvåras, döms för försvårande av skattekontroll.

Tabell 2: Brottskatalogen. Fritt tolkad ur Sveriges Rikes Lag, (Höglund, 2001).

### 5.3 Revisorns åtgärder

En revisor skall agera när denna anser att det ”kan misstänkas” att något av ovanstående brott har begåtts och om revisorn finner att det föreligger brottsmisstanke skall styrelsen meddelas om detta ”utan oskäligt dröjsmål” (Höglund, 2001). Uttrycket ”kan misstänkas” är inte definierat vare sig i lagtexten eller i dess proposition. Det finns ingen utarbetad praxis bland revisorer om vad som innefattas i begreppet ”kan misstänkas”. Misstanke om brott skall grunda sig på revisorns eller dennes medarbetares iakttagelser. Vilken tidsram som ”oskäligt dröjsmål” utgör står inte heller i lagtexten eller dess proposition. Lagtexten anger dock att det inte skall förflyta någon längre tid från det att misstanken uppkommer tills den anmäls till styrelsen. Det är dock



viktigt att revisorn har tid att skaffa sig material för att kunna göra den korrekta bedömningen (FAR:s Revisionsbok 2002).

Senast två veckor efter revisorns underrättelse till styrelsen skall denne avgå från uppdraget och göra en anmälan till Patent- och Registreringsverket i Sundsvall. Anmälan skall bestå av en granskningsredogörelse som omfattar den tid som revisorn har haft uppdraget. Vidare skall det i en särskild handling till åklagare redogöras för misstanken och även ange de omständigheter som misstanken grundar sig på (FAR:s Revisionsbok, 2002). Revisorn behöver dock, enligt FAR:s Revisionsbok (2002), inte avgå från uppdraget om något av följande föreligger:

- den ekonomiska skadan av det misstänkta brottet har ersatts och övriga menliga verkningar av gärningen har avhjälpats,
- det misstänkta brottet har redan anmälts till polismyndigheten eller åklagaren eller
- det misstänkta brottet är av obetydligt värde.

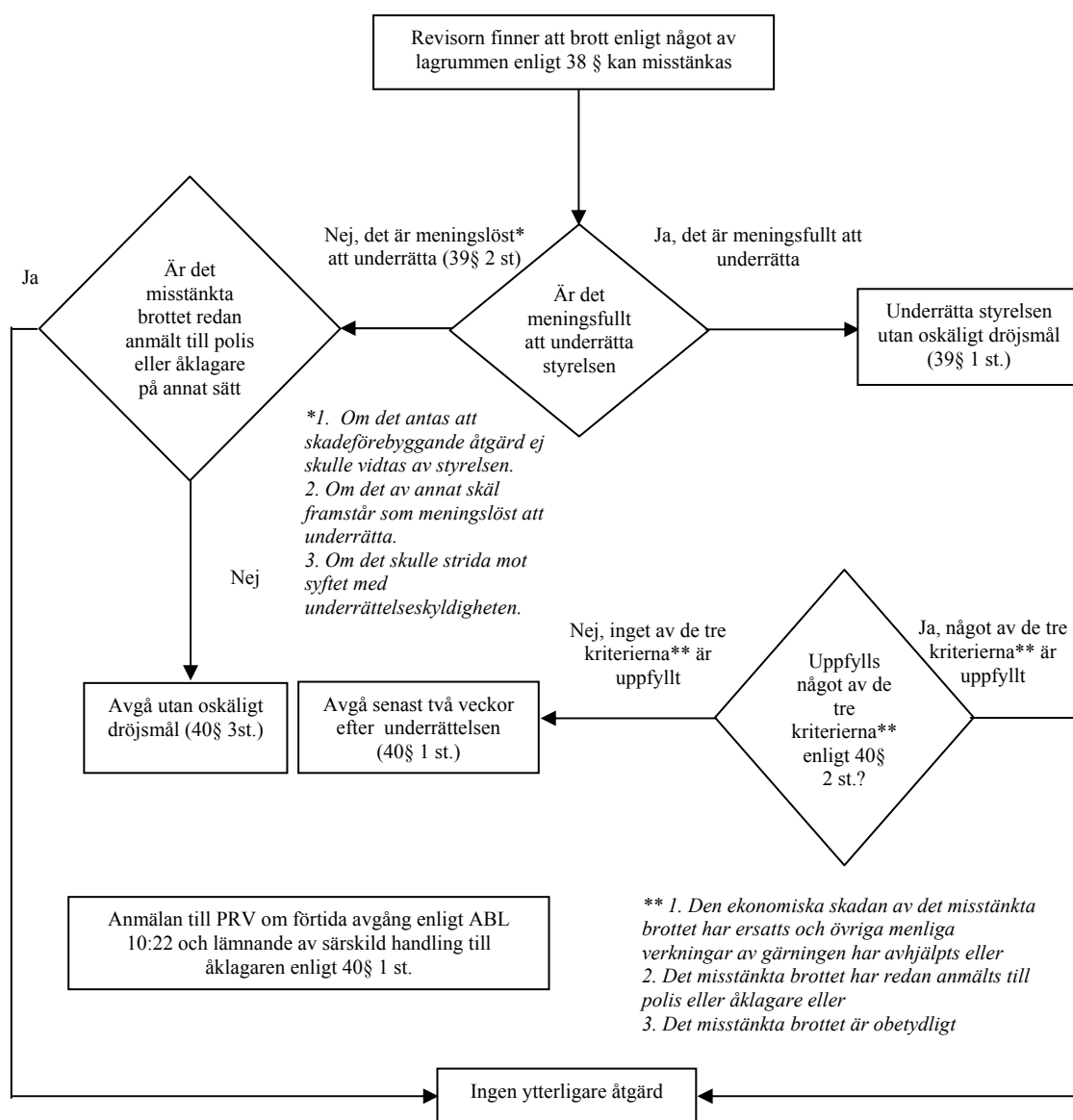
Vidare har revisorn, enligt FAR:s Revisionsbok (2002), en möjlighet att avstå från att underrätta styrelsen om någon av följande förutsättningar finns:

- det kan antas att styrelsen inte skulle vidta några skadeförebyggande åtgärder,
- det är meningslöst eller
- det skulle strida mot syftet med underrättelseskyldigheten.

I särskilda undantagsfall kan brottsmisstankar undantas från anmälningsskyldigheten. Detta gäller främst vid situationer då en polisutredning skulle göra mer skada än nytta, det vill säga om brottet inte står i proportion med nyttan av utredningen. Undantaget gäller dock endast vid brott av mindre omfattning och sådana brott som är betydelselösa för aktieägare och borgenärer (FAR:s Revisionsbok, 2002). På följande sida, i figur 3, visas ett sammanfattande schema över revisorns åtgärder vid misstanke om brott.

### **5.3.1 Skadeståndsansvar**

Vid anmälan av misstanke om brott kan främst två typer av misstag uppstå från revisorns sida. Dels kan brottet som revisorn misstänkt och anmält visa sig inte vara ett brott och dels kan revisorn avstå att anmäla något som sedan visar sig vara ett brott. Om revisorn anmäler en misstanke som sedan inte visar sig vara ett brott, blir revisorn ersättningsskyldig till bolaget endast i den utsträckning denne medvetet lämnat felaktiga uppgifter till åklagaren. Den revisor som avstår från att anmäla ett brott genom försummelse kan drabbas av disciplinära åtgärder enligt revisorslagen. En revisor kan dock inte bli skadeståndsskyldig för att denne avstått från att göra en anmälan (FAR:s Revisionsbok, 2002).



Figur 3: Schema för revisorns åtgärder vid misstanke om brott, 10 kap. 38-40 §§ Aktieförslagen (FAR:s Revisionsbok, 2002, s.87).

## 5.4 Yttranden om lagförslaget

Innan den lagstadgade anmälningsskyldigheten infördes fanns en del diskussioner om vilka slags problem de nya reglerna skulle medföra. Medlemmarna i Aktieförslagskommittén hade skilda åsikter om vad anmälningsskyldigheten skulle medföra. Förslaget om anmälningsskyldigheten framfördes sent i utredningsarbetet, vilket innebar att någon analys av vilka effekter den skulle medföra inte hann göras av utredningen. Ledamöterna ansåg att en utredning om konsekvenserna för små och medelstora företag vore av särskilt intresse. Inom kommittén rådde en enhetlig uppfattning om att medverkan i brottsbekämpning är en viktig samhällsuppgift. Kommitténs olika medlemmar var dock på flera punkter negativa till den påverkan anmälningsskyldigheten kunde tänkas få på revisorns roll (SOU, 1995:44).

#### **5.4.1 Revisorsrollen**

De sakkunniga i Aktiebolagskommittén menade exempelvis att en lagstadgad anmälningsskyldighet skulle innebära att revisorerna måste kunna göra vissa straffrättsliga bedömningar. Att revisorer i högre grad än tidigare måste kunna göra bedömningar av detta slag ansågs utgöra en naturlig konsekvens av revisorsrollens förändring. De sakkunniga menade dock att lagstiftaren inte får ställa orealistiska krav på revisorers förmåga att avslöja brott. Enligt de sakkunniga måste revisorn göra en kvalificerad bedömning angående om en skälig misstanke för brott föreligger. Denna bedömning ligger utanför den utbildning som ligger till grund för auktorisation eller godkännande av revisorer. Revisorn står dessutom inför ett skadeståndshot om en obefogad anmälan gjorts. Härtill kommer att revisorn får en uppgift som inte är förenlig med revisorns kunskap och kompetensområde, vilket inger betänkligheter ur rättssynpunkt (SOU, 1995:44).

De sakkunniga pekade även på att anmälningsskyldigheten allvarligt riskerar att skada aktiebolagens förtroende för revisorn. Revisorns funktion kommer att framstå som oklar och revisorn riskerar att uppfattas som någon form av polis. Revisorns uppgifter glider över till att bli sådan som normalt skall utföras av myndigheter. Denna rollförändring sker samtidigt som mindre företag mer än någonsin behöver någon person att rådgöra med kring nya skatte- och redovisningsregler (SOU, 1995:44).

Svenska företag blir mer och mer beroende av utländska marknader. För företagets trovärdighet är det viktigt att svensk revision följer principer som väcker förtroende hos utländska intressenter. Revisionsbranschen ägnar stora resurser åt internationell harmonisering. Sakkunnigas åsikter var att en ny svensk lagstiftning som ger intrycket av att svenska revisorer skall vara åklagarnas representanter allvarligt skulle motverka de svenska företagens internationella trovärdighet och vara ämnad att i omvärldens ögon undergräva revisorns oberoende och trovärdighet. Dessutom skulle lagstiftningen vara svår att förena med de svenska strävandena efter regelharmonisering. Revisorns roll och funktion bör, enligt Aktiebolagskommittén, vara densamma som andra utvecklade länder inom EU (SOU, 1995:44).

#### **5.4.2 Tystnadsplikt och oberoende**

Flera av medlemmarna i Aktiebolagskommittén ansåg det vara positivt att revisorer trots generell tystnadsplikt skulle ges möjlighet att medverka till motverkandet av ekonomisk brottslighet. Dock skulle lagförslaget innebära principiella förändringar av revisorsrollen. Revisorns tystnadsplikt och oberoende ställning är väsentliga förutsättningar för en öppen dialog och informationsutbyte mellan revisor och reviderat företag. Tystnadsplikten och oberoendet är därmed förutsättningar för en effektiv revision. Sakkunniga i kommittén ansåg därför att anmälningsskyldigheten riskerade hämma informationsutbytet och därmed motverka den brottsförebyggande effekten (SOU, 1995:44).

Revisorn fick redan innan införandet av anmälningsskyldigheten uttala sig om oegentligheter, men då i revisionsberättelsen som blir offentlig och därmed tillgänglig för alla intressenter på lika villkor. Anmälningsskyldigheten, som gör att exklusiv information lämnas till åklagare, skulle enligt sakkunniga radikalt bryta det rollmönster som lagstiftning och näringsliv bygger på. Ett par av ledamöterna i kommittén går så långt att de menar att

lagregeln att ålägga revisorn anmälningsskyldighet är ett enkelt sätt för staten att komma ifrån en del av sin brottsbekämpande uppgift. Detta sker då till priset av att det görs avkall på regler om tystnadsplikt (SOU, 1995:44).

#### **5.4.3 Tidigare lagstiftning**

Redan innan lagregeln om anmälningsskyldighet infördes för revisorer fanns en liknande lag för konkursförvaltare. Den lag som konkursförvaltare omfattas av är konkurslagen (1987:672). Konkursförvaltare skall liksom revisorerna anmäla brott om de finner att gäldenären ”kan misstänkas” för något brott som avses i elfte kapitlet brottsbalken. Anmälan skall ske till åklagare liksom för revisorer (Höglund, 2001). Vid tidpunkten för utredningen (SOU, 1995:44) hade en praxis utvecklats bland konkursförvaltare, där endast allvarliga förfaranden anmäldes. Av dessa förfaranden utreddes endast ett fåtal och många anmälningar preskriberades. Medlemmarna i Aktiebolagskommittén såg en fara med detta, eftersom en anmälningsskyldighet för revisorer kanske skulle innebära att en liknande praxis utvecklades. Företagare skulle då kunna få en signal om att det finns liten risk för straff, även om de upptäcks. Flera medlemmar ur kommittén ansåg att det endast borde bli en rättighet och inte någon skyldighet att anmäla brottsmisstankar, något som redan fanns i några EU-länder (SOU, 1995:44).

### **5.5 Sammanfattning**

Den 1 januari 1999 trädde lagregeln om anmälningsskyldighet vid misstanke om brott för revisorer i kraft. Lagregeln återfinns i aktiebolagslagens tionde kapitel och paragraferna 38-40. Innebörden av anmälningsskyldigheten är att revisorn skall vidta åtgärder om denne misstänker att en styrelseledamot eller VD inom bolagets verksamhet gjort sig skyldig till av lagtexten uppräknad ekonomisk brottslighet. Om revisorn ”kan misstänka” att något av de uppräknade brotten begåtts skall denne ”utan oskäligt dröjsmål” underrätta bolagets styrelse. Styrelsen har sedan två veckor på sig att ersätta den ekonomiska skadan och om denna inte gör det skall revisorn anmäla brottet till en åklagare och samtidigt avgå från sitt uppdrag. Det finns även andra undantag från anmälningsskyldigheten och det är om det misstänkta brottet redan har anmälts eller om det misstänkta brottet är obetydligt.

## 6. EMPIRI

---

*I detta kapitel redogörs för den fakta som framkommit vid enkätundersökningen och intervjun. Inledningsvis beskrivs respondenternas bakgrund. Kapitlet fortsätter med en beskrivning av anmälningsskyldighetens påverkan på revisorsrollen följt av inställningen till anmälningsskyldigheten. Därefter beskrivs tolkningen av lagregeln och avslutningsvis illustreras en sammanfattande tabell av empirin.*

---

### 6.1 Allmänt

Fem av respondenterna var från de stora revisionsbyråerna. Samtliga av dessa respondenter är auktoriserade revisorer och har varit det i mer än sex år. Respondenterna arbetar huvudsakligen med stora bolag och antalet anställda på de stora byråerna är mer än 80 stycken.

Bland de medelstora byråerna var antalet respondenter sex stycken. Av dessa är fem auktoriserade revisorer och en godkänd revisor. Respondenterna har haft sina befattningar i mellan tio och 30 år. De reviderar främst medelstora bolag och byråerna de arbetar för har mellan tretton och 35 anställda.

Från de små revisionsbyråerna erhöles fem svar, där tre är auktoriserade revisorer och två är godkända revisorer. Samtliga har haft sina befattningar i mer än åtta år. Respondenterna reviderar uteslutande små bolag och antalet anställda på de små byråerna varierar mellan tre och nio stycken.

Intervjun gjordes med en kammaråklagare vid Ekobrottsmyndigheten i Göteborg. Respondenten arbetar enbart med ekonomiska brott vid Ekobrottsmyndigheten i Göteborg. Denne önskade att få vara anonym och refereras därför till som respondenten på Ekobrottsmyndigheten.

### 6.2 Påverkan på revisorsrollen

I detta avsnitt beskrivs respondenternas syn på revisorsrollen och vilken förändring denna har genomgått på grund av anmälningsskyldigheten. Exempelvis beskrivs förhållandet till klienter, revideringsarbetets förändring samt respondenternas åsikter om tystnadsplikten.

#### 6.2.1 Stora revisionsbyråer

Ingen av respondenterna på de stora revisionsbyråerna anser att förhållandet till klienterna har påverkats till följd av anmälningsskyldigheten. En av respondenterna motiverar detta med att de främst arbetar med stora bolag som har en god intern kontrollmiljö, vilket innebär att brottsliga handlingar vanligtvis fångas upp av bolaget. Dessutom görs en riskutvärdering av samtliga bolag inför nya uppdrag. Därigenom försöker de minimera risken för att åta sig uppdrag där oegentligheter kan förekomma.

Majoriteten av respondenterna, tre av fem, anser inte att anmälningsskyldigheten påverkar valet av klienter medan en byrå har en policy att beakta om det föreligger misstanke om

brott innan en klient accepteras. En av de som anser att anmälningssplikten påverkar valet av klienter anger som orsak att:

*”Lagen är ytterligare en ingrediens i vår bedömning att behålla/anta en ny klient. Är vår bedömning att klienten kan komma att utföra handling enligt brottsbalken, skall vi inte ha denna klient.”*

Bland respondenterna på de stora revisionsbyråerna anser tre av fem att deras klienter inte alls är medvetna om anmälningssplikten. De två övriga respondenterna anser att klienterna är ganska medvetna.

Två av revisionsbyråerna informerar sina klienter om anmälningssplikten medan resterande tre inte gör det. En av de som informerar sina klienter anger som orsak att det är en naturlig del av arbetet att informera om nya lagar. Den andra informerar endast då det finns en risk att lagregeln kan bli tillämplig samt vid antagande av nytt uppdrag. Anledningen till att de övriga tre inte informerar är att de tycker att frågan sällan aktualiseras, att klienterna förser sig själva med information och att det inte finns någon anledning till att redogöra regelverket för klienterna.

En av de fem respondenterna anser att revideringsarbetet försvårats på grund av anmälningssplikten. Denne anger att det har blivit ännu en faktor som revisorn skall beakta i ett redan svårt uppdrag. Samma respondent anser dessutom att tystnadsplikten utgör ett hinder i tillämpningen av anmälningssplikten medan övriga fyra anser att den inte gör det. Respondenten anger som orsak att:

*”Anmälan till polis/åklagare är främmande för den som alltid arbetat under tystnadsplikt som är en av hörnstenarna i god revisorssed.”*

### **6.2.2 Medelstora revisionsbyråer**

Ingen av respondenterna på de medelstora revisionsbyråerna anser att förhållandet till klienterna har förändrats till följd av anmälningssplikten. Som anledning anger respondenterna att de flesta klienterna sköter sig och att de dessutom endast åtar sig uppdrag där kunden bedöms vara seriös. Två av sex respondenter anger att anmälningssplikten påverkar valet av klienter, eftersom de väljer klienter med gott rykte.

Tre av sex respondenter anser att klienterna inte alls är medvetna om anmälningssplikten, två anser att de är ganska medvetna och en uppger att denne inte har någon aning om vad klienterna är medvetna om eftersom detta inte kontinuerligt tas upp med dem. Vidare anger denne att väldigt få klienter ligger i närheten av att bli föremål för en anmälan.

Tre av sex byråer informerar sina klienter om anmälningssplikten, varav en av dessa informerar i vissa situationer. En av byråerna informerar löpande sina klienter om ändrade lagregler och tar dessutom upp aktuella frågor vid större kundträffar. En av de som inte informerar anger att det inte finns någon anledning att göra detta så länge som det inte uppstår någon kontroversiell situation. En annan åsikt är:

*”Nej vi informerar inte om några lagar som är oväsentliga för kunden. Om kunden är seriös och sköter sig finns det ju ingen anledning att informera om vad som händer en kund som inte sköter sig. Jag tror nog att de flesta människor, oavsett de är klienter hos oss eller inte, känner till att man inte får begå ekonomisk brottslighet och att om man gör det riskerar man att bli anmäld av någon, konkursförvaltare, revisor eller annan.”*

Två av sex respondenter anser att anmälningssplikten bidragit till att revideringsarbetet försvårats. En åsikt som framförs är att:

*”Revisorer skall agera polis och göra bedömningar efter Brottsbalken, en lag som vi ej har utbildning på eller erfarenhet av.”*

En av sex respondenter anser att tystnadsplikten utgör ett hinder i tillämpningen av anmälningssplikten. Denne anger som orsak att det kan uppstå situationer med mycket svåra överväganden huruvida revisorn kan skada företaget i dess fortsatta verksamhet.

### **6.2.3 Små revisionsbyråer**

Samtliga respondenter på de små revisionsbyråerna svarar enhälligt att förhållandet till klienterna förblivit detsamma. Anmälningssplikten har inte haft någon påverkan när det gäller val av klienter enligt fyra av fem respondenterna. En av dem anser att anmälningssplikten har haft inverkan på klientvalet och anger att denne ogärna tar sig an kunder inom kontantbranschen, exempelvis restaurang och hantverk.

Vad gäller de små revisionsbyråerna anser samtliga att större delen av deras klienter inte alls är medvetna om anmälningssplikten och en av fem informerar sina klienter om lagregeln. Två av respondenterna som inte informerar anser att det inte är någon prioritet i deras arbete och att de inte har den typen av kunder. En informerar sina klienter först när en misstanke uppkommit och den respondenter som informerar anger att denne gör det i förebyggande syfte.

Revideringsarbetet har enligt samtliga små revisionsbyråer förblivit oförändrat. En respondent uppfattar det som att förhållandet till klienterna eventuellt kan förändras om kunderna blir mer medvetna om lagregeln. En respondent kommenterar:

*”Vi gör den bedömningen att vi inte har den typen av kunder. Och vi passar oss noga för den typen av problemuppdrag.”*

Fyra av fem respondenter anser att tystnadsplikten utgör ett hinder vid tillämpningen av lagregeln. Detta eftersom regelverken, enligt en respondent, kan kollidera och att en felanmälan kan leda till skadeståndskrav mot revisorn. Vidare tycker en del att det är oklart över vad som skall anmälas och vad som faller in under tystnadsplikten. En anser att tystnadsplikten utgör ett hinder eftersom det krävs en avvägning när tystnadsplikten kan åsidosättas.

#### 6.2.4 Ekobrottsmyndigheten

I enkätundersökningen framkom det vissa kommentarer om att anmälningsskyldigheten leder till att revisorerna får en slags polisiär roll och att det inte ligger i deras yrkesroll. Detta är något som respondenten på Ekobrottsmyndigheten är medveten om och menade att det bland annat framkom under utredningsarbetet när lagregeln togs fram. Denne anger dock att det är en politisk synpunkt huruvida lagregeln skall finnas till eller inte och vilken lag som skall gälla och denne kommenterar:

*”Idag gäller den lagen som finns och då får man rätta sig efter den även om man tycker att lagstiftningen skall vara på ett annat sätt.”*

Enligt respondenten på Ekobrottsmyndigheten är information till näringslivet om revisorernas anmälningsskyldighet inte något som prioriteras av dem. Däremot ligger det i Ekobrottsmyndighetens mandat att verka brottsförebyggande och i det ligger att informera näringslivet om vilka regler som gäller för att driva företagsverksamhet och vilka skatteregler som gäller i Sverige. Ekobrottsmyndigheten har i olika sammanhang genom företagsbesök gått ut med information till näringslivet angående vilka regler som gäller. Inom vissa branscher, exempelvis kontantbranschen där frisörer och restauranger ingår, görs försök att öka benägenheten att följa de lagarna och reglerna som gäller. Detta är enligt respondenten på Ekobrottsmyndigheten något som är mer angeläget än att informera näringsidkarna om revisorns anmälningsskyldighet. Respondenten anser det istället vara viktigare att utbilda och informera revisorerna om anmälningsskyldigheten, i syfte att få dem att anmäla i den utsträckning som lagstiftaren har tänkt sig. Denne anser dessutom att information till näringslivet inte skulle leda till minskad planerad ekonomisk brottslighet, det kan dock verka i preventivt syfte om näringsidkare vid något enstaka tillfälle överväger att exempelvis låta bli att deklarerera.

### 6.3 Inställning till anmälningsskyldigheten

I detta avsnitt beskrivs respondenternas olika inställning till anmälningsskyldigheten och orsakerna därtill.

#### 6.3.1 Stora revisionsbyråer

De flesta av respondenterna på de stora revisionsbyråerna, tre av fem, är varken positiva eller negativa till anmälningsskyldigheten, de övriga två är ganska negativa. Det som framkommer som negativt bland respondenterna är att revisorn av företagsledningen kan upplevas ha en polisiär roll, vilket kan försvåra förtroendefullt samarbete. Det upplevs även av en av respondenterna som att anmälningsskyldigheten står i konflikt med tystnadsplikten, vilket visas av följande citat:

*”Kan försvåra ett förtroendefullt samarbete. Innebär också en inbyggd konflikt då revisorn alltid värnat om tystnadsplikten. Kan vidare leda till att en revisor måste lämna ett uppdrag som är i stort behov av kontinuitet i revisionen.”*

Vidare anser en respondent att det ligger utanför revisorns kompetensområde att bedöma brott enligt brottsbalken. Det som av en respondent upplevdes positivt är att anmälningsskyldigheten bidrar till att stävja företagsledningars och styrelsers verkan att begå brottsliga handlingar. En av respondenterna anser att revisorer oavsett



anmälningsskyldigheten gör en granskning av förvaltningen och vid eventuella oegentligheter föreslår att ansvarsfrihet skall avslås. Det är ingen av respondenterna som har ändrat inställningen till anmälningsskyldigheten jämfört med när den infördes.

### 6.3.2 Medelstora revisionsbyråer

Vad gäller inställningen till anmälningsskyldigheten hos respondenterna på de medelstora revisionsbyråerna är tre av sex respondenter varken positivt eller negativt inställda. Vidare är två ganska negativa och en är ganska positiv i sin inställning. De som är ganska negativa anger som orsaker att:

*”Det handlar mer om juridik än revision.”*

*”Den är svår att tillämpa. Revision bygger till stora delar på ömsesidigt förtroende, vilket är en förutsättning för att kunna utföra en kvalitativt bra revision. Då är det svårt att samtidigt agera polis. Om man som revisor känner att man ej kan lita på företagaren/företaget har vi hittills avgått från uppdraget.”*

Den som är ganska positivt inställd är dock mer negativt inställd idag till lagregeln än vid införandet. Skälet till den ändrade inställningen är att Ekobrottsmyndigheten enligt denne lägger ner fall hela tiden och inte bryr sig om åtal trots att två solklara fall har anmälts som borde ha lett till åtal. De övriga fem har samma inställning nu som vid införandet.

En av de som varken är positiv eller negativ anger som orsak att:

*”Anmäler du och det är fel kan du bli skadeståndsskyldig som revisor. Anmäler du inte så har du brutit mot lagen. Vi har haft fall där vi haft kontakt med Ekobrottsåklagare och även de har ej kunnat ge svar på hur vi borde agerat.”*

### 6.3.3 Små revisionsbyråer

Inställningen till anmälningsskyldigheten bland respondenterna på de små revisionsbyråerna är att två av fem respondenter varken är positiva eller negativa. Vidare är två ganska negativt inställda och en ganska positivt inställd. En av de som är negativt inställda ställer sig frågande till om det är revisorns ansvar att anmäla brott.

En respondent anser att en anmälan kan påverka klientrelationen negativt och att det är svårt att bevisa brott. Den som är mer positivt inställd anser att anmälningsskyldigheten gör det möjligt att gå vidare vid sidan av tystnadsplikten. De som är varken positiva eller negativa anser att deras inställning grundar sig i att denna lagregel bara är en av alla de regler som finns och att praxis kommer att påverka inställningen i framtiden. Vidare anser de att det är bristen på juridisk utbildning som gör det svårt för revisorer att avgöra om brott föreligger.

Det har inte skett någon förändring i inställning till anmälningsskyldigheten från det att lagregeln infördes hos respondenterna på de små byråerna. Skälet till att så många inte har ändrat sin inställning beror enligt en person på att praxis om hur lagregeln skall tillämpas inte är klar och entydig.

### 6.3.4 Ekobrottsmyndigheten

Inställningen till anmälningssplikten bland revisorer var enligt respondenten på Ekobrottsmyndigheten vid införandet väldigt negativ. Idag tror denne att det är större acceptans och att fler är mer positivt inställda eller har en mer neutral inställning till anmälningssplikten. I enkätundersökningen framkom att många revisorer har en neutral inställning och en del av dem angav som skäl till sin inställning att det inte finns någon praxis att följa. Respondenten på Ekobrottsmyndigheten bemötte detta resultat med att det är svårt att få fram praxis när fall aldrig domstolprövas.

I enkätundersökningen framkom det att en del revisorer gjort anmälningar som inte ledde till åtal. Dessa känner därmed att det inte har någon effekt att anmäla och är därför mer negativt inställda till lagregeln idag än vid införandet. Respondenten på Ekobrottsmyndigheten har förståelse för att konkursförvaltare, revisorer och skattemyndigheten emellanåt upplever att det inte har någon effekt att de anmäler och att det inte händer någonting. Anledningen är enligt denne att det ibland saknas resurser för att utreda inkomna anmälningar, vilket kan leda till att vissa ärenden blir liggande ganska länge. En del ärenden kan dessutom skrivas av med ganska kortfattade oppositioner och med en juridisk terminologi som revisorer kanske inte är vana vid. Respondenten betonar dock att:

*”...det fritar inte någon från att anmäla varken revisorer, konkursförvaltare eller skattemyndigheten i de fallen det kan misstänkas brott.”*

Respondenten på Ekobrottsmyndigheten menar att de bristande resurserna kan medföra att en ”farlig” praxis bildas som innebär färre anmälningar från revisorer eftersom de känner att det är meningslöst att anmäla. En möjlighet som revisorer har enligt respondenten är att ringa och konsultera anonymt om en misstanke de har, dock är detta något respondenten aldrig varit med om.

Anmälningssplikten har, enligt respondenten, inte fått den effekt som var önskan vid införandet. Denne menar att:

*”...man hade nog kunnat förvänta sig att det skulle komma fler anmälningar än vad det har gjort.”*

Det finns ingen statistik över hur många anmälningar som gjorts av revisorer, men det pågår för tillfället en utvärdering för att ta reda på i vilken utsträckning de har fått in anmälningar.

## 6.4 Tolkning av lagtexten

I detta avsnitt beskrivs hur respondenterna tolkar lagtexten, vilken kunskap och utbildning de har om anmälningssplikten, samt i vilken utsträckning anmälan har skett till åklagare.

### 6.4.1 Stora revisionsbyråer

Fyra av fem respondenter på de stora revisionsbyråerna känner sig ganska säkra på vilka brott som anmälningssplikten omfattar, medan den femte känner sig helt säker. Samtliga

respondenter har genomgått utbildning som har anknytning till anmälningsskyldigheten. Denna utbildning hade tre av fem fått internt inom byrån, en hade fått det från IREV<sup>21</sup> och den sista har utbildats av såväl FAR som Revisorsamfundet.

Respondenterna är oeniga när det gäller hur begreppet "kan misstänkas" skall tolkas. En respondent anser att det är vid en bevisgrad av 5-20 procent, en annan anser istället att det är vid bevisgraden 21-40 procent. Resterande tre respondenter anser att ett brott "kan misstänkas" vid en bevisgrad på 81-100 procent.

När det gäller tolkningen av hur lång tid "utan oskäligt dröjsmål" är anser samtliga respondenter att det ligger inom fyra veckor. En respondent avviker dock och anser att "utan oskäligt dröjsmål" är noll veckor. Tre respondenter anser att det är mellan en till två veckor medan den sista anser att det är mellan två till fyra veckor.

En av fem respondenter har underrättat styrelsen till följd av en misstanke om brott. Det är dock ingen av respondenterna som anmält misstanke till en åklagare även om två av respondenterna uppger att deras byrå vid minst ett tillfälle har anmält till åklagare. En av respondenterna uppger att denne har funderat på att anmäla men avstått och anger som skäl att:

*"De misstänkta hade redan lämnat verksamheten. Dessutom var omständigheterna något oklara varför bevisfrågan var osäker."*

Samtliga respondenter uppger att det på deras byrå finns en policy för hur de skall agera vid en eventuell misstanke om brott. Dessa policies har gemensamt att det handlar om att rådgöra med kollegor innan några åtgärder vidtas. Tre av respondenterna uppger att en diskussion förs med en intern jurist.

Ekobrottsmyndigheten har, enligt respondenterna, inte agerat mot respondenten eller någon annan revisor på deras byrå på grund av att de ansett att en revisor borde ha anmält ett ärende. Respondenterna anger olika skäl till att det, enligt Ekobrottsmyndigheten, anmäls för få brott. Orsaker som lyfts fram är revisorns osäkerhet om det föreligger brott eller inte och revisorn är därmed mer försiktig och avvaktar hellre än anmäler. Vidare anger en att en revisor vill ha starka bevis innan en anmälan gör. En annan orsak som påpekas av en respondent är att det faktiskt kan vara så att ingen har upptäckt brottet. En påpekar också att det råder osäkerhet om misstankegraden "kan misstänkas" och problematik med tystnadsplikten. En annans åsikt är att:

*"Vi kanske har olika uppfattning om vår verklighet. Jag tror nämligen att vi inte i allmänhet har den typen av klienter."*

#### **6.4.2 Medelstora revisionsbyråer**

Av de sex respondenterna på de medelstora revisionsbyråerna känner sig fem ganska säkra på vilka brott som omfattas av anmälningsskyldigheten, medan en känner sig helt säker. Samtliga har fått utbildning som har anknytning till anmälningsskyldigheten. Såväl FAR,

---

<sup>21</sup> IREV har över 20 års erfarenhet som utbildningsinstitut. Deras uppdrag är att erbjuda ledamöterna i FAR och SRS ett gemensamt utbildningsprogram.

Ekobrottsmyndigheten som Revisorsamfundet finns representerade som ansvariga för utbildningen. Flertalet har även fått utbildning internt inom byrån.

Tolkningen av lagtexten varierar mellan de olika respondenterna. Tre av sex respondenter anser att bevisgraden skall vara 81-100 procent innan en misstanke anmäls. En anser att den bör vara 61-80 procent och en att den bör vara 21-40 procent. En av respondenterna väljer att inte besvara denna fråga. Vad gäller begreppet ”utan oskäligt dröjsmål” varierar svaren även här. Tre av sex anser att det är en vecka, en att det är en till två veckor och en att det är två till fyra veckor. En av respondenterna väljer även att inte besvara denna fråga på grund av att denne inte anser sig ha kunskap att avgöra detta.

Av de sex revisionsbyråerna är det två som någon gång anmält misstanke om brott till åklagare. En av dessa har anmält en gång och den andra har anmält fyra till fem gånger. En respondent har själv gjort en anmälan. Två av sex respondenter har någon gång underrättat styrelsen i ett företag till följd av misstanke om brott.

Ingen av respondenterna har funderat på att anmäla men avstått. Som kommentar på detta anger en av respondenterna att denne aldrig skulle tveka att underrätta styrelsen om det fanns klara bevis att brott begåtts för att därefter ta ställning till om en eventuell anmälan skall göras.

Fem av de sex byråerna har en policy för hur de skall gå tillväga vid en eventuell misstanke om brott. En byrå har som policy att diskutera eventuella misstankar på sina fredagsmöten. En annan skall ha genomgång med minst en ytterligare auktoriserad revisor och sedan kontakt med de åklagare de känner på Ekobrottsmyndigheten för avstämning av situationen. Policyn för en av byråerna går ut på att först diskutera med ansvarig chef för att sedan besluta om ytterligare expertis skall kopplas in innan en eventuell anmälan görs. Den byrå som inte har någon policy anger som orsak att:

*”Det är svårt att ha en policy som bygger på bedömningar och omdöme. Varje revisor är skyldig att följa lagen – det vet alla.”*

Ekobrottsmyndigheten har inte agerat mot någon av byråerna för att de ansett att de borde ha anmält ett visst ärende. Orsaken till Ekobrottsmyndighetens påstående att för få brott anmäls, är enligt respondenterna att brotten är svåra att upptäcka och att det råder osäkerhet om när brott föreligger. Vidare anser en av respondenterna att det beror på försiktighet och rädsla för skadeståndsansvar. Ytterligare kommentarer är:

*”Osäkerhet om det är brott eller ej. Allt är inte så glasklart som lagstiftaren tycks tro. Vi skall ha rätt starka bevis innan man kan anmäla med tanke på skadestånd etc.”*

*”Att det inte är någon idé. Jag kommer i vart fall inte att anmäla någon mer gång – tror jag. Det känns inte kul att se hur en myndighet släpper igenom både det ena och det andra pga bristande resurser, eller prioriteringar av medel till staten. Ett mål om ekobrott om ett par hundra tusen har företrädare framför ekonomisk brottslighet gentemot tredje man i miljonklassen.”*

### 6.4.3 Små revisionsbyråer

Kunskapen om vilka brott som omfattas av anmälningssplikten är varierande bland respondenterna på de små revisionsbyråerna där tre är ganska säkra och två inte är särskilt säkra. Tre av fem respondenter har genomgått utbildning om anmälningssplikten och samtliga utbildningar som respondenterna på de små byråerna deltagit i anordnades av Revisorsamfundet. De två som inte fått någon utbildning känner att de har behov av det. En av de som har fått utbildning känner att denne har behov av mer, särskilt när praxis klarnar.

Tolkning av lagtexten bland respondenterna på de små revisionsbyråerna varierar och bevisgraden "kan misstänkas" är enligt tre av fem mellan 81-100 procent. Två anser att den ligger mellan 61-80 procent. "Utan oskäligt dröjsmål" är enligt samtliga respondenter fyra veckor eller mindre där två anser att det är omkring fyra veckor och två anser att det är två veckor och en anser det bör vara en vecka.

Ingen av de små byråerna har anmält misstanke om brott till åklagare men två av dem har underrättat styrelsen till följd av en misstanke. En byrå har haft funderingar på att göra en anmälan men avstått detta med tanke på att anmälningssplikten endast omfattar aktiebolag och inte handelsbolag och kommanditbolag även om de omfattas av revisionsplikt. Ingen byrå har någon policy för hur de skall gå tillväga vid misstanken om brott. Ekobrottsmyndigheten har inte agerat gentemot någon av de små byråerna för att de inte anmält ett visst ärende.

Respondenternas åsikter till Ekobrottsmyndighetens påstående att för få brott anmäls, är att det är svårt att avgöra när brott föreligger, bristande utbildning och de konsekvenser en felaktig anmäla kan medföra. En annan åsikt är att Ekobrottsmyndigheten inte hinner med att ta hand om de anmälningarna som kommer in samt att de inte vet om att de kan ringa anonymt till åklagaren och prata. En kommenterar:

*"Det är klart alltid lättare att i efterhand, med facit i hand, komma fram till att det var ett brott. Det är ju inte säkert att det för den delen, i det faktiska läget med tillgänglig information, fanns skäl för revisorn att anmäla."*

En av respondenterna ställer sig frågande till hur Ekobrottsmyndigheten kan veta att för få brott anmäls.

*"Om de redan vet vilka brott som finns, behövs väl inga anmälningar."*

### 6.4.4 Ekobrottsmyndigheten

Den som bär ansvaret för att ge revisorerna kunskap om anmälningssplikten är, enligt respondenten på Ekobrottsmyndigheten, revisorerna själva. Det ligger på den enskilde revisorns ansvar att känna till de lagregler som gäller. Respondenten menar dock att det finns ett intresse från samhällets sida av att anmälningssplikten tillämpas på ett riktigt sätt och att revisorerna vet hur de skall tillämpa de bestämmelser som gäller. Samhället har tagit fram lagregeln för att få fler revisorer att anmäla ekonomisk brottslighet och därmed finns det intresse för att få revisorer att uppfatta lagtexten på ett korrekt sätt. Där det behövs måste samhället, om de tycker att revisorerna inte tagit det ansvaret, gå in med vissa utbildningsåtgärder. Det finns för närvarande ingen organisation eller

statlig myndighet som har fått i uppdrag ifrån regeringen att genomföra någon utbildning. Det som ligger närmast är olika seminarier från Ekobrottsmyndighetens sida för att nå ut med information. Det finns dock ingen möjlighet för Ekobrottsmyndighetens att gå ut till samtliga revisorer och utbilda dem utan det får bli stegvis via Revisorsnämnden och revisorernas intresseorganisationer.

Eftersom lagtexten, enligt respondenten på Ekobrottsmyndigheten, är uppbyggd med möjligheter till tolkningar beror tolkningen på vilken grundinställning revisorn har. Revisorer tolkar lagtexten olika eftersom revisorns roll traditionellt sett har varit att inte anmäla utan att i första hand diskutera gentemot bolagsledningen vilket i stor utsträckning sitter kvar. Respondenten anser att många revisorer har svårt att ta till sig lagtexten och innebörden av "*kan misstänkas*" då den går emot tystnadsplikten samt att revisorer har en historia som bygger på tystnadsplikt och ansvar gentemot bolaget. Enligt respondenten är "*kan misstänkas*" den första förutsättningen för det skall uppkomma en anmälningsskyldighet överhuvudtaget och det är enligt denne en väldigt låg grad av misstanke som avses med "*kan misstänkas*".

Respondenten på Ekobrottsmyndigheten menar att "*kan misstänkas*" är samma uppmaning för revisorer som för konkursförvaltare när de skall anmäla misstanke om brott, därför kan en jämförelse ske med konkursförvaltares tillämpning för att få en bakgrund till hur "*kan misstänkas*" skall tolkas. Bland konkursförvaltare sker anmälan på ganska låga misstankar och enligt respondenten anmäler de så fort det inte riktigt förstår hur någonting hänger samman. När Ekobrottsmyndigheten sedan granskar är, efter en lite mer noggrann genomgång, ibland allt korrekt. Anledningen till att konkursförvaltare anmäler oftare kan, enligt respondenten, bland annat bero på att revisorer kan låta bli att anmäla om styrelsen har åtgärdat det påpekade. Den möjligheten finns inte för konkursförvaltare, men de har samma misstankegrad för när en anmälan skall ske och konkursförvaltare anmäler i betydligt större utsträckning än revisorer.

I enkätundersökningen framkom att större delen av revisorerna anser att anmälan skall ske vid en bevisgrad på 81-100 procent. Enligt respondenten på Ekobrottsmyndigheten är bevisgraden 81-100 procent närmare "*sannolika skäl*", vilket är den grad av misstanke som krävs för att häkta någon. Indelningen nedan visar på hur respondenten tolkar följande juridiska termer:

- "*Kan misstänkas*", bevisgrad på omkring 5-20 procent.
- "*Skälig misstanke*", bevisgrad på omkring 50-60 procent.
- "*Sannolika skäl*", bevisgrad på omkring 80-90 procent.
- "*Styrkt*", bevisgrad på 99,9 procent.

"*Utan oskäligt dröjsmål*" finns inte definierat och är enligt respondenten på Ekobrottsmyndigheten ett begrepp som får bedömas från fall till fall. Denne anser dock att ett par veckor är rimligt men sätter en övre gräns på en månad. Den stora frågan är dock hur "*kan misstänkas*" tolkas. Respondenten tror att det är där som det skiljer sig mycket mellan revisorer och konkursförvaltare.

De gånger som det har kommit in anmälningar från konkursförvaltare och skattemyndighet efter att de har varit inne i bolaget så visar det sig att det har förelegat konstigheter under en längre period som revisorn kanske borde ha uppmärksammat.

Dock säger respondenten att problemet som revisorn har är att de inte är inne i bolaget dagligen utan endast vid enstaka tillfällen. Revisionen ligger dessutom nästan ett halvår fram i tiden efter bokslutsdagen och då kanske bolaget har försatts i konkurs och konkursförvaltaren redan hunnit anmäla och då finns det ingen anledning för revisorn att anmäla en misstanke. Nedan följer ett citat som visar den syn respondenten på Ekobrottsmyndigheten har på antalet anmälningar:

*”Men det förefaller väl som att de anmäler i lite väl ringa utsträckning, det borde rimligtvis finnas grund för att anmäla oftare med tanke på hur lågt kravet på misstanke ställs.”*

Respondenten anger att det inte är ofta som de stora revisionsbyråerna förekommer i de fallen när de får en anmälan. I de allra flesta fallen är det mindre revisionsbyråer som är revisorer där det begås ekonomisk brottslighet. Detta beror, enligt respondenten, bland annat på att det i större utsträckning är mindre bolag som begår ekonomisk brottslighet. Dessa bolag som ofta är nystartade tar inte den kostnad som det innebär att anlita en större revisionsbyrå utan anlitar en mindre. Det blir därför naturligt att det oftare blir de mindre revisionsbyråerna som har de fallen där det begås ekonomisk brottslighet.

## 6.5 Sammanfattning

Påverkan på revisorsrollen	Stora Revisionsbyråer	Medelstora revisionsbyråer	Små Revisionsbyråer
Uppfattning om klienternas medvetenhet om anmälningssplikten.	3 av 5 inte alls medvetna 2 av 5 ganska medvetna	3 av 6 inte alls medvetna 2 av 6 ganska medvetna 1 av 6 vet ej	5 av 5 inte alls medvetna
Informerar klienter:	2 av 5 informerar	3 av 6 informerar	1 av 5 informerar
Anmälningsspliktens påverkan på förhållandet till klienter	4 av 5 ingen förändring	6 av 6 ingen förändring	5 av 5 ingen förändring
Anser att revideringsarbetet har försvårats:	1 av 5	2 av 6	0 av 5
Anser att det strider mot tystnadsplikten:	1 av 5	1 av 6	4 av 5
Påverkar val av klienter:	2 av 5	2 av 6	1 av 5

<b>Ekobrottsmyndighetens kommentarer</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Information till näringslivet om anmälningssplikten har ingen prioritet.</li> <li>Politisk synpunkt om anmälningssplikten skall finnas eller inte.</li> </ul>
--	--

Inställning till anmälningssplikten	Stora Revisionsbyråer	Medelstora revisionsbyråer	Små Revisionsbyråer
Ganska positiv	0 av 5	1 av 6	1 av 5
Varken positiv eller negativ	3 av 5	3 av 6	2 av 5
Ganska negativ	2 av 5	2 av 6	2 av 5

<b>Ekobrottsmyndighetens kommentarer</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Större acceptans till anmälningssplikten bland revisorer idag.</li> <li>Svårt att få fram praxis när fall aldrig domstolsprövas.</li> <li>Ekobrottsmyndigheten saknar ibland resurser att utreda anmälningar.</li> <li>Förväntat sig fler anmälningar från revisorer.</li> </ul>
--	---

Tolkning av lagtexten	Stora Revisionsbyråer	Medelstora revisionsbyråer	Små Revisionsbyråer
Säkra på vilka brott som omfattas?	4 av 5 ganska säkra 1 av 5 helt säkra	5 av 6 ganska säkra 1 av 6 helt säkra	3 av 5 ganska säkra 2 av 5 inte särskilt säkra
Fått utbildning:	5 av 5	6 av 6	3 av 5
Tolkning av "kan misstänkas"	1 av 5 5-20 % 1 av 5 21-40 % 3 av 5 81-100 %	1 av 6 21-40 % 1 av 6 61-80 % 3 av 6 81-100 % 1 av 6 vet ej	2 av 5 61-80 % 3 av 5 81-100 %
Tolkning av "utan oskäligt dröjsmål"	1 av 5 0 veckor 3 av 5 1-2 veckor 1 av 5 2-4 veckor	3 av 6 1 vecka 1 av 6 1-2 veckor 1 av 6 2-4 veckor 1 av 6 vet ej	1 av 5 1 vecka 2 av 5 2 veckor 2 av 5 ca 4 veckor
Underrättat styrelse:	1 av 5	2 av 6	2 av 5
Anmält till åklagare:	Byrån: 2 av 5 Respondenter: 0 av 5	Byrån: 2 av 6 Respondenter: 1 av 6	Byrån: 0 av 5 Respondenter: 0 av 5
Funderat att anmäla men avstått:	1 av 5	0 av 6	1 av 5
Har policy avseende anmälningssplikt:	5 av 5	5 av 6	0 av 5

<b>Ekobrottsmyndighetens kommentarer</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Revisorernas eget ansvar att utbilda sig om anmälningssplikten.</li> <li>Anser att "kan misstänkas" är vid bevisgraden 5-20 %</li> <li>Anser att "utan oskäligt dröjsmål" utgör ett par veckor, dock max en månad.</li> <li>Ekonomisk brottslighet oftast i små bolag som anlitar små revisionsbyråer.</li> </ul>
--	--



## 7. ANALYS

---

*I detta kapitel följer analysen. Målet med analysen är att knyta samman den teori som tagits upp i tidigare kapitel med den empiriska studien, för att med hjälp av detta finna mönster och trender.*

---

### 7.1 Påverkan på revisorsrollen

För att säkerställa en god revision skall ett antal steg genomföras, vilket kallas revisionsprocessen. Ett av dessa steg är förvaltningsrevision, vilket innebär att revisorn skall avgöra om någon styrelseledamot eller VD har brutit mot aktiebolagslagen eller årsredovisningslagen avseende bokföringen och förvaltningen av företagets medel (FAR:s Samlingsvolym 2002). En av respondenterna på de stora revisionsbyråerna menar att det oavsett anmälningsskyldigheten görs en granskning av styrelse och VD:s förvaltning och om bolagsledningen missköter sig föreslår revisorerna att ansvarsfrihet skall avslås. Cassel (1996) menar dock att det är en mycket begränsad tid som ägnas till att granska förvaltningen. Respondentens uttalanden kan tolkas som att denne anser att anmälningsskyldigheten inte är något nytt när det gäller revisorns sätt att arbeta. Flertalet av de andra respondenterna anser inte heller att revideringsarbetet har förändrats i någon större utsträckning till följd av anmälningsskyldigheten. Anmälningsskyldigheten innebär, liksom förvaltningsrevisionen, att styrelsen skall underrättas i första hand om eventuella oegentligheter uppdragas. Dock kräver anmälningsskyldigheten att en anmälan skall ske till åklagare om styrelse och VD inte åtgärdat det som revisorn påpekat (FAR:s Revisionsbok, 2002). Sett ur denna synvinkel har inte revisorns roll påverkats nämnvärt av införandet av anmälningsskyldigheten. Detta är något som stöds av Bolmström, Lezama & Shamouns uppsats (2001) där det framkom att revisorns roll inte förändrats till följd av anmälningsskyldigheten. Om det finns belägg för Cassels kritik mot förvaltningsrevisionen, som den utförs i praktiken, går det dock att ställa sig frågande till om förvaltningsrevisionen är tillräcklig för att uppdaga ekonomisk brottslighet.

#### 7.1.1 Tystnadsplikt

Tystnadsplikten är enligt FAR:s Revisionsbok (2002) en viktig utgångspunkt i revisorns yrkesroll. Tystnadsplikten innebär att revisorn inte får berätta saker om det bolag som denne företräder för utomstående. Anmälningsskyldigheten är dock undantagen från tystnadsplikten, vilket innebär en påverkan på revisorsrollen. I Bolmström, Lezama & Shamouns uppsats (2001) ansåg revisorerna att anmälningsskyldigheten står i direkt konflikt med tystnadsplikten, något som respondenterna i enkätundersökningen inte har samma syn på. I enkätundersökningen framkommer det att endast sex av sexton revisorer upplever att anmälningsskyldigheten står i konflikt med tystnadsplikten. Här märks en tydlig skillnad mellan respondenterna på de stora, medelstora och små byråerna. Fyra av fem revisorer på de små byråerna anser att anmälningsskyldigheten strider mot tystnadsplikten. Denna åsikt framkommer endast hos en revisor vid de medelstora samt en revisor vid de stora revisionsbyråerna. Skillnaden mellan vårt resultat och Bolmström, Lezama & Shamouns (2001) resultat ter sig därför anmärkningsvärt eftersom de gjorde sin studie bland revisorer på stora revisionsbyråer i Göteborg, vilka alltså ansåg att anmälningsskyldigheten stod i konflikt med tystnadsplikten. Eftersom det är endast en av de fem revisorerna bland de stora byråerna i enkätundersökningen som anser att anmälningsskyldigheten och tystnadsplikten är oförenliga så kan detta tyda på en attitydförändring hos dessa.

Respondenterna på de små revisionsbyråerna, vilka anser att anmälningsskyldigheten strider mot tystnadsplikten, anser dock inte att revideringsarbetet har försvårats. Endast ett fåtal av respondenterna på de stora och medelstora revisionsbyråerna anser att deras revideringsarbete försvåras till följd av anmälningsskyldigheten. Enligt respondenten på Ekobrottsmyndigheten gör revisorer för få anmälningar med tanke på den låga bevisgrad som krävs för en anmälan. Det kan vara ett tecken på att revisorerna inte tillämpar anmälningsskyldigheten i tillräcklig omfattning, vilket därmed bidrar till att deras revideringsarbete inte har förändrats i någon större utsträckning.

### **7.1.2 Information**

Vilket nämns av såväl Cassel (1996) som FAR:s Revisionsbok (2002) kan ett förväntningsgap uppstå när olika intressenters förväntningar inte motsvarar vad revisorn kan och får göra. För att minska detta förväntningsgap är det enligt FAR:s Revisionsbok (2002) viktigt att revisorerna informerar om vad rollen som revisor innebär, vad lagstadgad revision är samt tydligare särskiljer vad som är styrelse och VD:s ansvar och vad som är revisorns.

I enkätundersökningen visar det sig att det varierar mycket om huruvida revisionsbyråerna informerar sina klienter om anmälningsskyldigheten. Endast sex av sexton informerar sina klienter, där de små byråerna gör det i mindre utsträckning. Inte heller Ekobrottsmyndigheten informerar näringslivet om anmälningsskyldigheten i någon större utsträckning. De anser nämligen inte att det är deras primära uppgift. Det är, enligt respondenten på Ekobrottsmyndigheten, viktigare att utbilda och informera revisorerna om lagregeln då det är revisorerna som skall göra anmälningarna och som omfattas av anmälningsskyldigheten. Respondenten på Ekobrottsmyndigheten anser att den planerade ekonomiska brottsligheten inte skulle minska genom sådan information. Däremot skulle det kunna verka i preventivt syfte genom att förhindra seriösa näringsidkare, som vid enstaka tillfällen frestas, att begå ekonomiska brott.

Ovilligheten att informera visar sig också i hur medvetna respondenterna i enkätundersökningen anser att klienterna är om anmälningsskyldigheten. Så många som elva av sexton anser att deras klienter inte alls är medvetna om anmälningsskyldigheten. Samtliga på de små revisionsbyråerna har denna åsikt, medan det varierar något bland de medelstora och stora byråerna. Att revisorerna inte informerar klienterna tyder på att det som framförs av såväl FAR:s Revisionsbok (2002) som Cassel (1996) stämmer, nämligen att revisorer är dåliga på att förklara sin roll för olika intressenter. Detta kan bidra till att förväntningsgap skapas då intressenterna i brist på bättre vetande har förväntningar på revisorn som denne inte kan eller får leva upp till.

Sakkunniga i den tidigare nämnda Aktiebolagskommittén (SOU, 1995:44) menade att anmälningsskyldigheten skulle komma att innebära en försämring i informationsutbytet mellan klient och revisor. Detta är något som inte verkar vara fallet då ingen av respondenterna i enkätundersökningen anser att förhållandet till klienterna har förändrats. Vårt resultat stämmer i detta avseende överens med det som Andersson, Bogelöv & Olsson (2000) kom fram till, nämligen att revisorer inte upplevde att förhållandet till klienterna har förändrats. Som orsak angav revisorerna, i Andersson, Bogelöv & Olssons uppsats (2000), att klienterna inte kände till anmälningsskyldigheten. Detta är något som kan vara orsaken även i vår undersökning, då endast sex av sexton

revisorer informerar klienterna om anmälningsplikten. En annan orsak kan vara att byråerna mer noggrant väljer klienter som sköter sig. De avstår, enligt en respondent i enkätundersökningen, från att acceptera klienter som verkar inom vissa branscher såsom restaurang och hantverk, det vill säga bolag som har omfattande kontanthantering.

### **7.1.3 Oberoende**

Revisorn skall, enligt revisorslagen, utföra sitt uppdrag med opartiskhet och självständighet. Det lagen uttrycker som opartiskhet och självständighet kallas i en del sammanhang för oberoende (www.far.se, 030406). Detta innebär att en revisor bör avsäga sig uppdraget om det exempelvis föreligger vänskapförhållande med den som granskas eller om revisorn har egenintresse i bolaget (FAR:s Revisionsbok, 2002). Cassel (1996) menar att de svenska revisorerna inte framstår som tillräckligt oberoende och belyser detta med ordspråket *"man biter inte den hand som föder en"*. I enkätundersökningen framkommer det att majoriteten av respondenterna anser att en anmälan skall ske vid en betydligt högre bevisgrad än vad som förespråkas av Ekobrottsmyndigheten. Detta kan tyda på att det är som Cassel hävdar, att revisorerna inte är tillräckligt oberoende för att kunna tillämpa anmälningsplikten fullt ut och anmäla vid en låg bevisgrad.

En annan förklaring till att revisorer, enligt Ekobrottsmyndigheten, anmäler för få ärenden kan vara det som Cassel (1996) diskuterar. Denne anser nämligen att det på revisorn ställs en del oförenliga krav, till exempelvis att agera rådgivare och samtidigt vara en oberoende granskare. Detta är även något som framkommit i vår enkätundersökning. Respondenterna redogör där för den inbyggda konflikt som uppstår då revisorn skall skapa ett ömsesidigt förtroende till klienten, samtidigt som denne skall agera polis. Detta kan förklara revisorernas ovilja att anmäla i större omfattning, eftersom det i rollen som revisor är svårt att vara både den förtrolige revisorn och angivaren på samma gång. De sakkunniga i Aktiebolagskommitténs (SOU, 1995:44) ansåg att anmälningsplikten skulle kunna skada aktiebolagens förtroende för revisorn, eftersom lagregeln skulle bidra till att revisorns roll skulle uppfattas som oklar. Dessa ansåg att revisorns uppgifter skulle komma att omfatta sådant som normalt skall utföras av myndigheter. Detta uttalande talar för Cassels resonemang om att det ställs oförenliga krav på revisorn. Det ger också stöd för de argument som framkommit bland respondenterna i enkätundersökningen om att anmälningsplikten ligger utanför revisorns yrkesområde.

## **7.2 Inställning till anmälningsplikten**

Vilket nämndes ovan hade de sakkunniga i Aktiebolagskommittén farhågor om att anmälningsplikten skulle urholka klienternas förtroende för revisorn genom att revisorerna skulle tvingas ta på sig uppgifter som borde utföras av myndigheter (SOU, 1995:44). Dessa farhågor märks även i inställningen hos flera av revisorerna i enkätundersökningen. Hälften av respondenterna intar en neutral inställning medan resterande respondenter är övervägande negativt inställda. Hos de som är neutralt inställda framkommer det som positivt att anmälningsplikten stävjar den ekonomiska brottsligheten. De anser samtidigt, precis som de negativt inställda, exempelvis att anmälningsplikten strider mot tystnadsplikten, bidrar till en polisiär roll, innebär risk för skadestånd samt kan skada ett förtroendefullt samarbete. En annan förklaring som

framförs till den negativa inställningen är att Ekobrottsmyndigheten inte har tillräckliga resurser att utreda alla ärenden.

I Ljung & Stetlers uppsats (2000) framkom att många revisorer var negativt inställda till anmälningsskyldigheten. Vidare i Andersson, Bogelöv & Olssons uppsats (2000) framkom det att det inom revisorskåren bildats två "läger" av inställningar till anmälningsskyldigheten, där den ena sidan var positiv och den andra var negativ till anmälningsskyldigheten. Författarna till uppsatsen ansåg att en anledning till denna uppdelning kan bero på att det skiljer sig åt i att revidera ägarledda företag och stora publika företag. Förhållandet mellan klient och revisor i ägarledda bolag är mer känsligt och personligt än i publika företag. De som var negativt inställda jobbade, enligt författarna, mer mot ägarledda företag. Vad gäller inställningen till anmälningsskyldigheten i enkätundersökningen, märks inga tydliga skillnader mellan de små, medelstora och stora revisionsbyråerna. Det går med andra ord inte att se det samband som framkom i Andersson, Bogelöv & Olssons uppsats (2000), att revisorer på de små byråerna, som i större omfattning reviderar mindre ägarledda bolag, skulle vara mer negativa till anmälningsskyldigheten. Skillnaden kan förklaras av att det har gått tre år sedan deras studie gjordes. Deras studie skiljer sig även åt såtillvida att de endast intervjuat ett fåtal revisorer, vilket kan försvåra att dra några generella slutsatser.

En orsak till att revisorer inte har någon entydig inställning till anmälningsskyldigheten är enligt en respondent i enkätundersökningen att det inte finns någon praxis att följa. Respondenten på Ekobrottsmyndigheten förklarar avsaknaden av praxis med att för få fall domstolsprövas. Detta kan tyda på att det skapats en ond cirkel där revisorerna inte vet hur de skall ställa sig till anmälningsskyldigheten. Detta eftersom de saknar en praxis som, enligt respondenten på Ekobrottsmyndigheten, inte kommer att skapas om de inte anmäler i större utsträckning. Samtidigt medger respondenten på Ekobrottsmyndigheten att de inte har resurser att utreda alla anmälningar. Det går därför att ställa sig frågande till hur Ekobrottsmyndigheten skall försöka få revisorer att anmäla i större utsträckning om de samtidigt saknar resurser att utreda anmälningarna.

## 7.3 Tolkning av lagtexten

### 7.3.1 "Kan misstänkas"

En revisor skall, enligt aktiebolagslagen, agera när det "kan misstänkas" att styrelse eller VD begått brott. Det finns ingen definition eller praxis om vad "kan misstänkas" innebär, vilket leder till tolkningssvårigheter (FAR:s Revisionsbok, 2002). Detta är något som framkom i Larsson, Ljunggren & Petersons uppsats (2000) där, "kan misstänkas" av revisorerna uppfattades vara vid en bevisgrad på mellan 51-100 procent till skillnad mot Ekobrottsmyndighetens förespråkade 5-20 procent. Även respondenten på Ekobrottsmyndigheten anser att begreppet "kan misstänkas" skall tolkas som att det är vid en bevisgrad på 5-20 procent. Ljung & Stetlers uppsats (2000) visade även den att revisorer anmälde vid en högre bevisgrad än den av Ekobrottsmyndigheten förespråkade. Enkätundersökningen visar också att revisorer anmäler vid en högre bevisgrad, endast en respondent anser att en anmälan bör ske vid en bevisgrad på 5-20 procent. Merparten av respondenterna i enkätundersökningen anser att anmälan bör ske vid en bevisgrad på mer än 81 procent. Det är dock större spridning i tolkningen bland de stora och medelstora revisionsbyråerna, medan de små revisionsbyråerna är eniga kring en hög bevisgrad. Respondenten på Ekobrottsmyndigheten anser att den

bevisgraden är närmare ”sannolika skäl”, vilket är den bevisgrad som krävs för att begära någon häktad. Detta kan visa på en kunskapsbrist hos revisorer eftersom det skiljer väsentligt när de anmäler jämfört med när de, enligt Ekobrottsmyndigheten, borde anmäla. Det kan även vara ett tecken på att anmälningssplikten inte är väl förankrad hos revisorskåren.

### 7.3.2 ”Utan oskäligt dröjsmål”

Vidare ger uttrycket ”utan oskäligt dröjsmål” utrymme för feltolkningar. En revisor skall meddela styrelsen om sina brottsmisstankar ”utan oskäligt dröjsmål” (Höglund, 2001). I Larsson, Ljunggren & Petersons uppsats (2002) visade det sig att revisorskåren ansåg att det är mindre än fyra veckor. Vår studie visar även den på att revisorer tolkar ”utan oskäligt dröjsmål” som mindre än fyra veckor. Det finns heller ingen skillnad mellan de olika storlekarna på revisionsbyråerna. ”Utan oskäligt dröjsmål” är enligt respondenten på Ekobrottsmyndigheten ett begrepp som får bedömas från fall till fall men ett par veckor är rimligt. Denne anger dock en månad som en övre gräns. Revisorerers tolkning av begreppet stämmer alltså överens med Ekobrottsmyndighetens tolkning, till skillnad ifrån tolkningen av ”kan misstänkas”. Det är dock inte den stora frågan utan det är tolkningen av ”kan misstänkas”, som enligt respondenten på Ekobrottsmyndigheten är det väsentliga.

### 7.3.3 Utbildning

Kronqvist et al. (1997) menar att svårigheten med ekobrottsfall är att avgöra vad som egentligen hänt, hur gärningsmannen har gått tillväga samt avgöra om handlingen är straffbelagd eller inte. Sakkunniga inom Aktiebolagskommittén (SOU, 1995:44) påpekade även de svårigheterna med ekobrott och menade att anmälningssplikten skulle medföra att revisorererna måste kunna göra kvalificerade straffrättsliga bedömningar. Detta är något som ligger utanför den utbildning som ligger till grund för auktorisation eller godkännande av revisorer. Respondenterna i enkätundersökningen upplever det också som komplicerat att göra bedömningar enligt brottsbalken. Ovanstående resonemang visar på att anmälningssplikten ställer höga krav på revisorerers juridiska kompetens.

Ekobrottsmyndigheten nämner i sin årsredovisning (2002) att förmedling av information till myndigheter, näringsliv, organisationer och allmänhet är en viktig del av det brottsförebyggande arbetet. De flesta av respondenterna i enkätundersökningen, fjorton av sexton, har genomgått utbildning om anmälningssplikten. Två respondenter på de små revisionsbyråerna har dock inte genomgått det. Dessa båda känner att de har behov av utbildning. Ekobrottsmyndighetens utbildningar verkar inte ha kommit respondenterna i enkätundersökningen till del i någon större omfattning, eftersom det är endast en som fått sin utbildning av Ekobrottsmyndigheten. Respondenten på Ekobrottsmyndigheten anser, liksom FAR:s rekommendationer om god revisorssed (FAR:s Revisionsbok, 2002), att det främst är revisorerens eget ansvar att vidareutbilda sig. Respondenten på Ekobrottsmyndigheten anser dock att det finns ett intresse från samhällets sida att anmälningssplikten tillämpas på ett riktigt sätt. Samhället kan därför, enligt denne, om det anser att revisorererna inte tar ansvaret gå in med vissa utbildningsåtgärder. Det finns dock för närvarande ingen organisation eller statlig myndighet som har fått i uppdrag av regeringen att genomföra någon utbildning. Trots att i stort sett samtliga respondenter i enkätundersökningen genomgått utbildning anser

tolv av dem att "kan misstänkas" är vid en bevisgrad på mer än 61 procent. Detta kan tyda på att utbildningen inte har gett önskat resultat i detta avseende. Däremot känner sig merparten av respondenterna säkra på vilka brott som omfattas av anmälningsskyldigheten. De som inte har försett sig med utbildning har enligt ovanstående resonemang brustit när det gäller att följa god revisorssed.

### **7.3.4 Anmälan**

Innan anmälningsskyldigheten infördes hade Aktiebolagskommitténs medlemmar betänkan om hur den skulle fungera. De var rädda för att utgången skulle bli densamma som vid anmälningsskyldighet för konkursförvaltare. Där utvecklades en praxis att endast allvarliga förfaranden anmäldes. Trots detta var det endast ett fåtal förfaranden som utreddes och många av dessa preskriberades (SOU, 1995:44). Som framkommit av enkätundersökningen verkar detta också vara fallet i fråga om revisorernas anmälningsskyldighet, då majoriteten anmäler vid en högre bevisgrad än vad Ekobrottsmyndigheten förespråkar. Flera av respondenterna som kommit i kontakt med anmälningsskyldigheten upplever dessutom att det inte är någon idé att anmäla eftersom Ekobrottsmyndigheten inte har tid att utreda och de fall som anmälts har lagts ner, vilket respondenten på Ekobrottsmyndigheten medger.

Enligt intervjun med Ekobrottsmyndigheten anmäler konkursförvaltarna nu väldigt ofta och vid en låg misstanke. Detta kan, enligt respondenten på Ekobrottsmyndigheten, bland annat bero på att revisorer kan låta bli att anmäla om styrelsen har åtgärdat det påpekade. Den möjligheten finns inte för konkursförvaltare, men de har samma misstankegrad för när en anmälan skall ske och konkursförvaltare anmäler ändå i betydligt större utsträckning än revisorer. Det går att dra paralleller till utvecklingen för konkursförvaltare eftersom revisorer liksom konkursförvaltare i inledningsskedet bara anmälde allvarliga förfaranden. Det finns dock vissa viktiga skillnader mellan konkursförvaltare och revisorer som kan påverka till att utvecklingen inte blir densamma. Revisorer är, enligt Cassel (1996), till skillnad ifrån konkursförvaltare beroende av det bolag de reviderar för att erhålla betalning för sina tjänster. Revisorer riskerar även, på ett helt annat sätt, sitt rykte och en anmälan kan således äventyra framtida klienter och betalning. Det tyder på att revisorer har mer att förlora på att anmäla vid en låg misstankegrad än konkursförvaltare. Även Ljung & Stetler (2000) kom fram till att rädslan för att förlora klienter var en av anledningarna till att revisorer anmälde vid en högre bevisgrad. Det talar kanske för att revisorer även i fortsättningen kommer att avvakta tills de har en hög bevisgrad innan de anmäler.

Respondenten på Ekobrottsmyndigheten anger att det inte är så ofta som de stora revisionsbyråerna förekommer i de fallen när de fått en anmälan, oavsett om det är från en konkursförvaltare eller skattemyndighet. I de allra flesta fallen är det små revisionsbyråer som reviderar de bolag där det begås ekonomisk brottslighet. Detta beror bland annat på att det i större utsträckning är mindre bolag som begår ekonomisk brottslighet. Dessa bolag som ofta är nystartade tar inte den kostnad som det innebär att anlita en större revisionsbyrå utan anlitar en mindre byrå. Det blir därför naturligt att de små revisionsbyråerna reviderar de företagen som begår ekonomisk brottslighet. I enkätundersökningen framkommer det att endast fyra av sexton byråer någon gång har gjort en anmälan till åklagare, ingen av dessa är dock gjorda av de små revisionsbyråerna. Det kan tyckas anmärkningsvärt att ingen av de små revisionsbyråerna i enkätundersökningen har gjort någon anmälan, med tanke på

uttalandet från respondenten på Ekobrottsmyndigheten. De små byråerna anser, liksom de stora och medelstora byråerna, att de inte har den typen av klienter som begår ekonomisk brottslighet. Detta talar också emot den uppfattning och erfarenhet som respondenten på Ekobrottsmyndigheten har.

Enligt respondenten på Ekobrottsmyndigheten har de anmälningar som kommit in från konkursförvaltare och skattemyndighet, efter att de har varit inne i bolaget, visat på att det har förelegat konstigheter i bolaget under en längre period. Detta är något som revisorn, enligt respondenten på Ekobrottsmyndigheten, kanske borde ha uppmärksammat vid granskningen. Ingen av respondenterna i enkätundersökningen uppgav dock att Ekobrottsmyndigheten agerat mot varken den enskilde revisorn eller revisionsbyrån på grund av att de inte anmält ett företag som det i efterhand visat sig förekomma ekonomiskt brottslighet i. Det kan tyckas märkligt att Ekobrottsmyndigheten inte agerar mot revisorerna eller byråerna när de i efterhand anser att det rör sig om brott som revisorn borde ha anmält.

Lagregeln har, enligt respondenten på Ekobrottsmyndigheten, inte fått den effekt som var önskan vid införandet. Det finns ingen statistik över hur många anmälningar som gjorts men respondenten på Ekobrottsmyndigheten anser ändå att det har kommit in för få anmälningar. Det pågår för tillfället en utvärdering för att ta reda på i vilken utsträckning de har fått in anmälningar. Respondenternas åsikter till Ekobrottsmyndighetens påstående att för få brott anmäls, är exempelvis den svårighet som finns i att avgöra när brott föreligger, brist i utbildning och de konsekvenser en felaktig anmälan kan medföra. En revisor som gör en felaktig anmälan blir, enligt FAR:s Revisionsbok (2002), ersättningskyldig endast i den mån denne medvetet lämnat felaktiga uppgifter till åklagare. Den revisor som avstår från att anmäla ett brott genom försummelse kan drabbas av disciplinära åtgärder enligt revisorslagen. En revisor kan dock inte bli skadeståndskyldig för att denne avstått från att göra en anmälan. Med ovanstående resonemang går det att finna stöd till varför revisorer inte anmäler enligt Ekobrottsmyndighetens förhoppning.

### ***7.3.5 Policy och handlingsplan***

Samtliga av de stora och medelstora revisionsbyråerna, utom en, har en policy för hur en anmälan skall hanteras av byrån, men bland de små revisionsbyråerna är det ingen som har någon policy. Det kan bero på att de små byråerna har få anställda och att en revisor där tar ett större personligt ansvar. Det kan också bero på att de inte anser att anmälningsplikten är tillräckligt betydelsefull för att utforma en handlingsplan eller policy. Revisorer på de stora revisionsbyråerna har möjligheten att diskutera eventuella misstankar med en intern jurist, en möjlighet som revisorerna på de medelstora och små byråerna saknar. Att de stora revisionsbyråerna har större möjlighet att rådgöra med kunnig personal tyder på att de kan skaffa sig en bättre uppfattning av anmälningspliktens innebörd och hur den skall tolkas innan ett beslut fattas.

## 8. SLUTSATSER

---

*I detta kapitel redogörs inledningsvis för de slutsatser som studien lett fram till genom att besvara de problemformuleringar som ställdes upp i inledningskapitlet. Därefter förs en kritisk diskussion kring studien och avslutningsvis ges förslag till fortsatta studier inom ämnesområdet.*

---

### 8.1 Slutsatser

#### **8.1.1 Vilken påverkan har anmälningsskyldigheten på revisorns roll?**

Enkätundersökningen visar att revisorerna inte upplever att förhållandet till klienterna förändrats och det framkommer även att revideringsarbetet inte försvårats. Dessutom anser majoriteten av respondenterna att tystnadsplikten inte utgör något hinder vid tillämpningen. Med detta i åtanke anser vi att revisorns roll inte har påverkats i någon större utsträckning till följd av anmälningsskyldigheten. Revisorn rapporterade även innan anmälningsskyldigheten, i samband med förvaltningsrevisionen, oegentligheter till styrelse och VD. Detta anser vi är ytterligare en förklaring till att revisorns roll inte påverkats då innebörden av den inte förändrats. Den förändring som anmälningsskyldigheten medfört är att revisorer ålagts ytterligare en skyldighet, vilken innebär att en anmälan skall ske till åklagare om det som revisorn påpekat inte åtgärdats av styrelse och VD.

Som framkommer i analysen kan ett förväntningsgap uppstå när olika intressenters förväntningar inte motsvarar vad revisorn kan och får göra. I vår studie visar det sig att det är en minoritet av revisorerna som informerar sina klienter om anmälningsskyldigheten. Baserat på detta drar vi slutsatsen att ju mindre kunskap klienterna har om anmälningsskyldigheten desto mindre påverkas revisorn i sin yrkesroll. En annan aspekt som talar för att revisorns roll inte påverkats, är det som framkommit i analysen om den inbyggda konflikten som uppstår då revisorn skall skapa ett ömsesidigt förtroende till klienten samtidigt som denne skall agera polis. En annan slutsats som vi drar med stöd av vår studie är att revisorn då väljer den traditionella revisorsrollen framför anmälningsskyldigheten då dessa inte är förenliga. Vidare är revisorn beroende av sin klient då det gäller intäkter och gott renommé vilket gör det viktigt för revisorn att inte stöta sig med klienten. Vi anser att detta är ett tecken på att revisorn inte är tillräckligt oberoende för att kunna hantera anmälningsskyldigheten.

#### **8.1.2 Vilken inställning har revisorerna till anmälningsskyldigheten?**

Det har i vår studie visats att majoriteten av revisorerna har en övervägande neutral eller negativ syn på anmälningsskyldigheten. Denna neutrala syn kan ha många orsaker. Vi anser att den visar på en osäkerhet inför anmälningsskyldigheten bland revisorerna. Detta anser vi i sin tur bero på att de nästan aldrig tillämpar lagregeln och därför känner sig likgiltiga inför den. Med stöd av vår studie drar vi därmed slutsatsen att den neutrala inställningen beror på att anmälningsskyldigheten inte tillämpas i tillräcklig utsträckning för att en åsikt skall kunna bildas.

De revisorer som har ändrat inställning och blivit mer negativt inställda är besvikna på Ekobrottsmyndigheten för att de anmälningar som gjorts inte haft någon effekt. Vi anser därmed att Ekobrottsmyndigheten bör ha bättre resurser och informera tydligare om varför ärenden läggs ner, för att en mer positiv inställning skall uppnås bland revisorer.



### **8.1.3 Hur tolkas lagtexten av revisorerna?**

Revisorernas tolkning av lagtexten varierar i vår studie, vissa delar tolkas i enlighet med vad Ekobrottsmyndigheten tänkt sig, medan det råder stor oenighet när det gäller andra viktigare delar av lagtexten. Majoriteten av revisorerna tolkar det centrala begreppet *"kan misstänkas"* vid en betydligt högre bevisgrad än vad Ekobrottsmyndigheten tänkt sig. Detta trots att en övervägande del av dessa har genomgått utbildning som har anknytning till anmälningssplikten. När det gäller tolkningen av begreppet *"utan oskäligt dröjsmål"* har inte revisorerna samma problem utan denna överensstämmer med Ekobrottsmyndighetens. Vi drar därför slutsatsen att revisorer brister i sin tolkning av centrala delar av lagtexten och att det inte enbart beror på kunskapsbrist. Vi anser snarare att det beror på en ovilja att anmäla som grundar sig i en rädsla för de konsekvenser en anmälan kan medföra. Vi anser även att bristen i tolkning och därmed också tillämpningen av anmälningssplikten bidrar till att lagen inte får den effekt som det var tänkt. Vi tror att revisorer även i framtiden kommer att tolka *"kan misstänkas"* vid en högre bevisgrad än vad lagtexten föreskriver. Detta eftersom revisorer är beroende av klienterna för sin inkomst, vi tar med andra ord fasta på samma devis som Cassel, *"man biter inte den hand som föder en"*.

### **8.1.4 Hur skiljer sig ovanstående förhållanden åt beroende på storlek på revisionsbyrå?**

Studien visar att det finns tydliga skillnader i ovanstående förhållanden beroende på storlek på revisionsbyrå. De medelstora och stora byråerna är väldigt homogena medan de små särskiljer sig i ett flertal avseenden.

- I vår studie framkommer det att revisorsrollen generellt sett inte upplevs ha påverkats i någon större utsträckning av anmälningssplikten. Respondenterna på de små revisionsbyråerna särskiljer sig dock genom att flertalet av dem anser att anmälningssplikten strider mot tystnadsplikten. Vi drar därmed slutsatsen att revisorer på små revisionsbyråer i större utsträckning upplever att revisorsrollen har påverkats av anmälningssplikten. Respondenterna på de små byråerna särskiljer sig även då samtliga anser att deras klienter inte alls är medvetna om anmälningssplikten och de gör heller inget för att informera dem.
- I vår studie framkommer det att majoriteten av respondenterna, oavsett storlek på revisionsbyrå, har en neutral eller negativ inställning till anmälningssplikten. Baserat på detta drar vi slutsatsen att inställningen till anmälningssplikten inte skiljer sig åt beroende på storlek på revisionsbyrå.
- I vår studie framkommer det att revisorer brister i tolkningen av centrala delar av lagtexten. Större delen av respondenterna anser att en anmälan skall ske vid en betydligt högre bevisgrad än den Ekobrottsmyndigheten förespråkar. Respondenterna på de små revisionsbyråerna särskiljer sig dock genom att samtliga där är eniga om att anmälan skall ske vid en hög bevisgrad. De har vidare genomgått mindre utbildning än de övriga. Trots att det, enligt analysen, begås mer ekonomisk brottslighet bland små bolag som vanligtvis anlitar små revisionsbyråer har ingen av de små byråerna varken någon policy eller gjort någon anmälan. Sammantaget visar detta att små revisionsbyråer besitter mindre kunskap om anmälningssplikten, detta i kombination med att de kanske ignorerar anmälningssplikten på grund av rädsla för

att förlora klienter, leder enligt oss till att små byråer är sämre i sin tillämpning. Vi anser därför att Ekobrottsmyndigheten borde satsa mer resurser på att utbilda små byråer i syfte att få dem att anmäla i enlighet med anmälningssplikten.

Vi kan sammanfattningsvis dra slutsatsen att trots ovan nämnda skillnader mellan de olika kategorierna av byråer så tillämpar i stort sett samtliga anmälningssplikten på ett sätt som inte överensstämmer med Ekobrottsmyndighetens tolkning. För att åtgärda detta måste åtgärder sättas in för att förändra revisorernas syn på anmälningssplikten.

## **8.2 Kritisk diskussion**

Vår enkätundersökning utfördes vid ett tillfälle då många revisorer hade mycket att göra. Detta ledde till ett visst bortfall och de svar vi fick in kanske hade varit mer utförliga om enkätundersökningen genomförts vid en annan tidpunkt. En annan ansats, såsom djupintervjuer med revisorerna, hade kunnat ge en mer heltäckande bild. Dock hade vi inte kunnat genomföra undersökningen med lika många revisorer under den begränsade tid vi hade till vårt förfogande.

Vi är medvetna om att uppsatsen begränsas något av att den innehåller få källor, detta gäller främst i referensramen. Detta beror bland annat på att vi behandlar en svensk lagregel där internationella studier inte finns att tillgå. Vidare är lagregeln relativt ny och utbudet av vetenskapliga artiklar och litteratur inom området är därför begränsat. Vi har därmed istället lagt mer vikt vid tidigare kandidat- och magisteruppsatser skrivna inom ämnesområdet.

Vi är även medvetna om att vår studie är något begränsad då vi undersökt förhållanden i Göteborg, vilket skall beaktas innan resultatet tillämpas i andra situationer.

## **8.3 Förslag till fortsatta studier**

En intressant studie vore att se om någon motsvarande regel existerar i utlandet och se på hur den i så fall tillämpas av revisorer där och om samma problematik finns i tolkningen av lagtexten som i Sverige.

Vi har gjort vår studie utifrån revisorns och Ekobrottsmyndighetens perspektiv. Det vore därmed intressant att istället göra en studie utifrån klienternas perspektiv för att på så sätt se vilken syn dessa har på anmälningssplikten.

## KÄLLFÖRTECKNING

### Böcker

Andersson, B-E. (1994). *Som man frågar får man svar –en introduktion i intervju- och enkätteknik*. Stockholm, Rabén Prisma.

Arbner, I. & Bjerke, B. (1992). *Företagsekonomisk metodlära*. Lund, Studentlitteratur.

Cassel, F. (1996). *Den reviderade revisorsrollen –En ören berättelse*. Stockholm, Nereneius & Santérus förlag.

Eriksson, L. & Wiedersheim-Paul, F. (1997). *Att utreda, forska och rapportera*. Malmö, Liber Ekonomi.

FAR, (2002). *FAR:s Revisionsbok*. Stockholm, FAR Förlag AB.

FAR, (2002). *FAR:s Samlingsvolym*. Stockholm, FAR Förlag AB.

Hayes, R., Schilder, A., Dassen, R. & Wallage, P. (1999) *Principles of Auditing: An international perspective*. Berkshire, England, McGraw-Hill.

Höglund, O. (2001) *Sveriges rikets lag*. Stockholm, Norstedts Juridik AB.

Kronqvist, C., Runesson, H. & Sörgård, I. (1997). *Vad är ekobrott?* Stockholm, Brottsförebyggande rådet (BRÅ)

Kvale, S. (1997). *Den kvalitativa forskningsintervjun*. Lund, Studentlitteratur.

Lekvall, P. & Wahlbin, C. (1993). *Information för marknadsföringsbeslut*. Göteborg, IHM Förlag AB.

Magnusson, D. & Sigbladh, R. (2001) *Ekonomisk brottslighet – så skyddar du dig och din verksamhet*. Näsviken, Björn Lundén Information AB.

Merriam, S. (1994). *Fallstudien som forskningsmetod*. Lund, Studentlitteratur.

Statens offentliga utredningar. (SOU, 1995:44). *Aktiebolagets organisation*. Stockholm, Justitiedepartementet.

Patel, R. & Davidson, B. (1994). *Forskningsmetodikens grunder – att planera, genomföra och rapportera en undersökning*. Lund, Studentlitteratur.

Wigblad, R. (1995). *Karta över vetenskapliga samband*. Lund, Studentlitteratur.

## Artiklar och rapporter

Andersson, L., Bogelöv, S. & Olsson, J. (VT 2000). *En (o)möjlig revisorsroll? – en studie av revisornas anmälningsskyldighet vid misstanken om ekonomisk brottslighet*. Magisteruppsats, Handelshögskolan i Göteborg.

Balans nr. 8-9. (2000). *17 anmälningar från revisorer*. Holmquist, B.

Balans nr. 10. (2002). *Revisors skyldighet att anmäla misstanke om brott: Praxis finns – men fortfarande är många negativa till lagen*.

Bolmström, J., Lezama L. & Shamoun C. (HT 2001). *Revisornas anmälningsskyldighet vid misstanken om brott: en studie ur revisornas perspektiv*. Magisteruppsats, Handelshögskolan i Göteborg.

BRÅ-rapport (1999:7) *Forskning om ekonomisk brottslighet – en översikt*. Stockholm, Brottsförebyggande rådet.

Larsson K., Ljunggren E. & Peterson J. (VT 2002). *Så tolkar revisorn anmälningsskyldigheten – har någon praxis utvecklats?* Magisteruppsats Växjö universitet.

Ljung, S. & Stetler, C.J. (VT 2000). *Revisornas anmälningsskyldighet vid misstanken om brott*. Kandidatuppsats, Stockholms universitet.

Riskskatteverkets Rapport. (2000:9). *Vår förvaltning är 2010 i globaliseringens spår*.

Strömqvist A. (2000) *Revisorsrollen och anmälningsskyldigheten vid misstanke om brott – hur gick det?* Juridisk tidskrift 2000-01 nr.2.

## Internet

<http://www.far.se/>, 030406, 030424 samt 030521

<http://www.far.se/doc/Sarbanes-Oxley%20Act%20i%20Sverige.doc>, 030514

[www.rn.se](http://www.rn.se/), 030424

[www.ekobrottsmyndigheten.se](http://www.ekobrottsmyndigheten.se/), 030422

## Informationsbroschyrer

Ekobrottsmyndighetens årsredovisning. (2002).

FAR. (1998). *Vad gör revisorn vid misstanke om brott?* Stockholm, FAR Förlag AB

## Intervju

Intervju med kammaråklagare vid Ekobrottsmyndigheten i Göteborg, 12 maj 2003, kl. 9.00.

## Enkätundersökning

Den 1 januari 1999 trädde lagen om *anmälningssplikt vid misstanke om brott* i kraft för revisorer. Lagen återfinns i aktiebolagslagen 10 kap. 38-40 §§.

Vi ämnar med denna uppsats klargöra hur revisorns roll påverkas av lagregeln om anmälningssplikt vid misstanke om brott, samt kartlägga inställningen till anmälningssplikten bland revisorer. Vi avser även att utreda hur lagtexten tolkas av revisorer, för att på så sätt se hur väl revisorers tolkning överensstämmer med Ekobrottsmyndighetens tolkning. Huvudsyftet med uppsatsen är att utreda hur ovan nämnda förhållanden skiljer sig åt beroende på revisionsbyråns storlek.

Enkäten består dels av flervalssfrågor som besvaras genom att sätta X på raden vid lämpligt svarsalternativ och dels av ett fåtal öppna frågor. Vid vissa flervalssfrågor uppskattar vi en kommentar, gärna ett lite utförligare svar. Enkäten består sammanlagt av 24 frågor och vi beräknar att den inte tar mer än 30 minuter att besvara.

Vi är medvetna om att vi behandlar ett känsligt ämne men hoppas på att Ni känner förtroende för att vi kommer hantera Era svar konfidentiellt. Därmed hoppas vi på så sanningsenliga svar som möjligt.

**När Du svarat på alla frågor är det viktigt att Du sparar ner dokumentet på hårddisken. Skicka sedan ett svarsmail till oss där Du bifogar det sparade dokumentet.**

Möjligheten finns även att skriva ut enkäten och svara på den för hand. Vi kommer då istället till Ert kontor och hämtar enkäten när den är klar. Skicka oss ett mail om Ni föredrar detta sätt.

**Tack för att Du väljer att medverka och svara på denna enkät!**

<p><b>Alla som deltar i enkätundersökningen garanteras en fullständig konfidentiell behandling av enkätsvaren. Inga uppgifter på enskilda personer kommer att lämnas ut och inga sammanställningar kommer att göras där enskilda svar kan utläsas.</b></p>
--

## Allmänna frågor

---

### 1. Vilken är Din befattning?

- Auktoriserad revisor
- Godkänd revisor

### 2. Hur länge har Du haft denna befattning?

år

### 3. Hur många arbetar på Ert kontor?

- Auktoriserade
- Godkända
- Övriga

### 4. Vilka slags bolag reviderar Ert kontor huvudsakligen? (Välj max 2 alternativ)

- Börsnoterade bolag
- Stora bolag (mer än 200 anställda och balansomslutning över 1000 pbb)
- Medelstora bolag
- Små (10/24-bolag)

### 5. Vilka slags bolag reviderar Du huvudsakligen? (Välj max 1 alternativ)

- Börsnoterade bolag
- Stora bolag (mer än 200 anställda och balansomslutning över 1000 pbb)
- Medelstora bolag
- Små (10/24-bolag)

## Lagen om anmälningsplikt vid misstanke om brott

---

### 6. Hur säker känner Du dig på vilka brott som omfattas av anmälningsplikten?

- Helt säker
- Ganska säker
- Inte särskilt säker
- Inte alls säker

### 7. Har Du fått någon utbildning/information som har anknytning till lagen om anmälningsplikt?

- Ja
- Nej

- Om Ja, vem anordnade denna?

- Ekobrottsmyndigheten
- FAR
- Revisorsamfundet
- Internt inom byrån
- Annan:

- Om Nej, känner Du att Du har behov av en sådan utbildning?

- Ja
- Nej

### 8. Vilken är Din inställning till lagen i dag?

- Mycket positiv
- Ganska positiv
- Varken positiv eller negativ
- Ganska negativ
- Mycket negativ

- Kommentera varför:

**9. Hur har Din inställning till lagen förändrats sedan införandet?**

- Jag är mer positiv
- Jag är mer negativ
- Ingen förändring

- Kommentera varför:

**10. Lagen säger att revisorn skall agera om han eller hon finner att det "kan misstänkas" att brott begåtts. Vilken bevisgrad procentuellt sett anser Du att en revisor bör ha innan en misstanke anmäls?**

- 5-20 %
- 21-40 %
- 41-60 %
- 61-80 %
- 81-100 %

**11. Enligt lagen skall revisorn underrätta styrelse om sina misstankar "utan oskäligt dröjsmål". Hur lång tid anser Du att "utan oskäligt dröjsmål" är?**

veckor

**12. Har Du någon gång underrättat styrelsen i ett företag till följd av misstanke om brott?**

- Ja
- Nej

**13. Hur många gånger har Ert kontor anmält misstanke om brott till åklagaren?**

gånger

- Har Du gjort någon av de eventuella anmälningarna?



Ja  
 Nej

**14. Har Du någon gång funderat på att anmäla men avstått?**

Ja  
 Nej

- Om Ja, kommentera varför:

**15. Finns det någon policy på kontoret om hur Ni skall gå tillväga vid en eventuell misstanke om brott?**

Ja  
 Nej

- Om Ja, kommentera gärna hur denna policy är utformad:

**16. Har Ekobrottsmyndigheten agerat mot Dig eller någon annan på kontoret då de har ansett att Ni borde ha anmält ett visst ärende?**

Ja  
 Nej

- Om möjligt kommentera omständigheterna:

## **Förhållandet till klienterna**

---

### **17. Hur medvetna anser Du att Era klienter är om lagens existens?**

- Fullt medvetna
- Ganska medvetna
- Inte alls medvetna

### **18. Informerar Ni Era klienter om lagen?**

- Ja
- Nej

- Kommentera hur och varför/varför inte:

### **19. Hur har förhållandet till Era klienter förändrats till följd av lagen?**

- Till det bättre
- Till det sämre
- Ingen förändring

- Kommentera:

### **20. Anser Du att lagen bidragit till att Ert revideringsarbete försvårats?**

- Ja
- Nej

- Om Ja, kommentera hur:

**21. Anser Du att tystnadsplikten utgör ett hinder i tillämpningen av lagen?**

Ja  
 Nej

- Om Ja, kommentera hur:

**22. Påverkar lagen valet av klienter?**

Ja  
 Nej

- Om Ja, kommentera hur:

**23. Ekobrottsmyndigheten anser att för få brott anmäls. Vad anser Du vara den största orsaken till att för få brott anmäls?**

**24. Hur har denna enkät besvarats?**

På egen hand  
 Genom diskussion med medarbetare

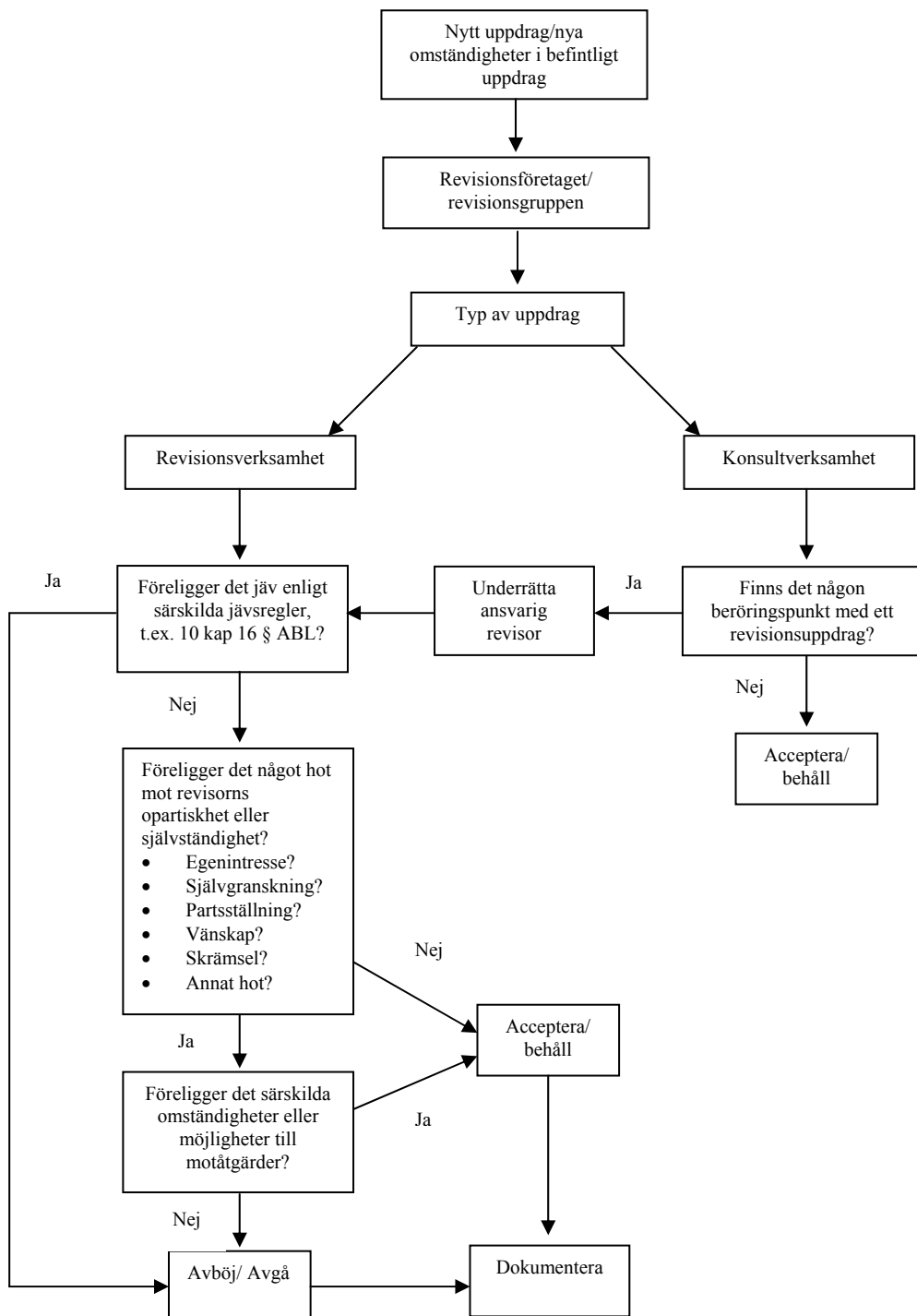
**Något övrigt Du vill tillägga?**

**Tack för Din medverkan!**

## INTERVJUGUIDE TILL EKOBROTTSMYNDIGHETEN

1. Vad innebär det att arbeta som kammaråklagare? Hur länge har Du arbetat som det?
2. Vilken bevisgrad anser Du är skälig att ha innan en anmälan sker?
3. Hur lång tid är ”utan oskäligt dröjsmål” enligt Er?
4. Vem anser Du bär ansvaret för att revisorer utbildas om lagen? Vad vidtar Ekobrottsmyndigheten för åtgärder för att få revisorer att delta på Era utbildningar?
5. Vad gör Ekobrottsmyndigheten för att nå ut med information till näringslivet om lagen?
6. Hur ser processen ut från det att en revisor anmäler en misstanke tills ett eventuellt åtal?
7. Om Ekobrottsmyndigheten misstänker brottslig verksamhet i ett bolag kontaktar Ni då den ansvarige revisorn i bolaget innan Ni agerar? Hur agerar Ekobrottsmyndigheten mot en revisor som Ni anser borde ha anmält?
8. Ringer det revisorer och konsulterar Dig anonymt om en misstanke de har?
9. Har Ekobrottsmyndigheten tillräckligt med resurser att följa upp de anmälningarna som görs?
10. Hur många anmälningar har Du mottagit sedan införandet 1 januari, 1999?
11. Har lagen fått den effekt som Ekobrottsmyndigheten önskade?
12. Anser Du att för få brott anmäls av revisorer? Vad anser Du i så fall är den största orsaken till detta?
13. Fungerar samarbetet med revisorerna som lagen avser?

## ANALYSMODELLEN



Källa: FAR:s Revisionsbok, 2002, s. 87