

MAGISTERUPPSATS (61-80 P) I FÖRETAGSEKONOMI
VID INSTITUTIONEN FÖR DATA OCH AFFÄRSVETENSKAP
2007:MF01

Hur hanterar revisorn tidsaspekten på sin anmälningsplikt?

Åsa Andersson
Amy Tan

VT 2007



HÖGSKOLAN I BORÅS
INSTITUTIONEN FÖR DATA- OCH AFFÄRSVETENSKAP

Förord

Uppsatsen har utförts under vårterminen 2007 vid högskolan i Borås och är en del av civilekonomutbildningen (160p). Vi vill härmed tacka vår handledare, Arne Söderbom, för all den hjälp och stöd vi fått under arbetets gång. Han har gett oss många värdefulla synpunkter vilket har gjort uppsatsen bättre.

Speciellt vill vi tacka våra respondenter: Henrik Fhager, Monica Axman och Maria Elmgren- Warberg, som tog sig tid att ställa upp på våra intervjuer.

Vi vill även rikta ett stort tack till alla opponenter som har kommit med användbara åsikter och förslag till ändringar.

Borås maj 2007

Åsa Andersson

Amy Tan

Svensk titel: Hur betraktar revisorn tidsaspekten på sin anmälningsplikt?

Engelsk titel: How does the auditor handle the time aspect for the obligation to report?

Författare: Åsa Andersson och Amy Tan

Färdigställd (år): 2007

Handledare: Arne Söderbom

Abstract:

In the middle of the 1990' the Swedish government was not satisfied with the regulation concerning how the auditors act when he/she is suspecting a crime. The government thought that the regulation at that time did not protect the companies and it's participants. In the spring of 1998 the government therefore presented a proposition, SFS 1998:760, which contained proposal for changes to the Swedish companies act (aktiebolagslagen) concerning the board, shareholders meeting, audit and liable for damages. The new regulation meant a new duty for the auditor to act when he/she is suspecting a crime, which is called the obligation to report.

The purpose is to describe how the auditor handles his/her responsibility and duty connecting false accounting. Further more, we will describe when the auditor think it is time to report suspicion of a crime and describe how the obligation to report influences the fight against economic crimes.

Qualitative method will be used to answer our questions, which are: when does the auditor thinks that the false accounting is a crime to report and which role does the obligation to report have in the fight against economic crimes?

To answer our questions we made an empirical investigation. We interviewed three persons, two auditors and one prosecutor. We compared the empirical material with the theories and our conclusions are: it is a moot point between the legislator and the auditors about when a report shall be done. The auditors want to avoid reporting to early, since they see a potential risk of damage. Another conclusion is that auditors and lawyers interpret laws different. The auditor's obligation to report has also brought more applications. Unfortunately a conclusion can not be taken if the numbers of false accounting has fallen.

Keywords: obligation to report, false accounting

Sammanfattning:

Regeringen ansåg i mitten av nittiotalet att reglerna kring revisorns agerande vid misstanke om brott inte utgjorde tillräckligt skydd för bolaget och dess intressenter. Regeringen framförde därför våren 1998 propositionen SFS 1998:760, som innehöll förslag till ändringar i aktiebolagslagens (2005:551) bestämmelser om styrelse, bolagsstämma, revision samt skadeståndsansvar. De nya bestämmelserna kring revisionen innebär att revisorn föreskrevs en skyldighet att vidta åtgärder vid misstanke om brott i bolaget, vilket kom att kallas anmälningsplikten.

Syftet är att beskriva hur revisorn hanterar sitt ansvar och sin skyldighet i samband med bokföringsbrott. Vidare vill vi beskriva när revisorn anser att anmälan om brottsmisstanke skall göras samt beskriva hur revisorns anmälningsplikt kan påverka ekobrottsbekämpningen.

I uppsatsen används kvalitativ metod för att besvara våra frågeställningar, som är: när anser revisorn att bokföringsbrott är ett brott att anmäla och vilken roll har revisorns anmälningsplikt i arbetet mot ekonomiska brott? För att besvara frågorna intervjuade vi två revisorer och en åklagare på ekobrottsmyndigheten.

Det empiriska materialet jämfördes sedan med vår teoretiska referensram och de slutsatser vi kom fram till är att lagstiftaren och revisorerna har delade uppfattningar om när en anmälan skall ske. Revisorerna vill undvika att göra en för tidig anmälan då de ser en stor skaderisk i det. Ytterligare en slutsats är att revisorer och jurister ligger på olika nivåer, när det gäller tolkning av lagar och normer. Revisorns anmälningsplikt har även medfört att antalet anmälningar har ökat. Dessvärre går det inte att dra några slutsatser om antalet bokföringsbrott har minskat

Nyckelord: anmälningskyldighet, bokföringsbrott,

Innehållsförteckning

1. INLEDNING	1
1.1 BAKGRUNDSBESKRIVNING.....	1
1.2 PROBLEMDISKUSSION	2
1.3 FORMULERING AV FORSKNINGSPRÅGOR	4
1.4 SYFTE.....	4
1.5 AVGRÄNSNING	4
1.6 DISPOSITION	4
2. REVISION OCH REVISORNS ROLL.....	6
2.1 ABSTRAKTION	6
2.2 REVISIONENS SYFTE	7
2.3 REVISORN	8
2.3.1 Revisorns oberoende.....	8
2.3.2 Revisorns tystnadsplikt	9
2.3.3 Förväntningsgapet.....	9
2.3.4 Revisorns skadestånd.....	10
2.4 GOD SED.....	10
2.5 REVISIONSSTANDARD	11
3. EKONOMISK BROTTSLIGHET	14
3.1 BEGREPPET EKONOMISK BROTTSLIGHET	14
3.2 EKOBROTTSLIGHETENS UTVECKLING OCH DESS EKONOMISKA KONSEKVENSER	14
3.3 STATLIGA AKTÖRER OCH DERAS ROLLER I KAMPEN MOT EKONOMISKA BROTT	16
3.3.1 Ekobrottsmyndigheten	17
3.4 BOKFÖRINGSBROTT.....	18
3.4.1 Det straffrättsliga ansvaret för bokföringsbrott.....	19
4. REVISORNS SKYLDIGHETER VID MISSTANKE OM BOKFÖRINGSBROTT.....	21
4.1 BAKGRUND TILL ANMÄLNINGSPLIKTEN	21
4.1.1 Kritik mot den lagstadgade anmälningsplikten	22
4.2 REVISORNS ÅTGÄRDER VID MISSTANKE OM BROTT	24
4.3 TOLKNINGSSVÅRIGHETER.....	27
4.3.1 Vad avser misstanke?	27
4.3.2 Utan oskäligt dröjsmål	28
4.3.3 Rekvisitet: Fyra veckor.....	29
5. METOD	30
5.1 VETENSKAPLIGT FÖRHÅLLNINGSSÄTT	30
5.2 VETENSKAPLIGT ANGREPPSSÄTT.....	30
5.3 FORSKNINGANSATS	31
5.4 PERSPEKTIVVAL	32

5.5 URVAL	32
5.6 DATAINSAMLINGSMETOD	33
5.7 GILTIGHETSANSPRÅK	33
6. EMPIRI.....	36
6.1 TILLVÄGAGÅNGSSÄTT TILL EMPIRIN	36
6.2 INTERVJU MED EKOBROTTSMYNDIGHETEN	36
6.3 INTERVJU MED SYNNEBY REVISIONSBYRÅ KB	39
6.4 INTERVJU MED MGI HALLÉN	43
7. ANALYS	48
7.1 VÅR ANALYSMETOD	48
7.2 VAD ÄR ETT BOKFÖRINGSBROTT?	49
7.2.1 Rekvisitet kan misstänkas	50
7.2.2 Rekvisitet utan dröjsmål	51
7.2.3 Rekvisitet fyra veckor.....	52
7.2.4 Revisorns juridiska kompetens.....	53
7.3 REVISORNS UPPFATTNING AV ANMÄLNINGSPLIKTEN	53
7.3.1 Fördelar och nackdelar med anmälningsplikten	54
7.3.2 Revisorns relation till klienten	55
8. SLUTDISKUSSION.....	56
8.1 SLUTSATSER	56
8.1.1 När anser revisorn att bokföringsbrott är ett brott att anmäla?.....	56
8.1.2 Vilken roll har revisorns anmälningsplikt i arbetet mot ekonomiska brott?	58
8.2 UPPSATSEN BIDRAG.....	59
8.3 FORTSATT FORSKNING	60
KÄLLFÖRTECKNING	61
BILAGA 1.....	65
BILAGA 2.....	67

Figurförteckning

Figur 1. Teoretisk abstraktionsmodell	6
Figur 2. God sed	10
Figur 3. Intresset för ekobrottsbekämpningen	15
Figur 4. Schema över revisorns åtgärder vid misstanke om brott	27
Figur 5. Misstanketrappa	28
Figur 6. Vår analysmodell	48

Förkortningslista

ABL	Aktiebolagslag (2005:551)
BFL	Bokföringslag (1999:1078)
BFN	Bokföringsnämnden
BrB	Brottsbalk (1962:700)
Brå	Brottsförebyggande rådet
EBM	Ekobrottsmyndigheten
RevL	Revisorslag (2001:883)
RR	Redovisningsrådet
RS	Revisionsstandard
SFS	Svensk författningssamling
SRS	Svenska Revisorsamfundet
VD	Verkställande direktör
ÅRL	Årsredovisningslag (1995:1554)

1. Inledning

Kapitlet inleds med en bakgrundsbeskrivning och fortsätter med en problemdiskussion som leder till problemformuleringen. Vidare beskrivs uppsatsens syfte och de avgränsningar som gjorts. Kapitlet avslutas med en översikt över uppsatsens disposition.

1.1 Bakgrundsbeskrivning

Den ekonomiska brottsligheten fick stor uppmärksamhet först under 1970-talet. Det här genom att massmedierna lyfte upp olika ekonomiska affärer och på det sättet bidrog till den omtalade politiska debatten. Diskussionen framträdde främst internationellt med kritik riktad mot näringslivet (Emanuelsson Korsell, 2003).

Regeringen ansåg inte att reglerna kring revisorns agerande vid misstanke om brott utgjorde tillräckligt skydd för bolaget och dess intressenter. Därför framförde de under våren 1998 propositionen SFS 1998:760, som innehöll förslag till ändringar i aktiebolagslagens (2005:551) bestämmelser om styrelse, bolagsstämma, revision samt skadeståndsansvar. Den 1 januari 1999 infördes således ytterligare en förpliktelse för revisorn. De nya bestämmelserna kring revisionen innebar att revisorn skulle åläggas en skyldighet att vidta åtgärder vid misstanke om brott i bolaget, vilket kom att kallas anmälningsplikten (Regeringens proposition SFS 1998:760).

Enligt Emanuelsson Korsell (2003) fanns det vid den här tiden i Sverige en rädsla för en våg av ekonomisk brottslighet. Myndigheterna var därför överens om att det krävdes åtgärder mot ekonomisk brottslighet, vilket ledde till att myndigheterna började arbeta på ett nytt sätt med en större fokusering kring ekobrottsbekämpningen.

Under 2002 uppdagades många bolagsskandaler i USA, bland andra Enron, Worldcom och Tyco. Det här bidrog till att mediaövervakningen skärptes ytterligare och ekonomisk brottslighet hamnade alltmer i fokus. Enligt forskaren Robert Litan vid Brookings Institution (2003) kostar bolagsskandalerna samhället enorma summor pengar varje år. Konsekvenserna är förödande och påverkar kapitalmarknaden negativt. Effekten leder till pressad konsumtion och kapitalkostnaden ökar.

Vad som utgör grunden för ekonomisk brottslighet är otydlig men

Ekobrottsmyndigheten (EBM) beskriver ekonomisk brottslighet vanligtvis som ett vinningsbrott. Det här innebär att brottet sker inom ramen för en näringsverksamhet, det vill säga ett systematiskt agerande där ekonomiska värden överförs till förövaren och det här leder till en ekonomisk vinning. Brottsförebyggande rådet (Brå) har fört statistik över de vanligaste förekommande ekonomiska brotten och fann att de vanligaste anmälda ekonomiska brotten är i form av bokföringsbrott. Bokföringsbrott innebär enkelt uttryckt, att inte följa de föreskrivna regler för hur ekonomin skall skötas i ett företag (Ibid).

Redovisningen är emellertid utformad på ett sådant sätt att den ger utrymme för viss handlingsfrihet och tolkningar. På så vis kan lagen kringgås trots att brott har begåtts. Det straffrättsliga ansvaret för brott begångna i näringsverksamheten behöver emellertid inte alltid ligga hos företagsledaren, dock är det oftast företagsledaren som bär ansvaret. Man utgår helt enkelt från den person som haft störst central roll vid brottets genomförande (Dahlqvist & Elofsson, 2005). Brottsbalken (SFS 1962:700) 23 kap. 4 § lyder följande: *”Gärning ådöms inte bara den som har utfört gärningen utan även annan som har främjat gärningen med råd eller dåd”*.

Syftet med straffbestämmelserna är ett försök till skydd åt den bokföringsskyldiges fordringsägare. Lagstiftaren anser att det skall föreligga en möjlighet att vid den bokföringsskyldiges obestånd få överblick över hur denne skött sin rörelse. Att avlämna information ska sedermera ligga till grund för intressentskyddet (Diamant & Engerstedt, 2003).

Det finns således en stark koppling mellan bokföringsbrott och redovisning. Revisorns ansvar och skyldighet återspeglas i det här sammanhanget, då bokföringens tillförlitlighet är av stor vikt har revisorn en betydelsefull roll i att granska och säkerställa företagets löpande bokföring, årsredovisning samt förvaltning (Dahlqvist & Elofsson, 2005).

Den traditionella synen över revisionen är att årsredovisningen som ges ut till allmänheten skall utgöra någon form av ”garanti”. Därför anses det vara viktigt att revisorer utför sitt arbete på ett professionellt och rättvisande sätt. Förväntningarna över revisorns arbetsinsats är mycket höga. Det är inte enbart utifrån de etiska reglerna en revisor skall agera, utan mycket av det som revisorer gör styrs av en rad lagar. Lagarna uttalar ytterligare vad god yrkessed innebär samt vilka skyldigheter revisorn har (Ibid).

1.2 Problemdiskussion

Som framgått är revisorn numera anmälningsskyldig vid misstanke om brott. Enligt Holmquist (2000) är många revisorer fortfarande starkt negativa till den nya anmälningsskyldigheten. Holmquist (2000) menar att revisorerna ser en risk med den här skyldigheten, då de lätt kan uppfattas som polis och statens förlängda arm. Det torde vara så att revisorer inte innehar den straffrättsliga kompetens som krävs för att förebygga ekonomisk brottslighet i den bemärkelsen. Revisorns huvuduppgift ligger på helt andra områden än att göra straffrättsliga bedömningar.

Det har visat sig att det inte är helt problemfritt att revisorn utan oskäligt dröjsmål skall underrätta styrelsen om misstanke om brott föreligger. Revisorn är återhållsam när de tolkar lagens beviskrav *kan misstänkas*, vilket kan bero på att revisorn saknar tillräcklig juridisk kompetens samt en rädsla att inte kunna upprätthålla en förtroendefull och öppen kommunikation med företagsledningen (Holmquist, 2002). Frågan som väcks här är, vilka skälighetsbedömningar gäller beträffande om brottet är så allvarligt att det omfattas av anmälningsskyldigheten?

De nya ändringarna i Aktieföretagslagen (ABL) avser bland annat 9 kap. 44 §, vilket innebär att styrelsen senast fyra veckor efter underrättelsen, skall ha avhjälpt den ekonomiska skadan och övriga skador som uppstått av det misstänkta brottet. Den här tidsfaktorn kan medföra att revisorn blir skyldig att avgå om styrelsen inte kan antas vidta några skadeförebyggande åtgärder med anledning av underrättelsen. Utifrån ett kommersiellt perspektiv kan tänkas att revisorn inte vill utsätta sig för risken att förlora en klient eller försämra sitt anseende. Det är sålunda svårt att sätta en fastställande tidpunkt på *när* revisorn ska anmäla sin misstanke om brott. Med tanke på konsekvenserna en anmälan kan medföra är det möjligt att revisorn drar sig för att göra en tidig anmälan grundad på en låg grad av misstanke.

Ekonomisk brottslighet påverkar samhällsekonomin negativt och brottsförebyggande åtgärder behövs. Införandet av anmälningsskyldigheten för revisorer är ett försök i att komma åt den ekonomiska brottsligheten. Eftersom revisorn är den person som har stor inblick i bolagets verksamhet är det han/hon som har störst möjlighet att upptäcka oegentligheter och felaktigheter. Kan revisorn genom det här ses som en tillgång vid upptäckandet av ekonomiska brott?

Revisorn har tystnadsplikt för att inte bolaget skall vållas skada. Samtidigt har de skyldigheter gentemot bolagets intressenter. Eftersom samhället är en av bolagets stora intressenter kan vi ställa oss frågan hur långt revisorns tystnadsplikt sträcker sig innan anmälningsskyldigheten tar över?

1.3 Formulering av forskningsfrågor

Utifrån problemdiskussionen har vi kommit fram till följande frågeställningar:

- *När anser revisorn att bokföringsbrott är ett brott att anmäla?*
- *Vilken roll har revisorns anmälningsplikt i arbetet mot ekonomiska brott?*

1.4 Syfte

Syftet är att beskriva hur revisorn ser på sitt ansvar och sin skyldighet i samband med bokföringsbrott. Vidare vill vi beskriva när revisorn anser att anmälan om brottsmisstanke skall göras samt beskriva hur revisorns anmälningsplikt kan påverka ekobrottsbekämpningen.

1.5 Avgränsning

Vi kommer i uppsatsen avgränsa oss till att endast behandla bokföringsbrott inom det svenska näringslivet, vilket innebär att internationella lagar och normer inte kommer att beaktas. En avgränsning görs där vi endast beaktar företagsformen aktiebolag.

Vidare avgränsar vi oss till att intervjua mindre revisionsbyråer det här då vi anser att deras klienter är mindre aktiebolag. Vi avgränsar oss till att endast intervjua respondenter som är verksamma i Göteborg, då vi själva är bosatta där. Det gäller dock inte val av ekobrottsmyndighet, eftersom den här myndigheten endast finns på ett fåtal platser i landet.

1.6 Disposition

Dispositionen syftar till att ge en överblick av uppsatsens innehåll och läsaren ges en uppfattning om vad som kommer att tas upp i respektive kapitel.

Kapitlet 2, 3 & 4. Den teoretiska referensramen

I den teoretiska referensramen presenteras de teorier som är relevanta inom uppsatsen. I kapitel 2 beskrivs revisorns roll och revisionsprocessen. Lagregler som berör revisorn kommer att behandlas, där begreppen tystnadsplikt, oberoende och förväntningsgap redogörs. I kapitel 3 återfinns innebörden av ekonomisk brottslighet, bokföringsbrottets karaktär och verkan i svenskt näringsliv. Vidare kommer kapitel 4 att innehålla revisorns skyldigheter vid misstanke om bokföringsbrott. Kapitlet beskriver även vilka åtgärder revisorn ska vidta vid misstanke om brott samt tolkningssvårigheter.

Kapitel 5. Metod

Beskriver vilka överväganden som gjorts i valet av olika undersökningsansatser och angreppssätt. Vidare beskrivs vilken metod som använts vid insamling och analys av data. Metodbeskrivningen redogör för läsarna vilken grad av rimlighet och realiserbarhet denna uppsats grundar sig på.

Kapitel 6. Empiri

Här återfinns Här görs en redogörelse för de empiriska material som erhållits genom intervjuer. Respondenternas olika ståndpunkter ställs mot varandra.

Kapitel 7. Analys

I det här kapitlet kopplas den teoretiska referensramen samman med empirin. En analys av respondenternas svar görs med stöd av de teoretiska kapitlen.

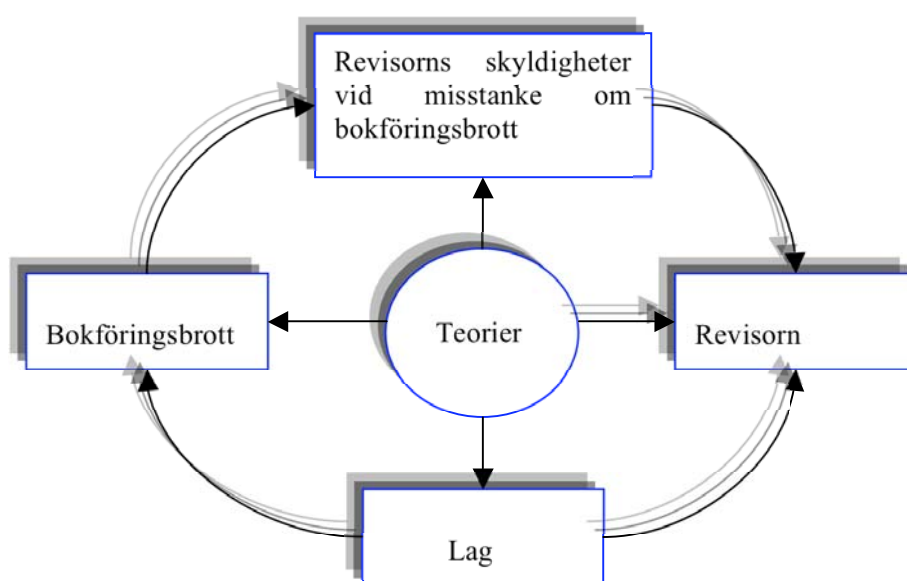
Kapitel 8. Slutdiskussion

De slutsatser som dras utifrån analysen kommer vi att redogöra i det slutliga kapitlet. De här kommer att föras fram genom en diskussion kopplat till problemformuleringen. Avslutningsvis presenteras även förslag till framtida forskning/studier.

2. Revision och revisorns roll

I det här kapitlet kommer revisionens syfte att redogöras. Därefter behandlas revisionsprocessen som sedan övergår till en beskrivning av revisorns roll. Avslutningsvis redogörs revisionens goda sed.

2.1 Abstraktion



Figur 1. Teoretisk abstraktionsmodell

Uppsatsarbetet började med att inhämta olika teorier kring det valda problemområdet. De teorier som vi fann intressanta för uppsatsen behandlar revisor, bokföringsbrott, lag och revisors skyldigheter vid misstanke om bokföringsbrott. Det här illustreras i figur 1, teoretisk abstraktionsmodell, som omfattar kapitel 2, 3 och 4.

Då vi vill beskriva hur revisorn hanterar sitt ansvar och sin skyldighet i samband med bokföringsbrott, anser vi att de här teorierna är väsentliga och bör tas med i uppsatsen. Avsnittet revision och revisorns roll är viktig för att förstå revisorns arbete och dess förhållande till sin klient. Lagstiftningen har en viktig roll och det finns en stark koppling mellan den och revisorn, då den

reglerar revisorns arbete. Det är även här straffbestämmelserna för bokföringsbrott anges. Teorierna kring revisorns skyldigheter vid misstanke om bokföringsbrott är ytterst relevanta då det är grunden till det område uppsatsen behandlar. En gemensam nämnare som alla delarna i den teoretiska abstraktionsmodellen har är att de alla hanterar anmälningssplikten i någon form.

Den 1 januari 1999 infördes anmälningssplikten för revisorn. Anmälningssplikten innebär att revisorn skall vidta åtgärder om han/hon *kan misstänka* att en styrelseledamot eller VD har gjort sig skyldig till ekonomiskt brott. Revisorn måste således *utan dröjsmål* underrätta styrelsen om sina misstankar. Därigenom är det styrelsens uppgift att undanröja och avhjälpa brottets skadliga effekter. Om inga avhjälpningar sker är revisorn skyldig att senast *fyra veckor* därefter avgå samt anmäla det misstänkta brottet till åklagare (Regeringens proposition SFS 1998:760).

Enligt EBM är revisorns anmälningssplikt vid misstanke om brott, ett viktigt bidrag vid bekämpningen av ekonomiska brott. Bland de olika ekonomiska brotten har EBM noterat att det är *bokföringsbrottet*, som är det vanligaste. I korthet innebär bokföringsbrott, ett åsidosättande av den bokföringsskyldighet som föreskrivs i BFL (Kronqvist et al, 1997).

Då revisorn skall verka för bolaget och aktieägarnas bästa, är revisorn den person som är verkar nära bolaget samt är oberoende. Det faller sig därför naturligt att ålägga revisorn anmälningsskyldighet (EBM 2004).

2.2 Revisionens syfte

Enligt Revisionsstandard (RS) 200 är revisionens mål att revisorn skall lämna en revisionsberättelse. Här uttalar sig revisorn om huruvida årsredovisningen har upprättats enligt tillämplig lag om årsredovisning och därmed ger en rättvisande bild av företagets resultat och ställning enligt god redovisningssed. Revisorn skall kunna bestyrka med betryggande säkerhet att årsredovisningen i sin helhet inte innehåller några väsentliga fel. För att kunna göra det här måste revisorn granska årsredovisningen, bokföringen och företagsledningens förvaltning. Det finns dock vissa inneboende begränsningar i en revision, såsom till exempel revisorns metodik och det redovisningssystem som används. Granskningen skall även ligga till grund för de uttalanden och anmärkningar som lagstiftaren kräver av revisorn. Genom revisorns uttalanden ökar årsredovisningens trovärdighet, men den skall inte uppfattas som någon garanti från revisorn om företagets framtida livskraft eller om ledningens förmåga att leda företaget (FAR, 2006).

Det finns etiska regler som styr revisorns professionella ansvar. De här reglerna behandlar bland annat oberoende, integritet och objektivitet. Revisorn skall planera och genomföra revisionen med en professionell skeptisk inställning. Han skall vidare vara väl medveten om att det kan finnas omständigheter som gör att årsredovisningen innehåller väsentliga felaktigheter. Det är revisorns ansvar att utforma och göra ett uttalande om årsredovisningen i revisionsberättelsen, men det är företagets ledning som ansvarar för upprättandet och utformningen av årsredovisningen. Företagets ledning befrias inte från sitt ansvar i och med revisionen (FAR 2005 del 2).

2.3 Revisorn

Revisorns arbete omfattas av många lagar och standarder, vilka bland annat är ABL och RS. De här lagarna och standarderna kan både underlätta och begränsa revisorns ansvarsområde. Lagarna är bundna regler som revisorn måste följa medan standarder fungerar mer som komplement till hur revisorer bör agera (Dahlqvist & Elofsson, 2005).

2.3.1 Revisorns oberoende

Lika länge som revisionen funnits har det funnits frågor kring revisorns oberoende. Intresset för de här frågorna och revisionens kvalitet i allmänhet har successivt ökat. Det här genom att näringslivet blivit alltmer komplext samtidigt som behovet av tillförlitlig information om företagen har ökat hos intressenterna. Huvudfrågorna, som drivit utvecklingen framåt är: Hur skall revisorn säkerställa att revisionen utförs med opartiskhet, självständighet och objektivitet samt bör revisorernas opartiskhet och självständighet försäkras genom så kallade förbudskataloger? Den svenska lagstiftaren har valt analysmodellen för prövning av revisorns opartiskhet och självständighet.

Utgångspunkten i analysmodellen är att revisorn ska avstå från ett uppdrag om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för revisorn. Sådana omständigheter kan vara *egenintressshot*, vilket uppstår då revisorn har ett eget ekonomiskt eller annat intresse i klientens verksamhet. Revisorn måste granska och ta ställning till sitt eget arbete och sina egna råd, vilket kan leda till *självranskningshot*, exempelvis kan han/hon inte sköta en klients bokföring och samtidigt vara revisor för samma verksamhet. Ytterligare ett hot som finns är *partsställningshot*, vilket revisorn kan hamna i då han/hon måste ta ställning för eller emot klienten i en förhandling där klienten utgör en av parterna. *Vänskapshot* är ett annat hot som innebär att revisorn har starka personliga relationer till sin klient. Slutligen finns *skrämshot*, vilket

innebär att revisorn utsatts för hot eller påtryckning. Det här får inte avskräcka revisorn från att göra en opartisk granskning av klientens verksamhet. Om analysmodellen tillämpas på rätt sätt anser FAR att den är ett bra hjälpmedel i oberoendefrågor. Enligt modellen så skall revisorn och alla andra i revisionsgruppen inför varje nytt uppdrag samt löpande under uppdraget testa sin opartiskhet, självständighet och objektivitet. I de fall oberoendeanalysen utmynnar i att revisorn kan åta sig ett uppdrag måste han eller hon vara beredd att lägga fram en utredning som styrker beslutet (FAR, 2007).

2.3.2 Revisorns tystnadsplikt

Enligt ABL 9 kap. 41 § får revisorn inte lämna upplysningar, till en enskild aktieägare eller någon obehörig utomstående, om sådant han eller hon får kännedom om vid fullgörandet av sitt uppdrag. Det här i de fall upplysningarna kan komma bolaget till skada.

En revisor som bryter mot tystnadsplikten kan straffas enligt brottsbalk (1962:700) 20 kap. 3 §. Det enda som utomstående får reda på är i princip det som revisorn skriver i revisionsberättelsen. Utan tystnadsplikten skulle revisorn inte kunna sköta sitt arbete. Det här då revisorn behöver mycket information om det företag som granskas och det får inte finnas någon misstanke om att uppgifterna förs vidare. Om en sådan misstanke finns kan det leda till att revisorn inte får tillgång till de uppgifter han behöver. Resultatet skulle så fall kunna bli en dålig revision. Tystnadsplikten innebär även att revisorn inte får utnyttja sina kunskaper om företaget för egen vinning eller till skada för någon annan. Det finns undantag från tystnadsplikten, till exempel på en bolagsstämma där revisorn har skyldighet att svara på frågor (FAR, 2002).

2.3.3 Förväntningsgapet

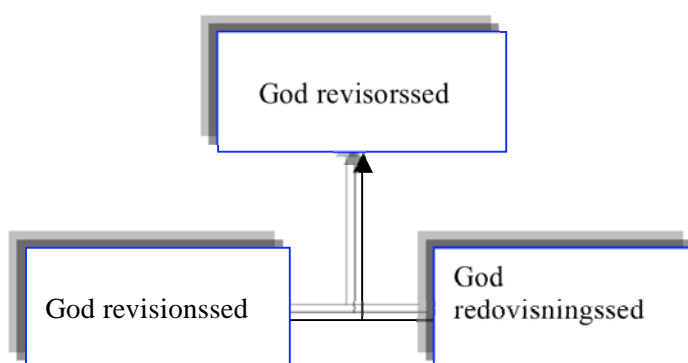
Den reviderade årsredovisningen har många intressenter. Alla intressenter har olika behov och förväntningar på revisorns arbete, vilket gör det svårt för revisorn att tillfredsställa samtligas informationsbehov. Ett förväntningsgap uppstår när de olika intressenternas förväntningar på revisorn inte svarar mot vad han/hon faktiskt kan och får göra. Områden där förväntningsgap ofta uppstår kan gälla årsredovisningens riktighet, obestånd, konkurs, förskingringar och andra oegentligheter (FAR, 2002).

2.3.4 Revisorns skadestånd

En revisor som under sitt uppdrag i ett aktiebolag uppsåtligt eller av oaktsamt skadar företaget skall ersätta skadan. Samma sak gäller när en aktieägare eller någon annan genom överträdelse av ABL, Årsredovisningslag (1995:1554) eller bolagsordningen vållas skada (Dahlqvist & Elofsson 2005). Revisorn kan således i sitt arbete bli skadeståndsskyldig för sitt och sina medarbetares arbete. Det här gör att både auktoriserade och godkända revisorer måste vara ansvarsförsäkrade (FAR, 2002).

2.4 God sed

Det finns svårigheter kring detaljregleringen inom redovisning. Det här då alla tänkbara situationer inte kan förutses och beskrivas, samt den tekniska utvecklingen inte skall förhindras. Bokföringslagen (1999:1078) talar om god redovisningssed, ABL talar om god revisionssed och revisorerna själva talar om god revisorssed (Johansson et.al, 1987). Sambandet mellan sederna illustreras nedan i figur 2:



Figur 2. God sed

Med god revisorssed menas de etiska regler för revisorer, vilka är upprättade av FAR. Att följa god revisorssed innebär att ur ett etiskt perspektiv agera så att revisorn kan uppfylla det förtroende som yrket som oberoende revisor kräver. Enligt god revisorssed är revisorn skyldig att följa god revisionssed samt beakta god redovisningssed, vilket illustreras i figur 2. Att arbeta som revisor ställer höga krav inte bara på det sätt som arbetet genomförs på, utan även på hur de agerar som individer. Den enskilde revisorns arbete och

uppförande skall inte kunna ifrågasättas, eftersom det här kan påverka förtroendet och anseendet för hela yrkeskåren. En viktig etisk regel är att tillämpa god revisionssed (Johansson et.al, 1987).

Enligt FAR (1994) är god redovisningssed normer för bokföring och bokslut. Vidare innefattar god redovisningssed de normer som grundas genom lag och föreskrifter samt traditionell lagtolkning av de här bestämmelserna. I de fall det här inte är tillräckligt tillämpas redovisningspraxis, rekommendationer och uttalanden av normgivande organ. Med normgivande organ menas här BFN och Redovisningsrådet (RR), vilka identifierar de normer som bör användas som utfyllnad. De här råden, anvisningarna och uttalandena har ingen bindande verkan, vilket gör att det är domstol som ytterst bestämmer vad som är god redovisningssed. De normgivande organens syn på vad som är god redovisningssed har dock stor betydelse och är vägledande (Dahlqvist & Elofsson, 2005).

God revisionssed följer vad som är god praxis bland erfarna revisorer. Seden utvecklas såväl på revisionsbyråerna som inom FAR, vilka är de som har gett ut vägledande rekommendationer. Det finns flera rekommendationer inom revision, men den mest omfattande är RS. Den här omfattar allt från planering till revisionsberättelsen. God revisionssed innebär inte bara om rekommendationer, utan även om revisorns samvete, kunskap, erfarenhet, noggrannhet etcetera. Det här medför att två revisorer inte behandlar samma fråga på samma sätt (FAR, 1994). God revisionssed bestämmer vidare omfattningen och inriktningen på det arbete som krävs för att fullgöra ett uppdrag. Målet med god revisionssed är att komma fram till en rimlig nivå med accepterad nivå av säkerhet och risk. I många fall används partiell granskning och stickprovskontroller. Det här eftersom en omfattande granskning kan bli allt för kostsam (Johansson et.al, 1987).

2.5 Revisionsstandard

FAR behandlar revisionsprocessen i RS, vilken behandlar omfattningen och utförandet av revision enligt ABL. Revisionsstandarden består enligt FAR (2006) av bland annat:

Planering

För att kunna göra en effektiv revision måste revisorn planera granskningen noggrant. Vägledande är principerna om väsentlighet och risk. Det här innebär att tyngdpunkten i arbetet ligger på de områden där risken för väsentliga fel är störst. För att kunna göra den här bedömningen krävs det att revisorn gör en ingående företagsanalys av företaget. Genom den här

analysen skall revisorn få en uppfattning om företaget och dess omvärld. Planeringen skall utmynna i en övergripande plan (granskningsplan) för revisionen.

Granskningsplan

Den granskningsplan som upprättades i det första steget ligger nu till grund för arbetet med granskningen. Planen arbetas om under arbetets gång. Vid granskningen skall revisorn bilda sig en välgrundad uppfattning om huruvida informationen i lämnad årsredovisning/koncernredovisning är rättvisande och hur den överensstämmer med vad som anses vara god redovisningssed. Revisorn verifierar dels innehållet i resultat- och balansposterna samt dels bolagets interna kontroller. Vid granskningen skall revisorn beakta de risker och hot mot bolaget och dess verksamhet, som han identifierat med sin eller bolagets riskanalys.

Intern kontroll

Granskningen av förvaltningen innebär bland annat att revisorn under året tar del av styrelseprotokoll, budgetar, delårsrapporter med mera. Granskningen innefattar även bolagets organisation och rutiner. Förvaltningsgranskningens syfte är att kartlägga om åtgärd eller försummelse som kan medföra ersättningsskyldighet ligger styrelsen eller VD till last samt om styrelseledamot eller VD på annat sätt handlat i strid med ABL, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordningen. Styrelseledamot eller VD som uppsåtligt eller av oaktsamhet skadar bolaget skall ersätta skadan. För att kunna bedöma om ersättningsskyldighet föreligger skall revisorn granska väsentliga beslut, avtal, åtgärder och förhållanden i bolaget. Revisorn skall vid sin granskning även beakta risken för att aktieägare eller annan vållas skada vid försummelse från styrelseledamot eller VD. Revisorn skall vidare granska om bolagets system för planering och kontroll förser styrelse och VD med tillfredsställande underlag för beslut samt om de har tillräcklig överblick över bolagets risksituation.

Rapportering

Målet för revisorns granskning är, som vi tidigare nämnt, att avge en revisionsberättelse. Enligt ABL 9 kap.28-37 § skall revisionsberättelsen innehålla vissa uppgifter. De här uppgifterna rör bolagets firma, uttalanden om vilken lag som följts, uttalanden angående fastställandet av resultaträkningen och balansräkningen samt uttalanden kring ansvarsfriheten. Vanligen ger revisorn löpande ut både muntliga och skriftliga rapporter till beslutsfattare inom företaget innan revisionsberättelsen. I de här rapporterna lämnar revisorn en redogörelse för

de iakttagelser som gjorts under granskningen. Syftet med de här rapporterna är således att fel och brister skall åtgärdas. De oegentligheter, väsentliga fel eller brister som upptäcks i räkenskaperna, årsredovisningen eller förvaltningen under revisionen, skall snarast möjligt påtalas för bolagets VD eller styrelse.

Om det uppkommer fel eller brister och de här rättas finns det ingen anledning för revisorn att avge en revisionsberättelse med anmärkning eller särskild upplysning. Undantag råder vid allvarliga överträdelser av ABL eller bolagsordningen samt då effekterna av felaktigheterna eller bristerna efter rättelsen finns kvar.

Dokumentation

Revisorn skall dokumentera sin granskning och syftet med den är att styrka revisorns ställningstaganden och rapportering. Dokumentationen kan bland annat innehålla anteckningar över utfört arbete, revisorns rapporter, externa bekräftelser, kopior av räkenskapsmaterial. Anteckningarna över utfört arbete skall vara tydliga när det gäller vad som granskats, hur det granskats, när granskningen skett, i vilken omfattning samt vilka bedömningar som gjorts. Dokumentationen ger även medrevisor, tillsynsmyndighet och domstol möjlighet att vid behov utvärdera revisorns arbete.

3. Ekonomisk brottslighet

Det här kapitlet inleds med en definiering av begreppet ekonomisk brottslighet. Därefter följer en beskrivning av dess utveckling och ekonomiska konsekvenser samt statliga aktörer i kampen mot ekonomisk brottslighet. Kapitlet avslutas med en redogörelse för bokföringsbrott.

3.1 Begreppet ekonomisk brottslighet

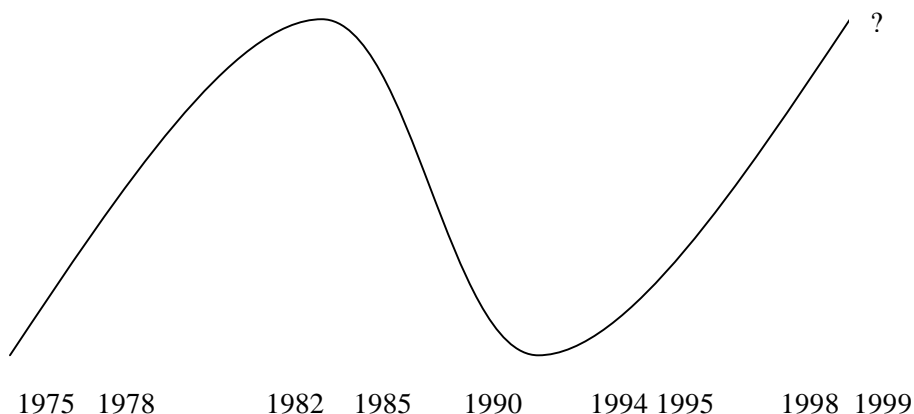
Det finns idag ingen tydlig definiering av vad som är ekonomisk brottslighet. Många hävdar att det snarare handlar om beskrivning av ett fenomen än ett juridiskt begrepp. Trots det här har många försökt definiera begreppet. Brå ger en definiering som lyder: *”Ekonomisk brottslighet är brott som sker inom ramen för en i övrigt lagligt bedriven näringsverksamhet, vilket skiljer sig mot organiserad brottslighet där själva idén och verksamhet är brottslig.”* (Brå, 2007).

Skillnaden mellan ekonomiska brott och andra brott är att brottet begås inom ramen för en näringsverksamhet och syftat till ekonomisk vinning. Utifrån Brå:s definition kan även tydas att ekonomisk brottslighet är ett samlingsbegrepp som innehåller många olika typer av brott. Det rör sig bland annat om bokföringsbrott, brott mot borgenärer, skattebrott, insiderbrott, förskingring och mutbrott. De här brotten riktar sig först och främst mot staten men även företag och enskilda kan drabbas. Canow & Korsell (2004) gav uttryck åt det här i sin rapport om ekonomisk brottslighet: *”Forskning visar att alla är potentiella ekobrottsoffer; från att bli lurad i hemmet av hantverkare till att resurserna till den offentliga sektorn minskar på grund av korruption, bedrägerier, skattebrott etc”*.

3.2 Ekobrottslighetens utveckling och dess ekonomiska konsekvenser

Bekämpningen mot den ekonomiska brottsligheten har inte alltid varit en självklarhet för politiker och myndigheter. Från början var det massmedierna som uppmärksammade ekonomiska brott som ett stort samhällsproblem. En omfattande diskussion bidrog till att intresset för ekobrottsbekämpningen fortsatte vara stort under början av 1980-talet. Dessvärre svalnade intresset så småningom, och det gällde såväl politiker och myndigheter som samhället i stort. Nedan, i figur 3, visas en kurva över intresset för den ekonomiska brottslighetens utveckling under de senaste tjugofem åren (Magnusson &

Sigbladh, 2001).



Figur 3. Intresset för ekobrottsbekämpningen (Magnusson & Sigbladh 2001 s. 236)

Bekämpningen av den ekonomiska brottsligheten fick en vändpunkt under början av 1990- talet. Riskdagens revisorer menade att personer som begick brott kunde lätt undgå straffrättsligt ansvar. Det fanns en stor risk att det blev en allmän uppfattning att brott lönar sig. Revisorernas hårda kritik tvingade regeringen att vidta åtgärder. Bland annat framfördes en strategi för bekämpningen av den ekonomiska brottsligheten samt att man skulle använda sig av särskilda skattebrottsexperter (Magnusson & Sigbladh, 2001).

Under år 2004 anmäldes det i Sverige 15 127 brottsmisstankar kring ekonomisk brottslighet. Det är en ökning med 47 procent från år 2001. I Sverige uppskattas den ekonomiska brottslighetens omfattning ligga mellan 100 till 150 miljarder kronor/år. EBM har framfört att ökningen av antalet anmälda ekonomiska brott är av oroväckande stor omfattning i nuläget. Det så kallade mörkertalet är mycket stort. Omedelbara spår efter begångna brott är inte lätt att upptäcka för den utomstående och gärningsmannen är mån om att dölja brottsligheten. Det här gör att några säkra slutsatser av siffrorna som redovisas inte kan dras. EBM menar att det sannolikt inte har skett några förändringar av brottslighetens omfattning. Några sådana tendenser har inte uppmärksamrats vare sig inom skatteförvaltningen eller hos de andra samverkande myndigheterna inom ekobrottsområdet, det vill säga i första hand EBM, Polisen, Riksåklagaren och Tullverket. Ökningen av den anmälda ekonomiska brottsligheten är enligt dem snarare en direkt effekt av

ökade kontrollinsatser och andra åtgärder från samhällets sida (EBM, 2005).

Den ekonomiska brottsligheten är ett växande samhällsproblem och orsakar skador för samhället, enskilda personer och näringslivet. Samhällsekonomin påverkas negativt, främst genom att stat, landsting och kommuner går miste om betydande skatteintäkter. Det här leder i sin tur till sämre ekonomiska villkor för de enskilda. Näringslivet påverkas negativt bland annat genom en snedvriden konkurrens i många branscher, minskad ekonomisk tillit inom näringslivet och på sikt kan det här leda till en hämmad tillväxt inom vissa branscher (Ibid).

Enligt Brå är den största skadan att förtroendet minskar. Ekonomisk brottslighet undergräver stabilitet i samhället. En minskning av förtroendet för näringslivet påverkar investeringsviljan i högsta grad., vilket leder till höga transaktionskostnader eftersom kraven på säkerhet i affärsuppställningar ökar. Dock kan det inte anses att omfattande interna säkerhetssystem skulle kunna reducera vissa ekonomiska brott i näringslivet. Möjligheten har sina begränsningar. Ett införande av sådana system skulle hämma verksamheten och försvåra affärsuppställningar. Brå menar att ett fungerande samhälle istället måste bygga på förtroende (Brå, 2003).

3.3 Statliga aktörer och deras roller i kampen mot ekonomiska brott

Anmälningar vid misstanke om ekonomiskt brott kommer främst från anställda och affärspartners. Till skillnad från vanliga brottmål är det ytterst ovanligt med muntliga anmälningar vid misstankar om eko-brottmål. Det här beror på att det rör sig om en stor mängd detaljerade uppgifter om komplicerade förhållanden. Det är således svårt att muntligen redogöra ärendet, då det lätt kan uppstå missuppfattningar, missförstånd och felaktigheter (Kronqvist et al, 1997).

Vid eko-brottmål uppstår det oftast komplicerade juridiska frågeställningar som måste lösas. Det är vanligt att polis och åklagare skall ta hänsyn till skatte- och konkursrättslig lagstiftning samt bolagsrätt med mera när brotten utreds. Vid de flesta eko-brottmålen är gärningsmannen oftast känd. Av den anledningen är det svårt att utreda vad som har hänt, hur gärningsmannen har gått tillväga samt avgöra om handlingen är straffbelagd eller inte (Ibid).

Den övergripande målsättningen med ekobrottsbekämpningen är att förhindra och förebygga ekonomisk brottslighet istället för att hantera brottsligheten som redan har inträffat. Kunskap om brottsutvecklingen,

brottslighetens struktur och ekobrottslingarna är därför avgörande för en aktiv bekämpning av ekonomiska brott. Regeringen har 2003 tagit fram en handlingsplan mot den ekonomiska brottsligheten. Här inryms olika lagstiftningsåtgärder med syftet att förstärka ekobrottsbekämpning samtidigt som den framhåller att bekämpningen förutsätter ett brett upplagt och systematiskt arbete hos bland annat myndigheter och organisationer (EBM, 2005).

Det brottsförebyggande arbetet kräver att myndigheterna i stor utsträckning är beroende av samverkan med varandra. Ett nära samarbete mellan berörda myndigheter på olika nivåer och näringslivet samt andra intressenter är nödvändigt för att kunna angripa ekonomisk brottslighet på ett effektivare sätt (Ibid).

3.3.1 Ekobrottsmyndigheten

Den myndighet som arbetar aktivt med att stoppa ekonomisk brottslighet är EBM. EBM är en förvaltningsmyndighet och startades officiellt den 1 januari 1998. De är underställda regeringen och styrs av regeringens instruktion, regleringsbrev och olika förordningar. Enligt sin instruktion skall EBM följa och analysera utvecklingen av den ekonomiska brottsligheten, följa rättspraxis och ta fram förslag till åtgärder. Instruktionen är ett långsiktigt dokument och resultatet skall redovisas fortlöpande till regeringen. Vart tredje år skall även en fördjupad redovisningsrapport lämnas till regeringen. Rapporten ger förslag på hur ekobrottsbekämpningen och myndigheternas samverkan mot den ekonomiska brottsligheten bör inriktas de tre därefter följande åren (EBM, 2005).

Arbetet inom EBM fokuserar främst på den grova ekonomiska brottsligheten, men även andra mindre allvarliga ekonomiska brott beaktas. En uppskattning på cirka 4000 ärenden utreds varje år, varav cirka 1000 ärenden leder till åtal (EBM, 2007).

I stort sett kan alla vända sig till EBM vid misstanke om ekonomiska brott, men anmälan om ett ekonomiskt brott kommer oftast från Skatteverket eller från privat person hos ett företag. Anmälan kan även komma från Finansinspektionen och Tullverket. Alla anmälningar leder inte till åtal, det kan bero på brist på bevis eller att gärningsmannen redan har blivit dömd för ett annat brott och kan då inte få mer straff för det ekonomiska brottet (EBM, 2007).

EBM betonar att ett nära samarbete mellan myndigheter och organisationer

har en betydande roll i bekämpningen mot ekonomiskt brottslighet. Brottsutredningen innebär att åklagare och poliser samlokaliseras i operativa enheter under en åklagares ledning. Syftet med att samla de olika yrkesgrupperna på ett och samma ställe är att de ska arbeta mer synkroniserat och tillsammans skall effektivitetsproblemet lösas. På så vis ökar effektiviteten och hastigheten på ärendena. Ett samarbete har även inletts med revisorernas branschorganisationer FAR och SRS. Det här beror på införandet av lagregeln 1999 om revisorns anmälningsskyldighet vid misstanke om brott (ekobrottsmyndighetens årsredovisning 2005).

3.4 Bokföringsbrott

Bokföringsbrott är den form av ekonomiska brott där antalet anmälningar är störst. Enligt Brå (2007) anmäldes 2 740 fall av bokföringsbrott under 2006. Den straffbara gärningen vid bokföringsbrott består av ett åsidosättande av den bokföringsskyldighet som föreskriv i BFL. Begreppet bokföringsskyldighet definieras i BFL 4 kap. 1-2 § §. Bokföringsskyldighet innebär att man i stort sett när som helst ska kunna bilda sig en huvudsaklig uppfattning om rörelsens ekonomiska situation genom att granska den löpande bokföringen. Enligt BFL är företagsformer som aktiebolag, handelsbolag och kommanditbolag skyldiga att upprätta en bokföring. Det innebär att de skall bokföra även om de är vilande, det vill säga att bolaget inte driver någon verksamhet. Det spelar således ingen roll om bolaget inte har några affärshändelser att bokföra. Bolaget skall ändå varje år upprätta årsbokslut eller årsredovisning (Kronqvist et al, 1997).

Bokföringsarbetet är dock oftast mycket omfattande och det kan även anses vara både tidskrävande och kostsamt för näringsidkaren att hålla sig uppdaterad på alla lagar och regler. Att BFL har karaktären av en ramlag komplicerar situationen ytterligare. Det här eftersom ett visst tolkningsutrymme skapas då detaljer om hur bokföringen ska skötas saknas i lagtexten, istället hänvisas till god redovisningssed (Dahlqvist & Elofsson 2005). Det bör även påpekas att eventuella avvikelser från god redovisningssed inte är kriminellt. Avsaknaden av detaljreglering gör att bokföringen kan utformas på olika sätt i olika branscher (Kronqvist et al, 1997).

Bokföringens riktighet är mycket viktig för att kunna fullgöra redovisningens två främsta syften: att verka som beslutsunderlag för företaget och dess intressenter samt att fungera som kontrollunderlag för revision och beskattning. Materialet kommer först till synes i en rörelse genom verifikationer, det vill säga kvitton, bankbesked, fakturor etcetera.

Det är de här handlingarna som upprättas hos företaget och som företaget ska notera systematiskt och kronologiskt i en huvudbok (Brå, 1981).

3.4.1 Det straffrättsliga ansvaret för bokföringsbrott

I Brottsbalken (BrB) 11 kap. 5 § framgår straffbestämmelsen rörande bokföringsbrott. BrB skyddar den bokföringsskyldighet som föreskrivs i BFL. Straffansvaret begränsas av ett huvudsakskriterium. För att bokföringsbrott ska föreligga krävs det att felet eller bristen medför att rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning inte kan i huvudsak bedömas med ledningen av bokföringen (Dahlqvist & Elofsson 2005). Formuleringen i BrB uppvisar en tolkning av vad som anses vara bokföringsbrott då följande två rekvisiter enligt bestämmelsen måste vara uppfyllda för att personen i fråga ska kunna dömas för bokföringsbrott (Asp, 1999).

Det första rekvisitet är att lagstiftaren kräver att det skall finnas en bokföring. Den som uppsåtligen eller av oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldigheten enligt BFL utgör ett självständigt brottsrekvisit för bokföringsbrott. Det innebär i huvudsak att personen i fråga avsiktligt utför en otillåten gärning, däremot krävs det inte att denne inser att gärningen är brottslig. Det andra rekvisitet är att effekten av det här åsidosättandet inte skall medför att rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning inte kan i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen. Går det inte att följa företagets ekonomiska verksamhet föreligger det ett bokföringsbrott (Dahlqvist & Elofsson, 2005).

Det straffrättsliga ansvaret för bokföringsbrott avgörs främst med den externa redovisningen, det vill säga löpande bokföring, årsbokslut och årsredovisning. Den interna redovisningen är inte reglerad i lag då syftet med den är att underlätta företagsledningens planering och kontroll (Ibid).

Straffbestämmelsen tar sikte på grövre fall, där smärre fel och tekniska brister inte medför ansvar. Enligt FAR (2006) kan bokföringsbrott med hänsyn till huvudsakskriteriet delas in i tre fall:

- *bokföring saknas*
- *bokföringen är osann och*
- *bokföringen går inte att kontrollera*

I de fall bokföring saknas föreligger alltid bokföringsbrott. Det spelar ingen roll om det beror på att någon sådan aldrig har upprättats, att den har upprättats för sent eller att den inte har bevarats. Eftersom det inte finns eller fanns någon bokföring att bedöma är huvudsakskriteriet uppfyllt (Dahlqvist & Elofsson, 2005).

För att bokföringsbrott ska föreligga räcker det emellertid inte att bokföringsskyldigheten har åsidosatts. Det krävs också att åsidosättandet har medfört att företagets ekonomiska verklighet inte återspeglas rätt (Ibid). Felaktigheter i bokföringen kan ge intryck av att företaget går bättre eller sämre än i verkligheten. Den främsta anledningen till att ett företag vill ge ett bättre intryck är i regel önskan att få ytterligare krediter, medan de som avger ett sämre intryck oftast försöker undgå beskattning (Kronqvist et al, 1997).

Huvudsakskriteriet innebär att fel eller ofullkomligheter som närmast har karaktär av ordningsföreelser inte kan orsaka ansvar för bokföringsbrott. Dock kan många småfel, även om de var för sig är mindre allvarliga, sammantaget bringa bokföringen så mycket brister att straffansvaret blir aktuellt (FAR, 2006).

En bristfällig och felaktig bokföring kan leda till att bokföringen inte går att bedöma. I det här fallet föreligger bokföringsbrott. Det kan till exempel handla om att affärshändelsen eller bokslutsposten inte är tillräckligt verifierad och sålunda är posten inte bedömbär (Dahlqvist & Elofsson, 2005).

4. Revisorns skyldigheter vid misstanke om bokföringsbrott

I det här kapitlet behandlas revisorns anmälningsplikt vid misstanke om brott. Kapitlet kommer att ta upp bakgrunden till anmälningspliktens införande och den kritik anmälningsplikten har mött sen den har trätt i kraft. Vidare ges en genomgång av de åtgärder revisorn skall vidta vid brottsmisstankar. Avslutningsvis behandlas lagstiftningens tolkningssvårigheter.

4.1 Bakgrund till anmälningsplikten

Som vi tidigare nämnt, i kapitel 3, har revisorn i ett svenskt aktiebolag tystnadsplikt. Det innebär att om revisorn misstänker att det förekommer oegentligheter i bolaget skall han reagera mot det här genom påpekanden och erinringar till VD och styrelse och genom anmärkning i revisionsberättelsen. Innan lagändringen om revisorns anmälningsplikt var revisorns möjlighet att föra anmälan vidare till polis och åklagare begränsad. För att revisorn skulle kunna vända sig till de här måste en förundersökning ha inletts om förhållandena i bolaget och förundersökningsledaren skulle ha begärt upplysningar om bolagets angelägenheter från revisorn (FAR 2006). Tystnadsplikten utgjorde därmed ett hinder för revisorn att på eget initiativ anmäla brottslig verksamhet i företaget till polis och åklagare (Dahlqvist & Elofsson, 2005).

Regeringen befarar att sådan ordning omöjliggör revisorn att agera tillfredsställande vid misstanke om brott eftersom påpekanden och erinringar inte alltid är verksamma medel för att åstadkomma rättelse och skydda bolaget och övriga intressenter. Våren 1998 framförde regeringen i propositionen SFS 1998:760 förslag till ändringar i ABL: s bestämmelser om styrelse, bolagsstämma, revision och skadeståndsansvar. De nya bestämmelserna kring revisionen innebär att revisorn skulle åläggas en skyldighet att vidta åtgärder vid misstanke om brott i bolaget (Regeringens proposition SFS 1998:760).

Förslaget antogs av riksdagen och bestämmelserna trädde i kraft den 1 januari 1999. Lagregeln om revisorns anmälningsplikt återfinns i ABL 9 kap. 42- 44 § §. Handlingsplikten ger därmed revisorn rättighet att göra en anmälan vid brottsmisstanke. Den tidigare nämnda tystnadsplikt som revisorn är bunden till, bryts emellertid här enligt den associationsrättsliga

lagstiftningen. Dock innebär inte de nya ändringar att revisorns granskning utvidgas utöver vad som föreskrivs vara god revisionsred. Vikten av en effektiv kommunikation mellan revisorn och företagsledningen skall kvarstå. Som ett led i kampen mot den ekonomiska brottsligheten är de nya reglerna utformade kring revisionen och att stärka revisorns brottsförebyggande roll. På så vis kan revisorn på ett effektivt sätt ingripa mot oegentligheter i bolaget samt skydda bolaget och andra intressenter (Regeringens proposition SFS 1998:760).

4.1.1 Kritik mot den lagstadgade anmälningsskyldigheten

De nya reglerna har mött mycket kritik både inför lagstiftningen och efter reglerna har trätt i kraft. En del kritik handlar om att anmälningsskyldigheten inte passar in på revisorns roll och kompetens. Beskrivningen av revisionen är en idealbild och för att stämma överens med teorin måste revisorn ha en oberoende ställning. Det är viktigt att revisorn kan bygga upp en förtroendefull relation till klienten, allmänheten och marknaden. Revisorns anmälningsskyldighet passar därför dåligt in i yrkesrollen och yrkesidentiteten. Av de intervjuundersökningar Bengt Larsson (2004a) refererar till framgår följande:

"Samtidigt är det inte så kul att bli uppfattad som om man kommer ut för att agera, om det nu är så, som polis för att leta brott. För det gör vi ju inte" (Banér et al, 2003:43).

"Jag kan tänka mig att vårt förtroende borde stärkas i och med att tredje man har den kunskapen. Det vore rimligt, skillnaden är ju att förut hade vi tystnadsplikt i sådana situationer och det är ju det som är avgörande. Nu är vi skyldiga att anmäla vissa brott och det är klart att det skapar ett större förtroende för vår revision, men jag kan inte se att det har gjort det" (Jacobsson, 2001:42).

"..anmälningsskyldigheten i längden kommer att försvåra, fördyra och framför allt försämra revisionen, främst i mindre företag. Risken finna att företagarens attityd påverkas i negativ riktning då de inte vet om de kan lita på revisorn"(Alm & Nilsson, 2000:35).

Opinionen som är positiv till revisorns anmälningsskyldighet menar att, revisorn är den utomstående person som har bäst insyn i företagets ekonomiska förhållanden, varför hans/hennes insikt bör tillvaratas på ett bättre sätt i kampen mot ekonomiska brott. Opinionen undrar varför de senaste årens företagsaffärer har kunnat inträffa och varför inte revisorn uppmärksammat

samt förhindrat det som pågått (Elvén & Eriksson, 1996)

Anmälningsskyldigheten är en känslig fråga för revisorerna eftersom den innebär en begränsning av deras tystnadsplikt. Genom att förpliktiga revisorn att anmäla brott till staten skulle sannolikt äventyra revisorns förtroendefulla informationsutbyte med klienten. Rådslag från olika intressenter däribland FAR har därför varit aktuellt. En synpunkt från FAR är att revisorns anmälningsskyldighet kan underlätas om effekterna av den brottsliga gärningen undanröjs. Företagsledningen får således en möjlighet att vidta åtgärder för att ställa till rätta de effekter som brottet givit upphov till. Vid de fall där revisorns anmälan om brottsmisstankar leder till skada för bolaget, ska revisorn vara skadeståndsskyldig. FAR anser däremot att en revisor som inte gör en anmälan, trots att han/hon borde göra det, inte skall behöva ersätta skadan. I sådana fall kan i stället disciplinära åtgärder komma i fråga (Nytt från Revisorn, 1997).

FAR:s rekommendationer nämner att revisorns självständiga syfte inte är att förhindra eller upptäcka oegentligheter. Det här kan verka lite underligt då det är befogat att förvänta sig att revisorn vid sidan av granskningen upptäcker oegentligheter. Det här tydliggör att ett förväntningsgap kan uppstå mellan revisorn och revisionens intressenter. Kritik rörande vad revisorns roll skall innefatta kan således riktas mot anmälningsskyldigheten (Elvén & Eriksson, 1996).

Enligt Larsson (2004a) finns det många hinder för att lagstiftningen bedöms kunna slå igenom helt och hållet. Anmälningsskyldigheten anses ligga utanför revisorns kärnverksamhet, eftersom revisorer inte har den juridiska kompetensen som krävs för att göra straffrättsliga bedömningar. Förutsättningen att revisorn skall kunna uppfylla lagstiftarens intentioner är att han har tillräcklig kunskap för att bedöma när en anmälan ska göras. Oklarheter i lagstiftningen begränsar revisorn tillämpning av lagen i praktiken. Eftersom revisorn har svårigheter att tolka och tillämpa lagstiftningen, finner många revisorer det orimligt att anmäla vid låg grad av misstanke. Kompetensbristen kan medföra skador och rättsosäkerhet både för företaget och för revisorn. En felaktig anmälan eller vid underlåtande att anmäla kan medföra att revisorn blir skadeståndsskyldig (Engerstedt, 2002).

Larsson (2004b) menar att den mest effektiva vägen att bekämpa ekonomisk brottslighet är genom den traditionella revisionen och inte genom att göra revisorer till skattekontrollanter åt polisen. För att det skall fungera krävs det att lagstiftaren och yrkesutövare tillsammans skapar en samförståelse kring maktutövning och kulturella idéer. Sambandet mellan de här ämnena är formad av både ideologiska och strukturella faktorer, det finns således

ingen ”fri” professionalism. I och med det här kan man anse att professionalismens motsäger sitt eget syfte, men Larsson menar att det kan fungera om revisorn kan hålla avståndet från statens intresse och fortsätta med traditionell revision. På så vis kan man uppnå en effektivare marknad och bygga upp förtroendet (Larsson, 2004b).

4.2 Revisorns åtgärder vid misstanke om brott

Enligt ABL 9 kap. 42-44 § § är revisorn skyldig att vid misstanke om vidta åtgärder vilket illustreras i figur 4. Vid anmälan av misstanke om brott är det framför allt två slag av misstag från revisorns sida som kan förekomma. Dels kan revisorn anmäla ett misstänkt brott som senare visar sig inte vara ett brott, dels kan revisorn avstå från att anmäla ett förhållande som senare visar sig vara ett brott. Om revisorns anmälan om misstanke om brott leder till någon form av skada för företaget är revisorn enligt ABL 29 kap. 2 § skyldig att ersätta skadan, men endast i den utsträckning revisorn har lämnat felaktiga sakuppgifter till åklagaren. Revisorn blir skadeståndsskyldig även om han haft skälig anledning till att tro att uppgifterna var oriktiga. Revisorn skall inte kunna bli skadeståndsskyldig av den anledningen att han eller hon avstått från att anmäla misstanke om brott till åklagaren. Det här innebär att revisorn inte kan bli skadeståndsskyldig om denne gjort en annan straffrättslig bedömning (FAR, 2002).

Enligt FAR (1998) kan en revisor som genom försummelse inte anmäler misstanke om brott genom revisorslagen få disciplinära åtgärder, såsom att godkännandet eller auktorisationen upphör.

Då revisorn misstänker någon form av brott är hans första åtgärd att kontakta styrelsen. Syftet med den här åtgärden är att styrelsen skall uppmärksamma förhållandet och på så vis kunna undanröja oklarheter. Genom att förhållandet uppmärksammas kan de skadliga effekterna repareras. Ifall de skadliga effekterna avhjälps försvinner revisorns anmälningskyldighet. Det finns inga regler för hur underrättelsen till styrelsen skall se ut, men det kan anses som mest lämpligt att den lämnas i skriftlig form. Även om styrelsen består av flera medlemmar, men det räcker att lämna meddelandet till en av dem. Det kan ses som mest lämpligt är att anmälan sker i skriftlig form till styrelsens ordförande eller styrelsen i dess helhet (ibid)

I vissa fall kan det ses som meningslöst att först underrätta styrelsen. Det här kan vara då revisorn antar att styrelsen inte kommer att lyssna på honom och att anmälan då kommer att dröja, vilket kommer att medföra skada för bolagets intressenter och kanske även innebära att bevis undanröjs. Revisorn

kan i de här fallen göra en anmälan direkt till åklagare, utan att först underrätta styrelsen, samt sedan avgå. I samtliga fall gäller att revisorn inte har någon plikt och bör inte lämna underrättelse direkt till den misstänkte. Den här uppgiften, att avgöra om kontakt skall tas med den misstänkte, ligger på styrelsen (ibid).

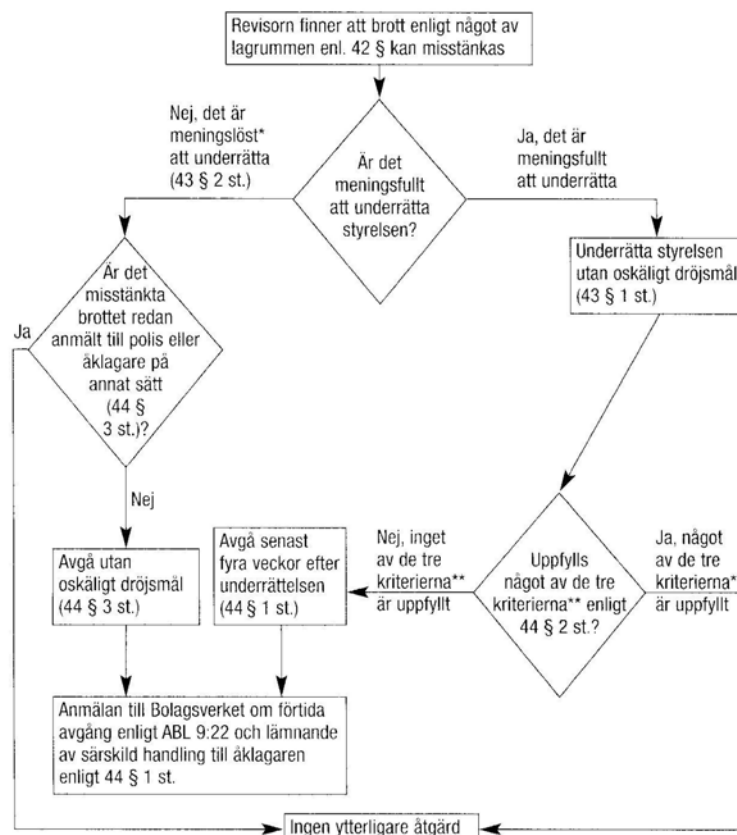
Revisorn skall enligt ABL 9 kap. 44 § avgå senast fyra veckor efter sin underrättelse till styrelsen. Han skall även anmäla det till Bolagsverket samt göra anmälan om misstanke om brott till åklagare. Revisorn är skyldig att avgå framförallt eftersom det uppkomna läget gör att förtroendet till styrelsen minskat. I ABL 9 kap 44 § 2 st nämns de tre situationer då revisorn inte behöver avgå från sitt uppdrag. De här tre situationerna råder då:

- den ekonomiska skadan av det misstänkta brottet har ersatts och övriga menliga verkningar av gärningarna har avhjälpes.
- det misstänkta brottet redan har anmälts till polismyndighet eller åklagare.
- det misstänkta brottet är obetydligt.

I de fall revisorn avgår innan han fullgjort sitt uppdrag skall han enligt ABL 9 kap. 23 § anmäla det här till Bolagsverket. En kopia av anmälan lämnas till styrelsen. Anmälan skall innehålla en redogörelse för vad revisorn kommit fram till under granskningen. I ABL 9 kap. 33-35 § § finns bestämmelser för vad en avkortad revisionsberättelse skall innehålla. Det här är eventuell anmärkning angående ersättningsskyldighet, eventuell anmärkning om att styrelseledamot handlat i strid med ABL, ÅRL, eller bolagsordningen, eventuell anmärkning av försummelse avseende skatter och avgifter samt övriga upplysningar som revisorn vill upplysa aktieägarna om (FAR, 2006). Enligt Ekobrottsmyndigheten (2004) bör kopior som styrker ståndpunkterna bifogas. Enligt dem kan det inte nog betonas vikten av det här. Vad anmälan bör kompletteras med avgörs av vad det är för förfarande.

Vid revisorns anmälan om avgång till Bolagsverket råder tystnadsplikt, vilket medför att han/hon inte behöver redovisa att misstanke om brott finns. Anmälan om misstanke om brott skickas till den åklagarmyndighet som verkar i området. Om brott mot BrB 11 kap. eller mot skattebrottslagen begåtts i Stockholms län, Gotlands län, Västra Götalands län, Hallands län, Skånes län eller Blekinge län skickas anmälan till respektive Ekobrottsmyndighet. Anmälan till åklagare har inga formkrav men den skall redogöra för misstanken samt de omständigheter revisorn grundar den på. Anmälan är sekretessbelagd under hela förundersökningen och blir offentlig först då åklagaren lämnar över den till en domstol. Innehåller anmälan

företagshemligheter kan de dock förbli sekretessbelagda.



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

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

Figur 4. Schema över revisorns åtgärder vid misstanke om brott (FAR 2002 s. 581).

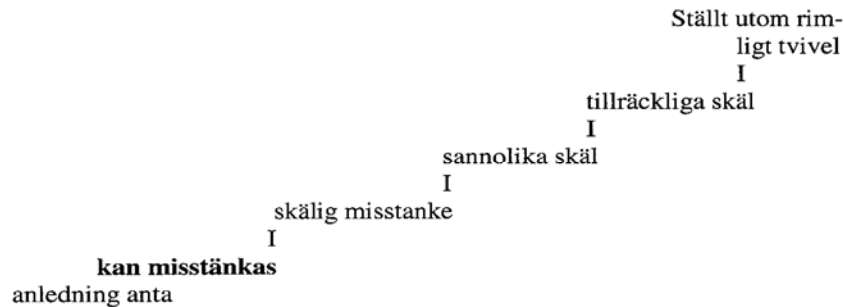
4.3 Tolkningssvårigheter

Det finns tre begrepp i ABL som uppvisar oklarheter beträffande hur revisorn skall tillämpa lagen i praktiken. Det första är att revisorn skall agera när han anser att det *kan misstänkas* att brott har begåtts. Revisorns skall även meddela styrelsen *utan dröjsmål* om han finner att brottsmisstanke föreligger. Därefter har styrelsen och VD: n *fyra veckor* på sig att åtgärda de oegentligheter som revisorn har anmärkt. Om inga avhjälplingar görs, är revisorn skyldig att avgå från sitt uppdrag och göra en anmälan till åklagare (Engerstedt, 2002).

4.3.1 Vad avser misstanke?

Den främsta svårigheten att tolka och tillämpa lagstiftningen tycks vara bedömningen av den grad av misstanke som anges för anmälningsplikten. Begreppet *kan misstänkas* är dåligt förklarat i juridiska handböcker och motsvarande litteratur. Dess innebörd kan variera från fall till fall, beroende på omständigheterna. Enligt de intervjustudier som Brå har gjort visade det sig att det finns en stor skillnad mellan hur revisorer och olika myndighetsföreträdare uppfattar rekvisiten. Revisorn väntar ofta med att göra en tidig anmälan på en låg grad av misstanke, medan myndigheterna vill att utredningarna skall påbörjas så tidigt som möjligt (Holmquist, 2000).

För att kunna göra en bedömning på vilken misstankenivå som avses vid begreppet *kan misstänka*, brukar en så kallad misstanketrappa, se figur 5, utnyttjas. Vad som krävs för att nivån skall anses uppnådd i det enskilda fallet görs en jämförelse på andra vedertagna begrepp som beskriver graden av misstanke (Larsson, 2004a).



Figur 5. Misstanketrappa (EBM, 2004)

Enligt misstanketrappan avser begreppet *kan misstänkas* en ganska låg misstankenivå. Den ligger strax ovanför *anledning anta*, vilket innebär att en förundersökning om brottet skall inledas. Revisorns anmälningsskyldighet påbörjas således redan på ett mycket tidigt stadium. För att en åklagare skall kunna väcka åtal krävs det att han kan förvänta sig en fällande dom, det vill säga åklagaren skall ha *tillräckliga skäl* för åtalet (Ibid).

Myndigheterna bedömer att rekvisiten *kan misstänkas* motsvarar en misstankenivå på 5- 20 procent. Eftersom revisorer inte har den juridiska kunskapen som krävs vid brottsmål är det inte heller mening att de skall behöva göra svårare juridiska avvägningar. Fallet bör därför lämnas till åklagare för vidare utredning (Ibid).

En generell tendens hos revisorer är enligt Holmquist (2000) att de lägger sig på en högre nivå än myndigheterna och juristerna. Misstankenivån på 5- 20 procent anses vara orimlig låg. Enligt en undersökning från Brå framkom det att bevisgraden skall motsvara 51- 100 procent innan revisorn vill känna sig övertygad för att göra en anmälan om brottet. En förklaring kan vara att revisorn, till skillnad mot konkursförvaltare arbetar med bolag i drift och hänsyn måste tas för bolaget och dess intressenter. En anmälan som inte leder till åtal kan skada klienten och därför drar sig revisorn att göra en tidig anmälan. I grund och botten anses tystnadsplikten vara viktigast (Holmquist, 2000).

4.3.2 Utan oskäligt dröjsmål

Revisorn ska, *utan oskäligt dröjsmål*, underrätta styrelsen vid misstanke om brott i företaget. Rekvisitet anger ingen exakt tidpunkt när revisorn ska vända sig till styrelsen för sina misstankar. Bedömningen tycks variera från

fall till fall (Engerstedt, 2002).

Enligt FAR är det viktigt att det inte går någon längre tid från det att misstanken om brottet uppkommer till dess att revisorn vidtar åtgärder. Dock bör revisorn ha bra underlag för sin bedömning innan han vidtar åtgärder. Det innebär att *utan oskäligt dröjsmål* är tidsfristen som revisorn har för att närmare undersöka misstanken (FAR, 1998).

Tidigare studier visar att 97 procent av revisorskåren bedömer *utan oskäligt dröjsmål* som mindre än fyra veckor, vilket är den praxis som utvecklats enhetlig inom revisorskåren (Engerstedt, 2002). Genom att informera styrelsen i god tid om misstankarna kan ett avhjälpande av de skadliga effekterna komma till stånd. Det är emellertid inte alltid aktuellt att revisorn behöver underrätta styrelsen om sina misstankar. Det kan vara i de fall där revisorn kan anta att styrelsen inte skulle vidta några skadeförebyggande åtgärder. Om en underrättelse av annat skäl framstår som meningslös eller stridande mot syftet med underrättelsen behöver han heller inte meddela styrelsen.

4.3.3 Rekvisitet: Fyra veckor

I ABL 9 kap. 44 § står det att senast *fyra veckor* efter det att styrelsen har underrättats skall revisorn avgå från sitt uppdrag. Det innebär att styrelsen och VD har fyra veckor på sig att avhjälpa de menliga verkningarna av det misstänkta brottet. Om inga åtgärder sker, är revisorn skyldig att göra en anmälan till åklagare samt avgå. Tidsfaktorn var tidigare satt till två veckor, men har sedan ändrats till fyra veckor. En anledning till ändringen är att två veckor i det här sammanhanget ansågs vara alltför kort tid (Engerstedt, 2002).

Svårigheten med tidsfaktorn är att dra gränsen. Många gånger är det så att företagsledningen har vidtagit åtgärder för att avhjälpa skadeverkningarna efter brottet, men inte hunnit med allt. Då uppstår en situation där revisorn kan behöva kringgå lagen för att på så vis kunna ge bolaget mer tid. Genom det här kanske det inte behövs någon anmälan samt avgång. Problemet är att det i lagen står att tidsfristen är numera fyra veckor (ibid).

5. Metod

I det här kapitlet förklaras vilka metoder som anses relevanta för att kunna genomföra undersökningen. Först behandlas vetenskapliga förhållningssätt, forskningsansats, vetenskapligt angreppssätt och insamlingsmetod. Kapitlet avslutas med gjorda perspektivval och giltighetsanspråket för uppsatsen.

5.1 Vetenskapligt förhållningssätt

Tolkningsprocess präglas av det hermeneutiska tankesättet, vilket ungefär betyder tolkningslära. Hermeneutiken tillämpas inom många olika vetenskapliga läror och innebär att man tolkar, studerar och försöker förstå grundbetingelserna för den mänskliga existensen. Vi tror därför att en annan forskare hade tolkat svaren annorlunda och på så sätt fått ett annat resultat. Därför kommer vi inte att producera någon sann och generell kunskap (Patel & Davidsson, 1994).

Tankesättet står ofta för kvalitativa förståelse- och tolkningssystem där forskarrollen anses öppen och engagerad. Den hermeneutiske forskaren närmar sig forskningsobjektet subjektivt utifrån sin egen förståelse. De tankar, intryck, känslor och kunskap som forskaren har är en tillgång för honom och inte ett hinder. Som forskare kommer vi att vara en del av processen och vår förförståelse kommer att påverka resultatet. Det här då våra egna erfarenheter och kunskap kommer att påverka vårt sätt att tolka intervju svaren (Ibid).

Hermeneutikern försöker vidare att se helheten i forskningsproblemet och sätter därför helheten i relation till delarna. Vårt mål är i enlighet med hermeneutiken få en ökad förståelse för både delen och helheten. För att uppnå det här pendlar forskaren mellan delen och helheten. Forskaren kan på så vis pendla mellan subjektets synvinkel och objektets synvinkel. Forskaren använder hela tiden sin egen förförståelse som ett verktyg i tolkningen (Ibid).

5.2 Vetenskapligt angreppssätt

Inom samhällsvetenskapen skiljs det oftast mellan två olika metodiska angreppssätt. Det görs med utgångspunkt i den information som undersöks, det vill säga om det är mjuk eller hård data. Metoderna som används är kvalitativ metod och kvantitativ metod. Kvantitativa metoder är

formaliserade och strukturerade medan kvalitativa metoder är mindre formaliserade. Vi har valt att använda oss av kvalitativ undersökning. Det här då vi eftersträvar en ökad förståelse för det vi undersöker, det vill säga att vi inte avser dra några generellt gällande slutsatser (Holme & Solvang, 1996).

Det primära syftet med kvalitativ metod är att skapa djupare förståelse för det vi undersöker. Det centrala blir således att vi genom att samla in information får en djupare förståelse för problemet och helheten det befinner sig i. Det här är viktigt för oss då vi vill få ut riklig information vid våra intervjuer och därför har ett behov av att ställa mer djupgående frågor, vilket en kvalitativ undersökning ger möjlighet till (Ibid).

Kännetecknande för metoden är även närheten till forskningsobjektet. Det här gör att forskaren kan få en bättre uppfattning om den undersökta enhetens situation. Kvalitativa undersökningar präglas av stor flexibilitet. Våra kunskaper och värderingar samt forskningsmiljön kommer att påverka undersökningen, vilket stämmer överens med kvalitativ metod.

5.3 Forskningsansats

Det finns olika tillvägagångssätt utifrån vilka vi kan dra vetenskapliga slutsatser. När vi vill producera kunskap om något beteende i allmänhet finns det två angreppssätt. De här är bevisföringens väg, deduktion, och upptäckens väg, induktion (Andersen, 1998). Enligt Holme & Solvang (1996) är den deduktiva ansatsen formaliserad och enkel och passar bäst för kvantitativa studier, medan den induktiva ansatsen passar bättre för kvalitativ forskning.

Den induktiva metoden utgår från enskilda händelser för att sedan sluta sig till en princip eller en generell lagbundenhet och är vanlig vid problemlösningsstudier. I uppsatsen kommer vi att utgå från empirin för att på så vis kunna få kunskap och förståelse om det teoretiska, vilket är en av grundtankarna med den induktiva metoden. I studien kommer vi även att blanda empiri med fakta från den utförda litteraturstudien, vilket gör att teori och empiri kommer att vävas samman (Andersen, 1998).

Ett utmärkande drag för den induktiva metoden är att sättet för att närma sig den empiriska verkligheten i första hand styrs av den kunskap eller förståelse som efter hand utvecklas. Genom den induktiva metoden skall forskningsresultaten göra att ny teori inom forskningsområdet uppstår eller att befintlig teori förstärks, vilket vi avser att åstadkomma.

Forskningsprocessen kan enligt den induktiva metoden inte helt planeras och utformas före de empiriska studierna är gjorda, utan den växer fram parallellt med forskningsprojektets genomförande. Att det enligt den induktiva metoden inte sätts upp några premisser stärker vårt val av metod (Johansson Lindfors, 1993).

5.4 Perspektivval

Med uppsatsen vill vi undersöka när bokföringsbrottet blir ett brott som revisorn måste anmäla samt vilken roll revisorns anmälningsplikt har i arbetet mot ekonomiska brott. Uppsatsen kommer således att skrivas ur revisorns perspektiv. Vi kommer dock att presentera olika infallsvinklar i frågan.

5.5 Urval

Ämnet bokföringsbrott och revisorns anmälningsplikt är ett aktuellt och omdiskuterat ämne, vilket innebär att informationstillgången är stor. Då vi har gjort ett perspektivval där vi väljer att skriva utifrån revisorns perspektiv har vi gjort en selektion av materialet.

Vi kommer att använda oss av biblioteken på högskolan i Borås och Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, vid insamling av sekundärdata. Då vårt problemområde är aktuellt och förändras skall vi i första hand leta efter nya och aktuella källor.

För att hitta relevanta artiklar och vetenskapliga artiklar kommer vi att använda oss av databaser på högskolan i Borås bibliotek. De databaser vi i första hand avser att använda är ScienceDirect och Affärsdata, vilket innebär att både svenska och utländska artiklar kommer att sökas. Vi använder oss av de här databaserna då vi anser dem relevanta för vårt problemområde. En selektion görs även här då vi använder oss av sökorden: Economic crime & auditor och revisorns anmälningsplikt & tystnadsplikt.

Vi har valt respondenter som är verksamma i Göteborg, eftersom vi båda är bosatta här. Utifrån uppsatsens syfte och perspektivval tog vi kontakt med ett flertal respondenter, men flertalet av de tillfrågade hade inte tid.

Vi valde att intervjua en åklagare från ekobrottsmyndigheten, då vi anser att det passar in i uppsatsen.

5.6 Datainsamlingsmetod

Det finns enligt Holme & Solvang (1996) två typer av data, nämligen primär- och sekundärdata. Vi kommer i uppsatsen att använda båda formerna.

Primärdata är information som forskaren eller hans medhjälpare har samlat in. Närheten till källan är väldigt hög (Holme & Solvang, 1996). Våra primärdata kommer vi att samla in genom besöksintervjuer, då undersökningsmetoden har sin styrka i att en direkt kontakt kan fås mellan intervjuare och respondent. För att få ut så mycket som möjligt av intervjuerna har vi noggrant arbetat fram frågorna. Innan vi skickat frågorna till våra respondenter har vår handledare tittat över dem. Vi kommer vidare att banda intervjuer på minidisk för att kunna bearbeta svaren. Vid kommer vi att komplettera med telefonintervjuer.

Sekundärdata kallas data som forskaren inte tagit fram själv, det vill säga datan har samlats in av andra. Sekundärdatan kan många gånger vara den enda tillgängliga. Vi kommer att komplettera våra primärdata med sekundärdata i form av bland annat böcker, tidskrifter och forskningsartiklar inom det berörda området. Även kandidat- och magisteruppsatser med anknytning till ämnet kommer att studeras. Vid användandet av sekundära källor är det viktigt att tänka på validitet, reliabilitet och relevans (Lundahl & Skärvad, 1999).

5.7 Giltighetsanspråk

Validitet

Graden av överensstämmelse mellan de teoretiska begreppen och de empiriska variablerna, kallas validitet. Validitetsbegreppet innehåller två olika begrepp, vilka är giltighet och relevans. Giltigheten handlar om den generella överensstämmelsen mellan det teoretiska och empiriska begreppsplanet, medan relevansen anger hur relevant det empiriska materialet är för den valda problemställningen. För att kunna säkerställa att slutsatserna, som vi kommer fram till, är rimliga kommer vi att använda oss av flera informationskällor (Andersen, 1998). Enligt Holme & Solvang (1996) finns det vid kvalitativa undersökningar en närhet till det som undersöks och på så vis är det lättare att få valid (giltig) information.

Problemet att få giltig information är i princip mycket mindre i kvalitativa studier, än i kvantitativa, eftersom man här har en större närhet till det som

studeras. Det finns dock en del problem som den som forskar bör vara medveten om. Dels kan forskarens upplevelse av situationen vara felaktig, då det kan vara svårt att helt och hållet förstå den studerade enhetens motiv och utsända signaler. Dels kan närheten som uppstår mellan respondenten och forskaren skapa problem. Det här då närheten kan leda till att det skapas bestämda förväntningar. Vi är medvetna om att de empiriska fakta baserar sig på respondentens personliga uppfattning och tolkning av verkligheten, vilket kan ge en subjektiv bild. Som forskare måste vi även vara medvetna om att respondenten kan ge svar som denne tror att vi förväntar oss (Holme & Solvang, 1996).

Reliabilitet

Undersökningens reliabilitet uppger i hur hög grad resultaten från ett mätinstrument eller en mätmetod påverkas av tillfälligheter. Det anger således hur säkert och exakt vi mäter det som vi avser att mäta. Då vi kommer att använda oss av det hermeneutiska förhållningssättet, som går ut på att tolka och analysera svaren, kan det vara svårt att bedöma reliabiliteten. Våra förkunskaper kommer att påverka resultatet. Det är viktigt, att så gott det går, att utesluta otillförlitliga förhållanden i mätningarna. Exempelvis kan sådana förhållanden råda då data är kodade eller registrerade på ett felaktigt sätt (Andersen 1998).

En naturlig målsättning för varje undersökning är att informationen är så reliabel eller pålitlig som möjligt. Hög reliabilitet fås genom att olika, oberoende, mätningar av ett eller samma fenomen ger samma eller ungefär samma resultat. En tillfredsställande hög grad av reliabilitet nås genom kontinuerlig kritisk prövning och noggrannhet vid bearbetning av materialet. Det är därför viktigt att vi under arbetets gång ställer oss frågor såsom om det kan ha smugit sig in några fel vid utvecklingen av frågeställningen. Vi är även medvetna om att sättet vi ställer frågorna på kan påverka resultatet (Holme & Solvang, 1996).

Vid en kvalitativ undersökning är syftet att bättre förståelse för vissa faktorer skall uppnås, vilket gör att den statistiska representativiteten inte kommer i fokus. Det är praktiskt omöjligt att kunna dra generella slutsatser utifrån ett djupgående studium. Därför får inte reliabiliteten någon central plats när det gäller kvalitativa undersökningar (Ibid).

6. Empiri

I det här kapitlet kommer vår empiriska undersökning att presenteras. Inledningsvis beskrivs vårt tillvägagångssätt till att sammanställa empirin. Därefter presenteras intervjun med ekobrottsmyndigheten, sedan redogörs för de svar vi fick vid intervjun med MGI Hallén och avslutningsvis presenteras intervjun med Synnerby revisionsbyrå. Intervjuavsnitten börjar med en beskrivning av respondenten och sedan presenteras svaren fråga för fråga.

6.1 Tillvägagångssätt till empirin

Samtliga intervjuer är besöksintervjuer. Vi anser att det är en fördel att göra besöksintervjuer eftersom vi har tillgång till att ställa följdfrågor vid de fall svaren inte är tillfredsställande. Intervjuerna blir därmed mer flexibla. Vi har även spelat in intervjuerna på minidisk för att i efterhand kunna tolka respondenternas svar mer djupgående.

Vi kommer att skriva ned alla svar ordagrant och därefter kommer vi att göra små justeringar. Det här för att "fånga upp" viktiga och intressanta synpunkter. Vi har valt att göra en uppdelning på respondenterna där svaren kommer att presenteras efter varje fråga. Anledningen till den här metoden är att mer lättöverskådligt kunna se vad varje respondent betraktar respektive fråga. Då de svar vi erhöll var relativt långa är den här metoden att preferera.

6.2 Intervju med Ekobrottsmyndigheten

Vår respondent på Ekobrottsmyndigheten heter Henrik Fhager. Han jobbar som åklagare sedan 2004. Således kommer han in i ärenden efter det att revisorn har gjort en anmälan om misstanke om brott. Han jobbar tillsammans med bland annat poliser och ekonomer i utredningsgrupper. När en anmälan kommer in behandlar han den och beslutar om en förundersökning skall inledas eller om ärendet på grund av bristande bevis skall läggas ned. Förundersökningen avslutas med ett förundersökningsprotokoll, där ställning tas till om åtal skall väckas eller inte. Då åtal väcks skickas protokollet ut till den misstänkta. Intervjusvaren kommer nu att presenteras fråga för fråga.

Vad är ett bokföringsbrott för Er?

Henrik menar att det finns många olika former av bokföringsbrott. Han

hänvisar till vad bokföringslagen anser som bokföringsbrott. Den enklaste formen anser han dock vara att bokföring saknas för en viss period, vilket även anses som enkla ärenden det vill säga de kräver inte så mycket resurser. Grundtanken är att det anses som ett brott då åsidosättandet av bokföringsskyldigheten gör att bolagets resultat och omsättning inte återspeglas rätt. Enligt Henrik finns det en "beloppsgräns" vid bokföringsbrott. Den här gränsen är en 30 % felaktig återspeglning av resultatet. Henrik nämner även att många fall handlar om situationer där bolagets verksamhet har krympt. Vanligast i de här fallen är att inte alla intäkter tas upp, med andra ord förekommer det svart arbete. Felaktiga värderingar är en annan form av bokföringsbrott. Vidare säger Henrik att det finns andra fall av bokföringsbrott som kräver mycket mer utredningsresurser. Det här kan vara brott där bolaget har ökat kostnadssidan eller gjort felaktiga värderingar såsom lagervärdering. Utifrån det här menar han att det finns så många olika former av bokföringsbrott, vilket gör att det är svårt att ge någon definition.

Vad anser Ni om den lagstadgade anmälningsskyldigheten för revisorer?

Revisorn är en av de personer som har störst inblick i bolagets affärer och räkenskaper. På så vis blir de en resurs i arbetet mot bokföringsbrott. Vidare anser Henrik att anmälningsskyldigheten är bra då den gör revisorn skyldig till att anmäla om han/hon upptäcker oegentligheter. Henriks kollega Lars Lithner anser att revisorerna anmäler misstanke om brott i mycket högre utsträckning sedan lagen trädde i kraft. Det här tycker EBM är positivt. Som myndighet har EBM, vilket överensstämmer med lagen, den synen att revisorn företräder bland annat aktieägarnas intressen, vilket innebär att de ska kontrollera bolagets verksamhet. Det här tillsammans med att det är styrelsen som är revisorns uppdragsgivare gör att han/hon hamnar i en svår ställning. Det måste därför finnas tydlig reglering för att tillgodose alla intressen.

Henrik tycker att revisorer har privilegier och därför är det deras ansvar att ta tag i problem också. Kanske kan det i vissa fall innebära att de tackar nej till uppdrag. Vidare anser han att revisorerna måste ha ryggrad att stå upp och anmäla om misstanke om brott finns. Henrik anser att det inte är en belastning för revisorn att anmäla att det finns till exempel bristande verifikationer. Det här då det sedan är åklagarens uppgift att styrka uppsåt och det är inte något som revisorn kan ställas skyldig till.

Vilka åtgärder anser ni är de mest rimliga och effektiva som en revisor kan vidta?

När revisorn upptäcker något skumt skall han/hon underrätta styrelsen eller

göra en anmälan. Om en revisor är osäker kan han/hon föra en kontakt med EBM om anmälan skall göras eller inte.

Anser Ni att revisorer i allmänhet har den kunskap som krävs för att bedöma misstanke om brott?

Henrik anser att så som lagen är utformad idag är misstankegraden för anmälan väldigt låg. Eftersom misstankegraden är så låg skall inte revisorn fundera över bevisningen. Henrik berättar: *"..revisorn kan ha svårt för att göra bedömningar var på misstanketrappan de befinner sig. Revisorer stöter på problemen alltför sällan och därför har de inte några väl utarbetade rutiner för det och att de har ingen som kontrollerar deras bedömningar"*.

Henrik tycker inte att revisorn skall vara rädd för att anmäla på grund av att han/hon tror sig ha gjort en felaktig bedömning. Det här grundar Henrik på att misstankegraden är väldigt låg och att revisorerna innehar kompetens inom området. Att revisorn skulle vara säker på brott till en så hög procentsats som omkring 90-95 % tycker Henrik verkar orimligt, eftersom det är på den nivån domstolarna dömer. Som lagen är utformad idag tycker Henrik att revisorerna har den kunskap som krävs för den nivå av agerande de har idag, det vill säga kan misstänka brott.

Hur tolkar Ni begreppet kan misstänkas i ABL 9 kap. 42 §?

Henrik tycker att det är svårt att i ord beskriva misstankegrad, men han hänvisar till misstanketrappan när de gäller olika grader av misstanke. I ABL står det att revisorn skall anmäla misstanke om brott när han/hon anser att brott kan misstänkas, vilket är den allra lägsta graden av misstanke. Vidare tycker Henrik att då misstankegraden är så låg behöver inte revisorn fundera på bevisföringen mer än att han/hon har bevis för sin misstanke. Misstanke om brott inleds på en låg nivå för att sedan en dom skall kunna utfärdas på en hög nivå, det vill säga utom rimligt tvivel.

När revisorn upptäcker oegentligheter och fel skall han/hon underrätta styrelsen eller VD: n utan dröjsmål. Hur förhåller ni Er till begreppet utan dröjsmål?

Då åklagaren kommer in i fallet först när anmälan gjorts är det här en fråga Henrik inte kommer i kontakt med. Han tycker dock att det är bättre desto snabbare revisorn agerar, eftersom tidpunkten från upptäckten då inte ligger så långt bak i tiden.

Styrelsen och VD: n har fyra veckor på sig att åtgärda felet, annars måste revisorn avgå från uppdraget samt göra en anmälan till åklagare. Anser Ni att det är rimligt tidsfrist?

Precis som i frågan innan behöver han inte sätta sig in i vad som händer

innan anmälan är gjord och kommer till honom. Rent spontant tycker han att förlängningen till fyra veckor är bra eftersom det ibland kan ta tid att komma åt och rätta till problemen. Ibland kanske det finns faktorer som inte bolaget kan påverka. Han vill dock belysa att vid större brott vill EBM komma åt överraskningsmomentet och det är då viktigt att revisorn gör en anmälan utan att underrätta styrelsen. Underrättas styrelsen menar han att de ges möjlighet att undanröja bevis.

6.3 Intervju med Synneby revisionsbyrå KB

Maria Elmgren- Warberg är godkänd revisor sedan år 1997 och jobbar på Synneby revisionsbyrå KB sen ett och ett halvt år tillbaka. Tidigare var hon anställd hos Deloitte.

Synneby revisionsbyrå är en liten revisionsbyrå i Göteborg med cirka 25 anställda inklusive delägarna. Medarbetarna består av skattejurister, redovisningsekonomer och revisorer. Synneby revisionsbyrå har framförallt mindre bolag i sin klientgrupp. Skillnaden som Maria nämner för oss är att hos Synneby revisionsbyrå har hon ett annat ansvar jämfört med hennes tid hos Deloitte, där hon jobbade mer med större bolag. Hos Synneby revisionsbyrå har hon exempelvis egna påskrivna kunder och jobbar närmare sina kollegor.

Vad är ett bokföringsbrott för Er?

Maria berättar att bokföringslagen är väldigt detaljerad och anger vad som gäller. Rent formellt är det när den bokföringsskyldige av oaktsamhet eller medvetet åsidosätter sin bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen. Dock påpekar Maria följande: *”..det här gäller inte när det är allmänt stökigt och oordning i bokföringen, utan uppgifterna som lämnats måste påverka den ekonomiska ställningen negativt på företaget och missleder intressenterna. När siffrorna som presenteras blir missvisande, då räknas det som bokföringsbrott”.*

Maria anger några exempel på vad som menas med åsidosättande av bokföring;

- Att bokföring saknas
- Att bokföringen är fel gjord med felaktiga uppgifter

Maria menar att i stort sett gör alla företag fel. Dock behöver det inte innebära att företaget begår ett brott. Det kan vara bristande interna rutiner i företaget som gör att det blir fel. Exempel på det kan vara att en Excel mall

har uppdaterats och då har inte en formel hängt med, vilken leder till att avskrivningen inte blir korrekt. Ett sådant här misstag i arbetet är en omedveten handling. Revisorn skall vid sådana situationer komma med rekommendationer på vad som skall ses över eller rättas till.

Maria menar att vissa fel kan innebära att företaget har brutit mot bokföringslagen men inte medfört att årsredovisningen blivit missvisande. Att sådana fel kategoriseras så allvarligt som ett brott torde inte vara rimligt. Det beror mycket på hur omfattande och påverkande felet/en är. Det viktigaste är att informationen inte vilseleder intressenterna.

Rena brott är i allmänhet svåra att upptäcka även för revisorer som jobbar ganska nära företaget. Personer som utför brott är väldigt duktiga på att undanhålla bevis. Maria anser även att det här faller utanför revisorernas förpliktelse. Revisorn skall revidera ett företag efter sin bästa förmåga.

Ett brott som leder till att revisorn måste anmäla till åklagare är i många avseende mycket grövre. Maria nämner att det har hänt hos Synneby revisionsbyrå att revisorer anmält sin misstanke om brott till åklagare. Oftast underrättas styrelsen innan revisorn vänder sig åklagare, men vid vissa fall har revisorn inte kunnat kontakta styrelsen eller VD:n. De har inte varit mottagliga eller villiga att åtgärda felet. Revisorn vill självklart ge företaget ett antal chanser, men när revisorn märker att det har gått för långt och situationen blir allt mer okontrollerbar måste han/hon ta steget och göra en anmälan. Maria menar att sådana situationer har inträffat men dock förekommer de inte ofta.

Vad anser Ni om den lagstadgade anmälningsplikten?

Maria tycker att det är bra att lagen finns. Revisorn har en unik inblick i företaget. Det är även viktigt att revisorn inte glömmer bort sin tystnadsplikt. Gapet mellan revisorn och klienten får inte vara så stort att klienten förlorar förtroendet till revisorn. Om det händer skulle det innebära att klienten inte vågar tala öppet till revisorn. Det är viktigt att hela tiden klargör ansvaret mellan revisorn och klienten. Maria nämner uppdragsbrevet som behandlar ansvarsfördelningen och förtydliga vilka förväntningar klienten kan ha på revisorn.

Maria har dock inte märkt någon förändring på relationen mellan revisorn och klienten sedan lagen trädde i kraft. Det är inte meningen att revisorn skall agera som polis i och med anmälningsplikten. Maria tror att klienten delar den här uppfattningen med revisorerna, eftersom revisorn inte heller vill hamna i en sådan situation.

I och med anmälningsplikten har revisorns ansvar till viss del ökat. Även om det inte är meningen att revisorn skall bedöma brott, menar Maria att det är svårt att lägga det här ansvaret på någon annan. Som Maria nämnde har revisorn en unik inblick i företaget. Revisorns revision grundar sig på planering och dokumentation, vilket innebär att egen bedömning från fall till fall är avgörande.

Maria hoppas att den lagstadgade anmälningsplikten har bidragit med en effekt på ekobrottsbekämpningen. Dock är det svårt att uttala sig om det verkligen har påverkat i den utsträckning som man vill uppnå.

Vilka åtgärder anser ni är de mest rimliga och effektiva som en revisor kan vidta?

För det första gäller det att revisorn har underlag för det han/hon säger. Det kräver att de här oegentligheterna eller fel upptäcks i samband med revision.

Anmälningsplikten sträcker sig också mot brottsmisstanke på styrelseledamot och VD, vilket innebär att det är svårt att bedöma ansvaret om det har hänt länge i organisationen. Styrelsen och VD har det primära ansvaret för hela organisationen och att det inte förekommer brott. Revisorn måste göra en bedömning om det är styrelsen eller VD: n som bär ansvaret för det misstänkta brottet.

Anser Ni att revisorer i allmänhet har den kunskap som krävs för att bedöma misstanke om brott?

Maria anser att revisorns kompetens inte sträcker sig till att bedöma brott. Hon menar att hon aldrig skulle kunna anklaga en klient för brott utan att först ha rådgjort med en jurist: *"...självkänt kan man som revisor se vilket ansvar företaget har och revisorn kan komma med synpunkter men inte avgöra vad som faller in som brott"*.

I och med att revisorn inte är utbildad jurist vill han/hon oftast rådgöra med en sakkunnig eller med sina kolleger innan vidare åtgärder tas. Maria tycker inte att det är rätt av revisorn att ställa till problem för sin klient, när det inte finns säkra grunder för hans/hennes uttalanden.

Hur tolkar Ni begreppet kan misstänkas i ABL 9 kap. 42 §?

Maria tycker att begreppet skall vara kopplat till revisionen. Revisorn måste säkerhetsställa det som misstänks med sin egen granskning. Det är däremot svårt att ange den här säkerheten med procentsats, men Maria nämner att det måste grunda sig på ganska säkra antaganden.

Märker revisorn med största sannolikhet att någonting inte stämmer, skall han/hon gå vidare med saken. Det innebär inte att revisorn skall leverera en färdig lösning på vad som har gjorts. Revisorn bör trots det här ha undersökt vad felet kan bero på. Att föra saken vidare kräver rätt starka misstankar som kan spåras tillbaka till att företaget har brustit i sitt ansvar.

Maria påpekar att det inte heller är meningen att revisorn kan släppa händelsen om misstankenivån är låg. Andra åtgärder kanske är mer tillämpliga vid sådana situationer. Är misstankenivån låg kanske revisorn väljer att undersöka saken närmare, rådgöra med kollegor eller anonymt med en jurist. Det ligger utanför revisorns område att bedöma brott, utan det handlar mer om att styrelsen eller VD: n har brustit i sitt ansvar.

När revisorn upptäcker oegentligheter och fel skall han/hon underrätta styrelsen eller VD: n utan dröjsmål. Hur förhåller ni Er till begreppet utan dröjsmål?

Maria menar att det är rimligt. Upptäcker revisorn oegentligheter och fel skall inte revisorn vänta med att underrätta styrelsen eller VD:n. Det är inte rätt gentemot omvärlden eller intressenterna. Väntar revisorn alltför länge med att meddela styrelsen eller VD: n, undanhålls även möjligheten till att åtgärda oegentligheten eller felet. Maria berättar att fel som hon upptäcker tar hon direkt med styrelsen, det betyder inte att revisorn skall ha upprättat strategier hur åtgärderna skall gå till utan revisorn skall ge ett påpekande att fel har upptäckts. Det är viktigt att revisorn och styrelsen har en löpande dialog hela tiden.

Styrelsen och VD: n har fyra veckor på sig att åtgärda felet, annars måste revisorn avgå från uppdraget samt göra en anmälan till åklagare. Anser Ni att det är rimligt tidsfrist?

Maria anser att om revisorn upptäcker ett rent brott, det vill säga medveten handling, brottet är grovt och missleder intressenterna, skall revisorn anmäla händelsen till en åklagare och sedan avgå.

Är oegentligheten eller felet inom styrelsens kontroll och de är villiga att rätta till det, måste revisorn lämna möjlighet till det. Normalt sett är tidsfristen på fyra veckor en rimlig tid för styrelsen att åtgärda felet. Maria menar att mycket kan göras under fyra veckors tid och revisorn märker oftast ganska tidigt om styrelsen är villig att vidta åtgärder eller inte. Har styrelsen eller VD: n inte viljan spelar det ingen roll om det är fyra veckor eller fyra månader. Då är det rimligt att revisorn tar det vidare till åklagare eftersom revisorn har sitt ansvar gentemot aktieägarna. Företaget skall inte behöva utsättas för onödig skada.

Revisorn måste även efter fyra veckor löpt ut bedöma vilka åtgärder som har gjorts och om det har varit i styrelsens kontroll. Mänskliga faktorer kan påverka att korrigeringen av felet inte följt tidsplanen. Maria nämner ett klassiskt exempel, ekonomichefen har varit sjuk och medfört att bokföringen inte har gjorts i rätt tid. Vid sådana situationer anser Maria att det är rimligt att ge styrelsen ytterligare någon tid att åtgärda felet innan revisorn gör en anmälan och väljer att avgå.

6.4 Intervju med MGI Hallén

Monica Axman är auktoriserad revisor sedan 1996. Hon jobbade tidigare på Deloitte, där hon ägnade sig mestadels åt internationella koncerner som har dotterbolag i Sverige. Sedan år 2007 jobbar hon på MGI Hallén. Många av Monicas klienter är mindre företag likväl familjeägda företag. MGI Hallén är en ganska litet revisionsbyrå belägen i Gårda, Göteborg. Revisionsbyrån har cirka 14 anställda.

Vad är ett bokföringsbrott för Er?

Monica berättar att spontant är det helt enkelt när man bryter mot det som står i BFL eller ÅRL. Det är grundbiten för att säga var gränsen till bokföringsbrottet går. Därutöver är det upp till egen bedömning på vad som är allvarligt eller inte. Det kan till exempel vara att inte bokföra korsvis eller hänvisa på ett riktigt sätt, att den bokföringsskyldige inte uttrycker sig tydligt och rätt i sin bokföring. Monica anser inte att de här felen är så väsentliga att de kan benämnas som brott. Ett brott skall ligga på den nivån där lagen inte följs, att man inte bokför eller bokför medvetet felaktigt.

Vidare berättar Monica att revisorns ansvar i sådana situationer är att om han/hon ser någonting som är fel, skall felet givetvis rättas till. Det är revisorns ansvar att påpeka fel i bokföringen, vilket kan vara att fel kontonummer används eller att misstag såsom att bokföra fel belopp görs. Monica anser att det är normalt att fel händer i bokföringen, medvetna eller ej. Omedvetna fel förklarar hon som en del av den mänskliga faktorn, men handlar det om medvetna fel är det allvarligt. Att för en revisor avgöra vad som är medvetna eller omedvetna fel är extremt svårt. Vad det gäller fel som gjorts av misstag går det ibland att se om det är enstaka gånger det händer eller om de är konsekventa med flera transaktioner. Det gäller att vara uppmärksam, men fel gör vi alla. Det är därför svårt att dra en gräns vad som är rätt och fel.

Vad anser Ni om den lagstadgade anmälningsplikten?

Monica berättar att i början när anmälningsskyldigheten trädde i kraft var det mycket diskussioner kring det. Det kan bero på att gränsen är svår att dra, när det gäller var förtroendet för klienterna går. Revisorns tystnadsplikt är en annan stark faktor som påverkar anmälningsskyldigheten, eftersom revisorn inte får säga något som kan komma till skada för bolaget. Men handlar det om saker som fel och missvisningar företaget har gjort måste revisorn säga det till styrelsen och om styrelsen inte rättar så har revisorn en skyldighet att avgå. I samband med att revisorn avgår, kan man säga att revisorn har möjlighet att anmäla. Monica tror inte att revisorn kan sitta kvar i sitt uppdrag och anmäla samtidigt, eftersom revisorn är då bunden av tystnadsplikten. Monica anser att det är självklart att styrelsen skall få en chans att korrigera eller rätta till sina fel innan en anmälan görs. Skulle det inte vara så kan man nästan säga att vi lever i ett rättslöst samhälle, där man inte får chansen att ändra eller rätta till saker och ting. Om revisorn anmäler till åklagare trots att styrelsen försöker åtgärda felet, kan de ta ut skadestånd av revisorn för att han/hon otillbörligt har anmält dem. Revisorn måste agera lite försiktigt vid sådana situationer. Det är svårt att säga exakt hur revisorn skall agera, eftersom det är mycket situationsanpassat och revisorn måste göra en egen bedömning. Monica menar att mycket beror på det egna omdömet från varje fall: *”..det går således inte att ha en checklista, nu är det 24 timmar kvar så nu anmäler jag”*.

Monica har inte märkt några förändringar på relationen mellan revisorn och klienten sedan lagen började gälla. Det som intressenterna förväntar sig av revisorn, står i RS där det talas om vad det är revisorerna gör. Revisorerna har normverk och regelverk som skall följas, till exempel vad som anses vara god revisions sed. Det är det som intressenterna skall förvänta sig att revisorn skall uppföra sig därefter. Där i styrs även revisorns oberoende, hur revisorn skall agera för att verkligen uppträda oberoende. Det handlar då om jäv, vänskapshot, närstående och ekonomiska beroende med mera.

Revisorns tystnadsplikt är också en jätteviktig del i arbetet. Innan anmälningsskyldigheten lagfördes kunde revisorn inte göra en anmälan direkt till polis eller åklagare men det fanns en möjlighet att först fråga anonymt för att se var gränsen går. Monica vet inte om revisorns anmälningsskyldighet vid misstanke om brott har bidragit till en minskning av ekonomiska brott. För revisorn innebär anmälningsskyldighet mer om att kunna göra en egen bedömning av när det är ett brott som skall anmälas.

Vilka åtgärder anser ni är de mest rimliga och effektiva som en revisor kan vidta?

De mest rimliga och effektiva åtgärder en revisor kan göra vid misstanke om

brott är enligt Monica, att meddela styrelsen eller VD: n. Revisorn kan påpeka till styrelsen i det sammanhanget att om inga åtgärder vidtas måste han/hon till slut gå vidare och anmäla. Det handlar emellertid inte om några lösa hot, utan revisorn måste veta vad det är han/hon säger. Revisorn kan inte vara oriktig mot klienten utan måste vara rak på sak.

Anser Ni att revisorer i allmänhet har den kunskap som krävs för att bedöma misstanke om brott?

Revisorn kan bokföringslagen, den delen har revisorn kunskap om. Dock är det lite svårare att bedöma själva nivåerna vid misstanke om brottsfall. Det är heller inte alltid så lätt för revisorn att upptäcka brott. Monica ger oss ett verkligt fall, vilket i hon emellertid inte var revisor åt företaget utan hon har hört om det i andra sammanhang. Fallet gällde ett företag som hade en kassaapparat som inte fanns med i dokumentationen. Revisorn kunde därför inte beakta den här kassaapparaten när han/hon reviderade företaget. Frågan är då, *hur kan man förvänta sig att revisorn skall veta detta?* Det visade sig senare att någon inom företaget hade gjort ett misstag med redovisningen. Företaget hade tidigare redovisat sju kassaapparater men nu blev det åtta. Monica menar att misstag förekommer väldigt ofta. Eftersom det inte var konsekventa händelser, gör man inte någon större sak av det hela. Medvetna handlingar där någon verkligheten går in på att lura en, då är chansen inte så stor att upptäcka. Personer som sysslar med sådana saker är oftast väldigt duktiga på att dölja informationen.

Hur tolkar Ni begreppet kan misstänkas i ABL 9 kap. 42 §?

Monica ger oss några exempel på hur misstanke kan uppstå: företag som har en väldig stor kontantkassa, ett negativt kassasaldo, ingen upplysning på bokföringen eller att det saknas material. Det kan innebära att företaget har en väldigt slarvig bokföring. Då borde revisorn ställa lite mer frågor och vara mer uppmärksam.

Det är emellertid svårt för revisorer att ange vilken nivå begreppet kan misstänkas ligger på, eftersom revisorer inte är jurister. Av den anledningen är det svårt att ange en nivå till vad som bedöms vara ett brottsmål. Revisorn vill vara ganska säker med sina misstankar innan han/hon vänder sig till åklagare med en anmälan. Det är nog vanligt att revisorn bollar sina tankar anonymt med en åklagare och med sina kollegor, så att revisorn känner sig stabil.

När revisorn upptäcker oegentligheter och fel skall han/hon underrätta styrelsen eller VD: n utan dröjsmål. Hur förhåller ni Er till begreppet utan dröjsmål?

Att revisorn skall underrätta styrelsen eller VD:n om oegentligheter och fel utan dröjsmål, är en självklarhet för Monica. Det är viktigt att reda ut saker och ting så fort som möjligt. Det som menas med utan dröjsmål är som Monica uttrycker det *"..det skall inte gå under långbänk och ta flera månader, fel skall rättas till så fort som möjligt"*. Det är viktigt att revisorn kan ha en öppen dialog med styrelsen.

Däremot är det också vanligt att revisorn accepterar en viss mängd fel. Att årsredovisningen i huvudsak visar rätt bild av företaget när revisorn lämnar sin revisionsberättelse. Monica påpekar att hon inte jobbar som skatterevisor. Skatterevisorer måste ha varje krona rätt redovisat, men revisorn kan acceptera vissa mängder fel beroende på omsättningen, företagets storlek och typ av verksamhet det handlar om. Det är de väsentliga felen som revisorn måste beakta.

Styrelsen och VD: n har fyra veckor på sig att åtgärda felet, annars måste revisorn avgå från uppdraget samt göra en anmälan till åklagare. Anser Ni att det är rimligt tidsfrist?

Tidsfristen innan var satt på två veckor, vilket Monica tycker är på tok för kort tid. Den nuvarande regeln är på fyra veckor. Det innebär att det är den tid som styrelsen eller VD:n har fått till sitt beaktande. Skulle det hända att styrelsen inte hinner rätta till felet inom fyra veckor men åtgärder har påbörjats är det självklart att revisorn avvaktar med att avgå och anmäla händelsen till åklagare.

Påbörjade åtgärder som visar att styrelsen är villig att korrigera felet kan till exempel vara att de har gjort i ordning och skickat in en ansökan/rättelse till skatteverket eller att de bokar om i bokföringen. Sådana saker kan ta tid att rätta till.

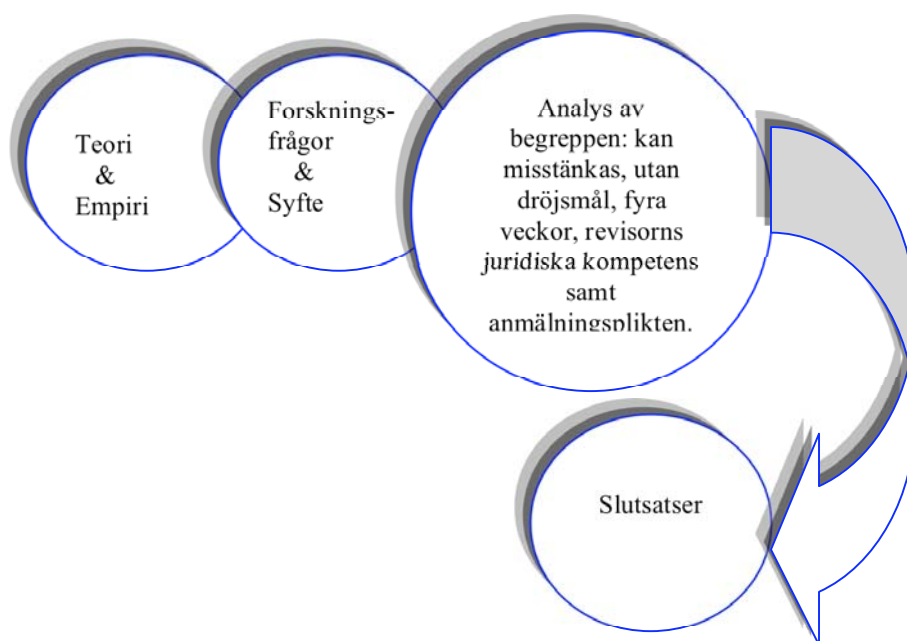
Monica menar att revisorn måste bedöma det från fall till fall. I en del fall kanske det är jätteviktigt att styrelsen skall få möjlighet att rätta till oegentligheter och fel, men i andra fall så kanske det går ganska fort för revisorn att veta att styrelsen inte kommer att vidta åtgärder. Det beror således mycket på om hur allvarliga saker det handlar om. Rör det sig om stora belopp eller transaktioner som kan skada tredje man på ett allvarligt sätt, skall revisorn agera snabbare. Monica antar att många revisorer delar denna uppfattning.

Monica menar att revisorn inte vill anmäla sin klient i onödan, vare sig för sin egen del att man riskerar att bli stämd för att man har felaktigt anmält eller att anmälan kommer till skada till bolaget.

7. Analys

Vi kommer att i följande kapitel analysera resultatet vi fått från den empiriska undersökningen. Analysmetoden uppvisar vårt tillvägagångssätt till analysen. Respondenternas svar kommer att kopplas samman med vår teoretiska referensram samt våra egna åsikter. För att skapa en lättare överblick över de områden som behandlats har vi delat upp kapitlet i olika avsnitt.

7.1 Vår analysmetod



Figur 6. Vår analysmodell

Figur 6 illustrerar vår analysmetod. Som grund till vår analys ligger vår empiriska undersökning samt den teoretiska referensramen. Ett första steg i analysarbetet var att vi lade forskningsfrågorna och syftet på empirin och teorin. Utifrån det här fick vi fram två större infallsvinklar, vilka var: *vad är ett bokföringsbrott* samt *revisorns uppfattning av anmälningsplikten*.

För att kunna analysera mer djupgående delades avsnitten i mindre delar. På

så vis blir analysen mer överskådlig. Analysen är vidare skriven som en diskussion mellan respondenterna och vår uppfattning. Genom det här vill vi belysa att problemområdet är komplicerat där en klar linje om vad som är rätt och fel inte kan dras.

Vi tog sedan det viktigaste ifrån analysen och drog våra slutsatser utifrån det.

7.2 Vad är ett bokföringsbrott?

Enligt vår respondent Henrik Fhager från ekobrottsmyndigheten finns det olika former av bokföringsbrott. Det är således svårt att ange en konkret definition på vad som är ett bokföringsbrott. Ett sätt att tolka begreppet är att utgå från vad som sägs i bokföringslagen, vilket våra samtliga respondenter hänvisar till.

Enligt bokföringslagen är det bokföringsbrott när någon uppsåtligt eller av oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldighet. Det här genom att underlåta att bokföra affärshändelser eller bevara räkenskapsinformation eller genom att lämna oriktiga uppgifter i bokföringen eller på annat sätt. Åsidosättandet skall medföra att rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning inte kan i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen.

Vår uppfattning är att ett bokföringsbrott är tämligen lätt att upptäcka i den utsträckning när den avser bristfällig och felaktig bokföring. En affärshändelse eller bokslutspost som inte är tillräckligt bestyrkt, går inte att kontrollera i en tillfredsställande grad. Om det rör sig om stora belopp kan påverkan vara så stor att företagets ekonomiska verklighet inte återspeglas på rätt sätt. Henrik menar att en 30 procentig felaktig återspeglning av företagets resultat är den beloppsgräns som brukar appliceras, vid bedömning om bokföringsbrott föreligger eller ej.

Utifrån revisorerna fick vi veta att de flesta företag i stort sett gör fel. Dessa fel behöver emellertid inte alltid beaktas eftersom de inte bedöms som väsentliga fel. Vår respondent Maria, godkänd revisor, menar att det viktigaste är att intressenterna inte vilseleds. Om småfel upptäcks skall revisorn påpeka det och lämna rekommendationer. Monica, auktoriserad revisor, anser att företag som gör omedvetna fel i bokföringen tillhör vardagen, det är de medvetna handlingarna som tillför väsentliga fel på företaget som måste beaktas. Revisorn har naturligtvis ett ansvar gentemot aktieägarna att all information som kommer dem tillhanda är rättvisande och pålitliga. Men Monica påpekar att det inte är revisorns ansvar att upptäcka brott, i synnerhet inte när det gäller medvetna fel företaget gör. De här är i många avseenden svårt att upptäcka.

7.2.1 Rekvisitet kan misstänkas

I ABL 9 kap. 42 § sägs, en revisor skall vidta de åtgärder som anges i 43 och 44 § om han/hon finner att det kan misstänkas att en styrelseledamot eller VD: n inom ramen för bolagets verksamhet har gjort sig skyldig till brott.

Vår uppfattning är att rekvisiten *kan misstänkas* är lite otydlig och efter att ha tillfrågat våra respondenter, fick vi lite olika svar från EBM och revisorerna. Henrik menar att det kan bero på att det är svårt att i ord beskriva misstankegraden. För att få en bättre förståelse hur misstankegraderna förhåller sig, hänvisar han till misstanketrappan. Begreppet *kan misstänkas* befinner sig ganska långt ner på trappan, vilket enligt Henrik innebär att revisorn inte behöver ägna sig åt bevisföringen mer än att han/hon har bevis för sin misstanke.

Uppfattningen av rekvisiten är annorlunda för revisorerna. Både Maria och Monica anser att det är svårt att säga exakt vilken nivå *kan misstänkas* ligger på. Maria menar att begreppet skall kopplas till revisionen. Väcks misstanke skall den vara grundad på sin egen granskning. Vissa faktorer som kan leda till misstanke fick vi från Monica. De här kan vara att ett företag har en väldigt stor kontantkassa, ett negativt kassasaldo eller att upplysning inte finns för de olika posterna.

Att revisorn skall vidta åtgärder om han/hon finner att det kan misstänkas att brott är begångna i företaget, anser både Maria och Monica vara en självklarhet. Maria påpekar att det inte är revisorns förpliktelse att ”fånga bovar” men fel och oegentligheter skall föras vidare, oftast samtalar revisorn med styrelsen om dessa. Handlar det om allvarigare misstankar föredrar revisorerna att först rådgöra med sina kollegor eller anonymt med en jurist. Vi får en uppfattning att revisorn sätts lite i kläm vid sådana situationer. Trots att begreppet *kan misstänkas* avser en väldigt låg misstankegrad, verkar inte revisorerna vara villiga att vända sig till en åklagare i första början.

Enligt Holmquist (2000) vill revisorn ha en högre grad av misstanke innan händelsen anmäls till en åklagare. En revisor kan enligt ABL 29 kap. 2 § bli skadeståndsskyldig om dennes anmälan om brott leder till någon form av skada för företaget. En annan anledning är att revisorn måste ta hänsyn till intressenterna, vilka först och främst är aktieägarna (Holmquist, 2000). Vi fick den uppfattningen utifrån revisorerna att, de drar sig för att göra en tidig

anmälan eftersom de inte vill anklaga deras klienter till någonting som de själva inte har undersökts närmare på. Sannolikheten för att en anmälan görs måste grunda sig på så starka antaganden att klienten inte lider onödig skada eller för att revisorns förtroende rubbas.

7.2.2 Rekvisitet utan dröjsmål

Upptäcker revisorn någon form av brott skall han/hon först kontakta styrelsen. Det här skall göras utan dröjsmål. Meningen är att styrelsen skall få möjlighet att reparera de skadliga effekterna så fort som möjligt (FAR, 1998).

Bedömningen av rekvisiten *utan dröjsmål* anger ingen exakt tidpunkt när kontakt med styrelsen skall ske, men både Maria och Monica anser att det bör vara snarast möjligt och oftast direkt efter fel och oegentligheter upptäcks. Maria nämner att det är ett viktigt moment eftersom det vore omoraliskt rätt av revisorn att dröja med underrättelsen. Fel och oegentligheter som uppdagas bör rättas till snarast för att inte leda onödig skada för företaget.

Enligt Monica är det viktigaste att årsredovisningen visar en riktig bild av företaget. En viss mängd småfel brukar revisorn acceptera, då i den mån de inte sammantaget frambär bokföringen så mycket brister att den inte kan bedömas. Monica menar att revisionen fokuserar sig på de väsentligaste delarna av företaget, vilka är de poster som är av mest betydelse för företagets ekonomiska resultat och ställning. RS 200 uttrycker sig som sådan, att revisorn skall kunna bestyrka med betryggande säkerhet att årsredovisningen i sin helhet inte innehåller några väsentliga fel. Genom att granska årsredovisningen, bokföringen och företagsledningens förvaltning skall revisorn kunna uttala sig trovärdigt och korrekt i revisionsberättelsen.

I ABL 9 kap. 43 § andra stycke finns ett undantag på när revisorn inte behöver underrätta styrelsen om sina iakttagelser. Det är när revisorn har anledning att anta att styrelsen inte kommer att vidta några förebyggande åtgärder eller att underrättelsen förefaller som sådan att den strider mot underrättelseskyldigheten. I de här fallen kan revisorn vända sig direkt till en åklagare och sedan avgå från uppdraget. Såsom paragrafen lyder finns det ingen anledning att dröja med anmälan, dels för att företagets intressenter kan komma till skada och dels för att bevismaterial kan undanröjas (FAR, 1998).

Vår uppfattning är att revisorerna i första hand är mer villiga att vända sig

till styrelsen eller VD: n innan ytterligare ingripanden görs. Det kan bero på att en anmälan till åklagare ses som ett stort steg för revisorerna. Revisorn har mycket att beakta innan han/hon beslutar sig för att vända sig till en åklagare- klientens och intressenters förtroende till revisorn kan sättas i spel och revisorns integritet och auktoritet kan rubbas i och med en felaktig anmälan. En annan uppfattning erhöll vi från Henrik, som menar att revisorn bör agera fort när han/hon misstänker brott, då ett ”färskt brott” är lättare att upptäcka. Henrik poängterar dock att det är tämligen svårt för honom att ge djupgående tankar kring det här rekvisitet, eftersom en åklagare kommer i kontakt med fallet först efter att en anmälan har gjorts.

7.2.3 Rekvisitet fyra veckor

Revisorn skall senast *fyra veckor* efter att ha underrättat styrelsen, avgå från sitt uppdrag. Det här återfinns i ABL 9 kap. 44 § och innebär att fyra veckor är den tid som styrelsen har på sig att avhjälpa de skadliga effekterna. Utifrån våra samtliga respondenter kan vi tyda samma mening. Samtliga anser att fyra veckor är en bra tid, varken för kort eller för lång. Självklart står det uttryckligen i lagen att det är fyra veckor som gäller, men samtliga respondenter anser att styrelsen måste få en chans att åtgärda fel. Maria nämner att om det vore så att styrelsen och VD: n inte kommer att vidta några åtgärder, så märker man det redan vid ett ganska tidigt skede. Monica anser att det är upp till revisorn att bedöma hur han/hon skall agera från fall till fall. Vissa saker tar längre tid att åtgärda än andra. Det är således svårt att vara så bunden till lagen, visar styrelsen eller VD:n viljan att korrigera felet skall de få möjlighet till det. Henrik menar att vissa faktorer inte heller går att förutse, det kan vara omständigheterna som gör att åtgärden inte riktigt kommit till stånd. Det vore inte rimligt av revisorn att göra en anmälan och sedan avgå från uppdraget vid sådana situationer.

Innan var det här rekvisitet satt till två veckor. Av praktiska skäl har det numera ändrats till fyra veckor (Engerstedt, 2002). Tidsfristen på två veckor anser Monica är på tok för kort tid. Styrelsen och VD: n måste få tid på sig att åtgärda de skadliga effekterna, vilka kan ta tid att utföra. Enligt Maria är inte tiden som är det avgörande här, utan handlingarna. Intressenterna skall inte utsättas för onödig skada och därför skall revisorn anpassa sig efter situationen innan han/hon beslutar sig för att anmäla till åklagare och slutligen avgå. Grova och medvetna brott skall revisorn vända sig till åklagare med en gång, det torde spela mindre roll om styrelsen får fyra veckor eller fyra månader på sig att rätta felen. Vid sådana brott kan revisorn inte tänka sig att vidare åtgärder skulle tas från styrelsen eller VD: n, om inte för att undanröja bevis.

7.2.4 Revisorns juridiska kompetens

Kritik har riktats mot revisorerna vad det gäller deras juridiska kompetens vid bedömning av brott. Brotts är en straffrättslig handling, vilket kan vara en anledning till varför revisorn oftast drar sig för att göra en anmälan (Larsson, 2004a). Vi anser att situationen blir så mycket allvarligare när en anmälan har gjorts och konsekvenserna av den kan vara kostsamt både för revisorn och för företaget. Risken finns att anmälan leder till negativ inställning till revisorn och företaget.

Både Maria och Monica delar uppfattningen om att revisorns kompetens inte sträcker sig till att bedöma brott. Själv nivåerna till brottsmål kan inte med största sannolikhet säkerställas och därför föredrar revisorn att själv undersöka situationen mer innan han/hon kontaktar åklagare. Enligt Maria och Monica är det viktigt att revisorn har goda grunder att stå på innan en anmälan görs. Revisorn vill inte anklaga sin klient för någonting han/hon inte har tillräcklig uppgift på.

Enligt Henrik behöver inte revisorerna lägga särskild stor vikt vid bevisföringen, eftersom graden av misstankenivån som föreligger hos dem är så låg. Vidare anser Henrik att om revisorerna kräver en säkerhet på 90- 100 procent skulle de behöva undersöka händelsen djupgående och därmed kan deras arbete likställas med det som en åklagare gör. En procentsats på den nivån är vad som krävs för att väcka åtal hos domstolarna. Henrik nämner att revisorn inte skall vara rädd att göra en felaktig bedömning, såsom lagen uttrycker skall revisorn endast redogöra misstanken samt ange omständigheterna som misstanken grundar sig på.

7.3 Revisorns uppfattning av anmälningsplikten

Regeringen införde 1999 ett regelverk som gav revisorn rätt att ingripa vid felaktigheter i företagens handlande, vilket kallas för revisorns anmälningsplikt eller anmälningsskyldighet. Efter att lagen trädde i kraft har det funnits många omfattande diskussioner huruvida revisorns anmälningsplikt har en positiv eller negativ inverkan på näringslivet (Larsson, 2004a).

Samtliga av våra respondenter anser att införandet av revisorns anmälningsplikt är positiv. Henrik menar att anmälningsplikten är ett bra redskap till ett preventivt syfte. Revisorn har aktieägarnas intresse att beakta när han/hon reviderar ett företag och därför kan anmälningsplikten ses som

ett sätt att kontrollera företagets verksamhet.

Våra revisorer, Maria och Monica menar att de inte ser anmälningsplikten som ett onödigt hinder i deras arbete. Att åsikter såsom att revisorn numera skall agera som statens förlängda arm och polis, är de inte bekanta med. Maria berättar att revisorns ansvar har ökat i och med införandet av anmälningsplikten, men inte i den utsträckningen att de skall utreda brott. ABL nämner om revisorns goda revisionssed och FAR uttalar sig om god revisorssed, vilka både ger uttryck för vad som anses vara god praxis bland erfarna revisorer. Revisorns dagliga arbete omfattar planering, granskning och rapportering, vilket ger revisorn en unik inblick i företagets verksamhet och förvaltning (Johansson et al, 1987). Maria och Monica tror att det därför skulle vara svårt att tillskriva anmälningsplikten till någon annan yrkeskår.

7.3.1 Fördelar och nackdelar med anmälningsplikten

Revisorns anmälningsplikt har både en negativ och en positiv sida. Det som har omnämnts är bland annat att revisorns yrkesroll och yrkesidentitet passar dåligt in i anmälningsplikten (Larsson, 2004a). Henrik menar att revisorn är en av få personer som har störst inblick i företagets affärer och räkenskaper. Det faller därför naturligt att anmälningsplikten hänförs till revisorn. Vidare anser Henrik att revisorn är en bra resurs vid bekämpning av ekonomiska brott, även om de i synnerhet inte är avsedda för det ändamålet. EBM har kontinuerligt fört statistik över antal anmälda ekonomiska brott, vilka visar en tydlig ökning sedan lagen trädde i kraft. Siffrorna talar förvisso inte om antalet ekonomiska brott har minskat eller ej, men lagens syfte anses i viss mån ändå uppnått eftersom antalet anmälningar från revisorn har ökat.

Revisorns yrkesidentitet avser oberoende och tystnadsplikt, det vill säga hur revisorn bör agera (Dahlqvist & Elofsson, 2005). Utgångspunkten är att revisorn skall avstå från ett uppdrag om det finns omständigheter som kan rubba hans/hennes förtroende. När väl revisorn har accepterat uppdraget har han/hon tystnadsplikt i de fall upplysningarna kan komma företaget till skada (FAR, 2002). Enligt Larsson (2004b) kan revisorns yrkesidentitet bevaras om lagstiftaren tillåter ett visst avstånd från revisorns yrkesutövning. Det är således inte lagstiftarens syfte att gå in och kontrollera revisorns arbete i den dimensionen att traditionell revision hindras (Larsson, 2004b).

Monica menar att i samband med en anmälan skall revisorn avgå från uppdraget. Det innebär att revisorn har fullbordat sitt ansvar gentemot klienten genom avgången och anmälan till åklagare. Givetvis förlorar revisorn sin klient men ingen av våra tillfrågade revisorer anser att det skulle

avskräcka dem från anmälningsskyldigheten. Vi anser att situationen kan ses utifrån en annan vinkel, om revisorn väljer att inte anmäla, kommer i slutändan företaget och intressenterna till skada vilket fall som helst. Då har revisorn agerat felaktigt och kan därmed bli skadeståndsskyldiga.

7.3.2 Revisorns relation till klienten

Revisorn skall ha analysmodellen i åtanke vid varje reviderande företag. Företaget öppnar sig för revisorn i samband med revisionen och många angelägna och konfidentiella material kommer revisorn tillhanda. Det är viktigt att styrelsen och revisorn kan ha en öppen dialog och av den anledningen väger revisorns tystnadsplikt tungt. Förtroende är med andra ord en viktig hörnsten i revisionen. Det vi menar är att i många avseenden verkar revisorns relation till sin klient vara ganska nära. Det är enligt vår mening ett svårt beslut från revisorns sida om han/hon skall föra händelsen vidare till åklagare eller ej.

Revisorns oberoende gäller som bekant för att skydda företaget så att det inte kommer till skada. Enligt de undersökningar som Bengt Larsson (2004a) genomförde var revisorerna starkt negativa till den lagstadgade anmälningsskyldigheten. Många av de revisorer som Larsson (2004a) tillfrågade anser att anmälningsskyldigheten klingade illa ihop med revisorns tystnadsplikt. Det befarades att företag inte längre kunde lita på revisorn.

Utifrån våra respondenter fick vi en annan bild. Maria och Monica tycker inte att deras relation med klienterna har förändrats i samband med anmälningsskyldigheten. Företagen och intressenterna förväntar sig att revisorn skall agera trovärdigt och korrekt. Anmälningsskyldigheten gäller endast i de fall då misstanke om brott föreligger. Har ett företag sköt sig finns det således ingen oro. Å andra sidan vill revisorn inte heller hamna i en sådan situation. Respondenterna anser att oavsett om anmälningsskyldigheten lagfördes eller inte, så skulle de inte ignorera en misstanke till brott. De skulle möjligtvis inte ha anmält händelsen men inte heller släppa den. Det ligger i deras ansvar att reda ut vad som har inträffat, för sedan kunna skriva en ren revisionsberättelse.

8. Slutdiskussion

Det här kapitlet ämnar till att sammanställa vår studie i form av en slutdiskussion. Vi kommer att redogöra för de slutsatser som studien har lett fram till genom att besvara problemformuleringarna samt utifrån det valda syftet. Därefter kommer vi att redogöra uppsatsens bidrag inom ämnet bokföringsbrott och revisorns anmälningsplikt. Avslutningsvis ges förslag till vidare studier inom området.

8.1 Slutsatser

Vi kommer här att föra en slutdiskussion kring problemformuleringarna. För att göra det så överskådligt som möjligt har vi valt att presentera det här genom en uppdelning av forskningsfrågorna.

8.1.1 När anser revisorn att bokföringsbrott är ett brott att anmäla?

En viktig aspekt som vi kommit fram till är att lagstiftaren och revisorer inte delar samma uppfattning om när ett bokföringsbrott skall anmälas. Varför det är på det viset kan bero på olika variabler. Det kan vara att revisorn inte är jurist, vilket innebär att hans/hennes kompetens för att bedöma brott inte är tillräcklig. Det vi menar är att på grund av revisorns kunskapsbrist leder det till att hans/hennes lagtolkning går isär med lagstiftarens.

För att en person skall kunna dömas för bokföringsbrott måste denne ha brutit mot straffbestämmelserna, vilka återges i BrB. BrB hänvisar i sin tur till BFL, vilken har karaktär av en ramlag. Det innebär att BFL: s bestämmelser ger utrymme till egen tolkning eftersom föreskrifterna är vagt skrivna. Vi bör här möjligtvis förklara att anledningen till en sådan konstruktion är att i BFL har lagstiftaren tagit med allmänna råd från BFN. Meningen är vad vi tror, att lättare anpassa utvecklingen till harmonisering. Dock får vi ett intryck av att BFL: s utformning utgör ett visst hinder för revisorn. Revisorn som oftast inte innehar stor kunskap inom juridik har, enligt oss, på grund av lagens utformning desto svårare att tolka BFL: s motiv.

Vi måste i det här sammanhanget poängtera att det inte är i första hand BFL revisorn skall vända sig till vid sin anmälningsplikt. BFL anger endast vad ett bokföringsbrott innebär. Den lag som behandlar revisorns anmälningsplikt är ABL. I ABL 9 kap. 42- 44 § § finns de skyldigheter

revisorn måste beakta. Vi inser att det är de här paragraferna som avgör revisorns handling vid misstanke om brott.

Rekvisitet *kan misstänkas* är, enligt oss det som är mest diffust. Det är även här som meningarna går som mest isär mellan lagstiftaren och revisorn. Begreppet kan tolkas olika eftersom det inte anger någon definitiv gräns för vad som menas med *kan misstänkas*. Lagstiftaren avser en mycket låg grad av misstanke med motiveringen att bevisföringen inte ligger i revisorns förpliktelser. Det här samtidigt som revisorn vill besitta en näst intill 100 procentig säkerhet. Anledningen tycks vara att revisorn inte vill skada bolaget i onödan samt rubba sitt förtroende till klienten. En ytterligare anledning är att revisorn riskerar att bli skadeståndsskyldig om han/hon agerar orätt, vilket leder till att bolaget lider ekonomisk skada. Vår uppfattning är att revisorn har en tendens, med eller utan egen vilja, att lägga ett större ansvar till sig själv vad det gäller fastställningen om det är ett brott eller inte. Lagstiftaren kräver inte och vill inte att revisorn skall ”utreda” det misstänkta brottet närmare innan anmälan sker, men det visar sig att revisorn oftast kräver det här för sin egen trygghet.

Det andra och det tredje rekvisitet avser två andra oklara begrepp, *utan oskäligt dröjsmål* och *fyra veckor*. Vad det gäller *utan oskäligt dröjsmål*, anser vi att det är tidpunkten som avgör *när* revisorn måste agera. Dock kan vi inte tyda någon exakt tidsgräns i det här rekvisitet. Enlig vår mening är det upp till revisorn att bedöma när agerandet skall ske. Samma uppfattning får vi från det tredje rekvisitet, *fyra veckor*. I det här rekvisitet är det uttryckligen skrivet att det är fyra veckor som gäller, men vi har efter vår empiriundersökning kommit fram till att revisorn inte alltid följer rekvisitet fullt ut. Vi antar att fel i bokföringen är så pass vanligt förekommande att, det i rimlig grad kan accepteras. Stora och väsentliga fel tar å andra sidan längre tid att korrigera och därför vill revisorn oftast ge styrelsen och/eller VD:n möjlighet att åtgärda felen fullt ut, innan anmälning lämnas till åklagare. Vi antar att revisorn kräver att det misstänkta brottet är så tydligt innan han/hon vänder sig till åklagare för en anmälan.

Vi anser att begreppet *kan misstänkas* är starkt kopplat till de andra två begreppen, *utan oskäligt dröjsmål* och *fyra veckor*. De två sistnämnda avser, enligt oss två självständiga handlingar som revisorn skall tillämpa när rekvisitet *kan misstänkas* uppfylls. Av den anledningen är det följaktligen misstanken till brott som är den mest centrala inom revisorns anmälningsplikt. Enligt oss utgör rekvisiten *utan oskäligt dröjsmål* och *fyra veckor* mer som restriktioner till vad revisorn får göra när det finns misstanke om brott. Vi kan här utläsa att revisorns anmälningsplikt inte alltid

är obligatoriskt när han/hon upptäcker att brott kan föreligga. Eftersom revisorn har möjlighet att först vända sig till styrelsen och/eller VD: n, vilket enligt oss är vad revisorn föredrar i första hand, blir anmälningsskyldigheten den sista utvägen för revisorn. Vår bedömning av det här är att revisorn drar sig till att göra en tidig anmälan eftersom lagen tillåter det. Med tanke på de konsekvenser en anmälan kan leda till är det inte så konstigt att revisorn oftast väljer anmälan som ett andrahandsval.

Vi anser att ABL 9 kap. 42- 44 § § ger revisorn utrymme att själva tolka och bedöma situationen innan anmälningsskyldigheten träder in. Så som vi nämnde tidigare är revisorns juridiska kompetens begränsad och det innebär att det är ännu svårare för revisorn att hantera sin misstanke om brott. Vi vill även här nämna att revisorn, till skillnad från exempelvis skatterevisorn accepterar smärre fel i bokföringen. Det är endast då bolagets ekonomiska situation inte går att utläsa utifrån bokföringen, som revisorn måste agera med större försiktighet. Därför innebär det här att ett åsidosättande av bokföringsskyldighet inte nödvändigtvis är ett brott som revisorn behöver anmäla.

8.1.2 Vilken roll har revisorns anmälningsskyldighet i arbetet mot ekonomiska brott?

Det har visat sig att antalet anmälningar på ekonomiska brott har ökat sedan revisorns anmälningsskyldighet infördes. Vi anser däremot att det inte går att dra någon slutsats om antalet fällande domar har minskat. Från lagstiftarens sida, vilken till exempel EBM representerar fick vi veta att ju tidigare revisorn anmäler sin misstanke om brott desto lättare är det för åklagaren att väcka åtal till brottet. Det här för att ett ”färskt” brott är lättare att upptäcka och föra fram bevis för. Enlig vår mening är det sålunda viktigt att misstanke om brott från revisorns sida kommer fram så fort som möjligt.

Det är som bekant inte revisorns ansvar att upptäcka och förhindra brott, men vi kan ändå utläsa att revisorns yrkesroll och yrkesidentitet säger det motsatta. Revisorns roll är att granska bolagets ekonomiska resultat och ställning samt styrelsens förvaltning av bolaget. Granskningen skall sedan leda fram till ett uttalande i revisionsberättelsen. Även om det inte är revisorns uppgift att ”se allt” inom bolaget, utgör granskningsarbeten och uttalanden i revisionsberättelsen en form av garanti för att informationen som ges ut till intressenterna är rättvis och pålitlig. Revisorns yrkesidentitet, som bland annat avser oberoende och tystnadsplikt, ger dessutom revisorn en unik inblick i bolaget. Vi har således svårt att tänka oss någon annan yrkesgrupp som anmälningsskyldigheten bättre skulle kunna dirigeras till.

Vi anser att revisorn spelar en viktig roll i arbetet mot ekonomiska brott. Det är visserligen inte hans/hennes huvudsakliga uppgift, men eftersom revisorn har ansvar gentemot bolaget och dess intressenter vore det inte mer än rimligt att ett misstänkt brott inom bolaget kräver revisorns agerande. Vi tycker att revisorns anmälningsplikt är ett positivt försök till att förhindra ekonomiska brott. Det är lättare för en revisor, som är välinsatt i bolagets ekonomiska affärer att upptäcka oegentligheter och fel. På det viset anser vi att brott lättare kan uppdagas innan större skador mot bolaget och intressenter hinner inträffa.

Tidigare hade revisorn inte möjlighet att direkt anmäla till åklagare eller polis för ett misstänkt brott, eftersom tystnadsplikten inte tillät det. Revisorn får i och med tystnadsplikten inte uttala sig om något, som kan leda till skada för bolaget. Vi tycker inte att det var ett bra och tillräckligt argument för att hindra revisorns direkta anmälan till åklagaren. Det skulle enligt oss leda till större skador mot bolaget och intressenterna om det senare visar sig att det misstänkta brottet är allvarligt och påverkande.

Vi anser att revisorns anmälningsplikt har stärkt dess förtroende gentemot intressenterna. Det här eftersom det numera står uttryckligen i lag att revisorn är skyldig att anmäla misstanke om brott. Revisorn har fått ett större ansvarsområde att beakta och vi tycker att det leder till att revisorn är extra försiktig vid hans/hennes granskning över väsentliga fel. Med tanke på vad meningen med revisionen är, så är revisorns anmälningsplikt vid misstanke om brott enligt oss ett ökat tillskott till samhället och näringslivet.

8.2 Uppsatsen bidrag

Utifrån vår uppsats har vi kommit fram till följande:

- I och med revisorns anmälningsplikt har vi märkt att revisorer och jurister ligger på olika nivåer, vad det gäller tolkning av lagar och normer.
- Revisorns anmälningsplikt har inte inneburit en avsevärt större förändring i revisorns dagliga arbete.
- Anmälningsplikten har lett till ett ökat samspel mellan revisorn och lagföraren. Vid en misstanke om brott rådgör revisorn oftast med en jurist eller åklagare, även om han/hon inte har avsikt att föra saken vidare till en anmälan.

- En kontinuerlig dialog mellan revisorn och styrelsen/VD: n är viktigt för att oegentligheter och fel kan åtgärdas så fort som möjligt. Risken är annars att situationen blir så allvarligt att ett lättundvikligt fel/missförstånd leder till åtal.
- Revisorns förtroende har ökat eftersom dess integritet och anmälningsskyldighet vid misstanke om brott är nära förenade.
- Revisorns anmälningsskyldighet har medfört att antalet anmälningar har ökat. Dessvärre går det inte att dra några slutsatser om antalet bokföringsbrott har minskat.
- Slutligen anser vi att revisorns anmälningsskyldighet har en positiv påverkan på intressenternas förväntningar. Det leder till att det så kallade förväntningsgapet minskar.

8.3 Fortsatt forskning

Vi har ett antal förslag till fortsatt forskning inom området, vilka är:

- att genomföra en kvantitativ undersökning. Det här för att kunna dra fler generella slutsatser.
- att göra en statistisk undersökning över förändringen på antalet fällda domar efter att anmälningsskyldigheten lagfördes. Det vore intressant att undersöka vad anmälningsskyldigheten har medfört för bekämpningen av ekonomiska brott.

Källförteckning

Aktiebolagslagen (2005:551)

Andersen, Ib (1998). *Den uppenbara verkligheten*. Lund: Studentlitteratur

Asp, Petter (1999). Bokföringsbrott och legalitet. *Svensk jurist tidning*, ss.16-47

Bokföringslagen (1999:1078)

Brottsbalken (1962:700)

Brottsförebyggande rådets hemsida (2007) [Elektroniskt]

Tillgänglig: < <http://www.bra.se>> [2007-03-24]

Brottsförebyggande rådet, Rapport. *Förebygga ekobrott. Behov och metoder* (2003:1) [Elektroniskt]

Tillgänglig:<http://www.bra.se/extra/measurepoint/?module_instance=4&name=03012325168.pdf&url=/dynamaster/file_archive/050120/197fbeb3974c8b292e7a49759ebd9767/03012325168.pdf>[2007-04-04]

Canow, Isabella & Korsell, Lars. *Ekonomisk brottslighet* (2004)

[Elektroniskt]

Brottsutvecklingen i Sverige 2001-2003.

Tillgänglig:<http://www.bra.se/extra/measurepoint/?module_instance=4&name=Ekonomisk%20brottslighet&url=/dynamaster/file_archive/041221/932258db8466c9078a32bfe7d2c2970f/ekobrott.pdf> [2007-03-23]

Dahlqvist, Anna-Lena & Elofsson, Sigurd (2002). *Bokföringsbrott och bokföringslagen*. Stockholm: Norstedts Juridik AB.

Diamant, Adam & Engerstedt, Urban (2003). Bokföringsbrott vid upprättande och offentliggörande av årsredovisning. *Juridisk tidskrift*, ss. 234-245

Ekobrottsmyndighetens hemsida (2007) [Elektroniskt]

Tillgänglig: < <http://www.ekobrottsmyndigheten.se>> [2007-03-23]

Ekobrottsmyndigheten, Rapport. *Ekobrottsligheten och ekobrottslingarna i ett framtidsperspektiv* (2005) [Elektroniskt]

Tillgänglig:<<http://www.ekobrottsmyndigheten.se/upload/rapporter/Ekobrott>

sligheten%20om%20A4%20skärm.pdf> [2007-04-05]

Ekobrottsmyndigheten. *Rapport om den ekonomiska brottsligheten* (2004:1) [Elektroniskt] Tillgänglig:<
http://www.ekobrottsmyndigheten.se/upload/rapporter/EBM_Majrapport.pdf
> [2007-04-03]

Ekobrottsmyndighetens årsredovisning (2005) [Elektroniskt]
Tillgänglig:<<http://www.ekobrottsmyndigheten.se/upload/arsredovisningar/EBM2005.pdf>> [2007-04-05]

Ekobrottsmyndigheten Revisors åtgärder vid misstanke om brott (2004:4) [Elektroniskt]
Tillgänglig:
<<http://www.ekobrottsmyndigheten.se/upload/rapporter/revisorersatgarder.pdf>> [2007-04-10]

Elvén, Andreas & Eriksson, Inger (1996). Dialog: Fatalt göra revisorn till ekobrottskämpe. *Dagens industri* [Elektroniskt] Tillgänglig: Affärsdata. Sökord: Revisorns anmälningsplikt [2007-05-02]

Emanuelsson Korsell, Lars. *Bokföringsbrott- en studie i selektion* (2003). Departementsserien 13

Engerstedt, Urban (2002), Revisorns skyldighet att anmäla vid misstanke om brott. *Balans* nr 10, s. 32.

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

FAR (2002). *FAR: s revisions bok 2002*. Stockholm: FAR Förlag

FAR (2005). *FAR: s Samlingsvolym 2005 del 1*. Stockholm: FAR Förlag

FAR (2006). *Ekonomiska brott i aktiebolag - revisorns handlingsplikt enligt ABL*. Stockholm: FAR Förlag

FAR (2006). *FAR: s Samlingsvolym 2007 del 2*. Stockholm: FAR Förlag

FAR (2007). *FAR: s Samlingsvolym 2007 del 1*. Stockholm: FAR Förlag

Föreningen Auktoriserade Revisorer (1994). *Revision 1*. Stockholm:

Auktoriserade Revisorers Serviceaktiebolag

Holme, Magne Idar & Solvang, Bernt Krohn (1996). *Forskningsmetodik*. Lund: Studentlitteratur.

Holmquist, Bengt (2000), 17 anmälningar från revisorer. *Balans* nr 8/9, ss. 16-19

Johansson, Sven- Erik. Nyström A, Bengt & Rydström, Erik. (1987). *Revision* Stockholm: Liber

Johnsson Lindfors, Maj-Brit (1993). *Att utveckla kunskap*. Lund: Studentlitteratur

Kommer revisorns roll att förändras? (1997). *Nytt från Revisorn*, 1 mars. [Elektroniskt] Tillgänglig: Affärsdata. Sökord: revisorns anmälningsplikt & tystnadsplikt [2007-05-02]

Kronqvist, Christer. Runesson, Håkan & Sörgård, Ingela. (1997). *Vad är ekobrott?* Stockholm: Brottsförebyggande rådet (BRÅ)

Larsson, Bengt (2004a) *Revisorers anmälningskyldighet*. Brå rapport 2004:4. Stockholm: Brottsförebyggande rådet, Information och förlag.

Larsson, Bengt (2004b). Auditor regulation and economic crime policy in Sweden 1965- 2000. *Accounting, Organizations and Society*. Volume 30 Issue 2 [Elektronisk] Tillgänglig: ScienceDirect. Sökord: economic crime & auditor [2007-04-11]

Litan, Robert (2003) Bolagsskandaler kostar USA 335 miljarder. *Dagens industri*, 6 mars. [Elektroniskt]
Tillgänglig: <<http://di.se/Nyheter/?page=%2fAvdelningar%2fEttan.aspx%3fO%3dIndex2003-03-06>> [2007-03-23]

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

Magnusson, Dab & Sigbladh, Roland (2001). *Ekonomisk brottslighet- Så skyddar du dig och din verksamhet*. Näsviken, Björn Lundén Information AB

Patel, Runa & Davidsson, Bo. (1994) *Forskningsmetodikens grunder- att*

planera, genomföra och rapportera en undersökning. Lund: Studentlitteratur

Regeringens proposition 1997/98:99, SFS 1998:760

Muntliga källor:

Henrik Fhager, åklagare, ekobrottsmyndigheten

Monica Axman, auktoriserad revisor, MGI Hallén

Maria Elmgren- Warberg, godkänd revisor, Synneby revisionsbyrå

Bilaga 1

Intervjumall till revisorerna

Intervjun kommer att utgöra en del av empirin i vår D- uppsats, Hur ser revisorn på tidsaspekten vid sin anmälningsskyldighet. I uppsatsen kommer vi att ta upp teori kring revisorns roll, revision, ekonomiska brott samt anmälningsskyldighet. Frågeställningar för uppsatsen är: När anser revisorn att bokföringsbrottet är ett brott att anmäla, samt vilken påverkan har anmälningsskyldigheten i kampen mot ekonomiska brott?

1. Bakgrundsbeskrivning av respondenten

- Namn
- Yrke
- Arbetsplats
- Arbetsuppgifter

2. Vad är ett bokföringsbrott för Er?

- Vart går gränsen?
- Hur ser revisorns roll och ansvar ut vid bokföringsbrott?

3. Vad anser Ni om den lagstadgade anmälningsskyldigheten?

- Hur anser Ni att revisorns anmälningsskyldighet påverkar bekämpningen av ekobrott?
- Hur har relationen mellan revisorn och klienten förändrats efter lagändringen?
- Hur mycket skall intressenterna förvänta sig av revisorn vid granskning av ett bolag?
 - Skatteverket
 - Aktieägarna
 - Klienten

– Revisorns oberoende?

- Hur har revisorns tystnadsplikt ändrats sen anmälningsskyldigheten trädde i kraft?

4. Vilka åtgärder anser ni är de mest rimliga och effektiva som en revisor kan vidta?

5. Anser Ni att revisorer i allmänhet har den kunskap som krävs för att bedöma misstanke om brott?

6. Hur tolkar Ni begreppet kan misstänkas i ABL 9 kap. 42 §?

7. När revisorn upptäcker oegentligheter och fel skall han/hon underrätta styrelsen eller VD: n utan dröjsmål. Hur förhåller ni Er till begreppet utan dröjsmål?

8. Styrelsen och VD: n har fyra veckor på sig att åtgärda felet, annars måste revisorn avgå från uppdraget samt göra en anmälan till åklagare. Anser Ni att det är rimligt tidsfrist?

Intervjun kommer att ta ca 1 timme. Vi önskar att banda den och hoppas att Ni inte ser det här som något problem. Önskar Ni kan Ni vara anonyma.

Tack för att Ni tar Er tid.

Vänliga hälsningar Amy och Åsa

Bilaga 2

Intervjumall till Ekobrottsmyndigheten

Intervjun kommer att utgöra en del av empirin i vår D- uppsats, Hur ser revisorn på tidsaspekten vid sin anmälningsskyldighet. I uppsatsen kommer vi att ta upp teori kring revisorns roll, revision, ekonomiska brott samt anmälningsskyldighet. Frågeställningar för uppsatsen är: När anser revisorn att bokföringsbrottet är ett brott att anmäla, samt vilken påverkan har anmälningsskyldigheten i kampen mot ekonomiska brott?

1. Bakgrundsbeskrivning av respondenten

- Namn
- Yrke
- Arbetsuppgifter

2. Vad är ett bokföringsbrott för Er?

- Vart går gränsen?
- Hur Ni på ser revisorns roll och ansvar ut vid bokföringsbrott?

3. Vad anser Ni om den lagstadgade anmälningsskyldigheten för revisorer?

- Hur anser Ni att revisorns anmälningsskyldighet påverkar bekämpningen av ekobrott?
- Hur tror du relationen mellan revisorn och klienten har förändrats efter lagändringen?
 - Hur mycket förväntar Ni er av revisorns granskning?
 - Hur ser Ni på revisorns oberoende?

4. Vilka åtgärder anser ni är de mest rimliga och effektiva som en revisor kan vidta?

5. Anser Ni att revisorer i allmänhet har den kunskap som krävs för att bedöma misstanke om brott?

6. Hur tolkar Ni begreppet kan misstänkas i ABL 9 kap. 42 §?

7. När revisorn upptäcker oegentligheter och fel skall han/hon underrätta styrelsen eller VD: n utan dröjsmål. Hur förhåller ni Er till begreppet utan dröjsmål?

8. Styrelsen och VD: n har fyra veckor på sig att åtgärda felet, annars måste

revisorn avgå från uppdraget samt göra en anmälan till åklagare. Anser Ni att det är rimligt tidsfrist?

Intervjun kommer att ta ca 1 timme. Vi önskar att banda den och hoppas att Ni inte ser det här som något problem. Önskar Ni kan Ni vara anonyma.

Tack för att Ni tar Er tid.

Vänliga hälsningar Amy och Åsa.

Högskolan i Borås

Högskolan i Borås bildades i samband med högskolereformen 1977. Högskolans textila utbildningar har dock sitt ursprung redan i den Tekniska Väfskolan från 1866.

Idag är Högskolan i Borås en nationell högskola med studenter från hela landet. Högskolan i Borås ger utbildningar inom följande ämnesområden; biblioteks- och informationsvetenskap, textil, teknik, barn- och ungdomspedagogik samt data/informatik och ekonomi.

Forskning och utvecklingsarbete är en expanderande del av högskolans verksamhet. En viktig del i detta arbete är en nära samverkan med företag, statliga myndigheter och kommuner både i Sverige och utomlands.

Institutionen för data- och affärsvetenskap

Institutionen för data- och affärsvetenskap ger utbildningar inom följande två områden: ekonomi och informatik. Samverkan mellan institutionens ämnen har lett till unika utbildningsprogram, i första hand magisterutbildningar som bygger på ämneskombinationen informatik och företagsekonomi.

Institutionen för data- och affärsvetenskap ger följande utbildningar: Civilekonomutbildning 120/160 poäng, Dataekonomutbildning 120/160 poäng, Systemarkitektur-utbildning 120/160 poäng, Systemvetarutbildning 120/160 poäng. Fastighetsmäklarutbildning 80 poäng, Event Management 80 poäng, Magisterutbildning i entreprenörskap och affärsdesign, Magisterutbildning i direktmarknadsföring 121-160 poäng Kandidat-/magister-utbildning i företagsekonomi 81-120/160 poäng samt Kandidat-/magister-utbildning i informatik 81-120/160 poäng

Därutöver erbjuder institutionen fristående kurser ekonomi, juridik och informatik.

