



INTERNATIONELLA HANDELSHÖGSKOLAN
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

En revisors agerande

Inför tillämpningen av anmälningssplikt och tystnadsplikt

Ämne:	Kandidatuppsats inom företagsekonomi
Författare:	Abeditary, Monica Nilsson, Jana Rahavard, Farshad
Handledare:	Askenmalm, Fredrika Ljungdahl, Fredrik
Jönköping	HT 2007



JÖNKÖPING INTERNATIONAL BUSINESS SCHOOL
JÖNKÖPING UNIVERSITY

An auditors actions

In relation to Professional secrecy and Reporting duty

Subject: Bachelor Thesis within Business Administration

Authors: Abeditary, Monica

Nilsson, Jana

Rahavard, Farshad

Tutors: Askenmalm, Fredrika

Ljungdahl, Fredrik

Jönköping Fall 2007

Författarnas Tack!

Vi vill tacka våra handledare Fredrika Askenmalm och Fredrik Ljungdahl för all hjälp och stöd under skrivandets gång. Vi vill även tacka de revisorer som tog sig tid för att delta i vår enkätundersökning och därmed gjorde uppsatsen möjlig, samt övriga som under skrivandets gång läst studien samt bidragit med kommentarer.

Jönköping, 2008-01-08

Monica Abeditary, Jana Nilsson & Farshad Rahavard

Kandidatuppsats inom företagsekonomi

Titel:	En revisors agerande – Inför tillämpningen av tystnadsplikt och anmälningssplikt
Författare:	Abeditary, Monica Nilsson, Jana Rahavard, Farshad
Handledare:	Askenmalm, Fredrika Ljungdahl, Fredrik
Datum:	HT 2007
Ämnesord:	Redovisning, tystnadsplikt, anmälningssplikt, anmälningssbenägenhet, bevisgrad, etik, moral, utbildning

Sammanfattning

Under slutet av 1970-talet började det hållas debatter angående den dåliga redovisningskvaliteten samt den ökade ekonomiska brottsligheten. I och med detta började debattörer även diskutera revisorns roll och funktion. Detta medförde att man först införde en upplysningsplikt som senare utvecklades till en anmälningssplikt som lagstodgades den 1 januari 1999. Tystnadsplikten som sedan länge varit förankrad i revisorns yrkesroll kom nu i konflikt med den nya lagen. Däribland revisorerna själva, som menade att de inte ville agera som en moralisk polis. Samtidigt menade revisorerna samt olika remissinstanser som FAR och SRS att anmälningssplikten skulle medföra bristfällig information från klienten då de inte skulle vara villiga att utge tillräckligt med information av rädsla för att bli anmälda, vilket därmed skulle medföra svårigheter för revisorn att utföra sitt arbete. Däremot ansåg regeringen att revisorn var det främsta arbetsverktyget i kampen mot ekonomisk brottslighet, då de som enda yrkesgrupp har total insyn i bolagens verksamhet.

Samtidigt har revisorns brottsförebyggande roll ifrågasatts på senare tid, då antalet anmälningar som kommer från revisorn varit låg i jämförelse med dem som kommer från konkursförvaltare och skatteförvaltningen. Likväl har anmälningarna från revisorer drastiskt ökat sedan år 2004. Därför har vi i denna studie haft som syfte att undersöka vilka faktorer som påverkar revisorns agerande i tillämpningen av anmälningssplikt och tystnadsplikt. I denna tillämpning uppstår ofta en konflikt av moralisk och etisk natur gentemot klienten. Samtidigt krävs det att revisorn är juridiskt kapabel till att avgöra om ett brott föreligger. Detta beror då på den utbildning denne erhållit, vilket enligt tidigare studier inom ämnet skiljer sig åt mellan stora- och små revisionsbyråer. Ju större osäkerhet revisorn känner i fråga om ett brott föreligger desto högre bevisgrad tenderar denne också att kräva.

För att undersöka dessa faktorer i förhållande till revisorns agerande inför tillämpningen av anmälningssplikt och tystnadsplikt har vi valt att utföra en kvantitativ studie. Detta har vi gjort med hjälp av en enkätundersökning som riktats till fem stora- och fem små revisionsbyråer med avgränsning till Jönköpings stad. Förutom slutna frågor har vi inkluderat öppna tillämpningsfall direkt tagna ur Ekobrottsmyndighetens rapport- ”revisorns åtgärder vid misstanke om brott”. Resultaten från enkätundersökningen har sedan framställts i stapeldiagram utförda i Excel.

För att få en bakgrund till de data vi erhållit behövs en relevant teoretisk referensram. Den främsta källan till revisorns åtgärder vid brottsmisstanke finner vi i ABL. Dock har det utvecklats omfattande rättspraxis samt rekvisit för att underlätta revisorns avgörande vid misstanke om brott. Dessutom har EBM givit revisorn vägledning i form av riktlinjer för bevisgrad och mer grundläggande definitioner av de rekvisit som berör en anmälan eftersom lagen lämnat dessa till god revisorssed att avgöra. Dessutom är det relevant för vår studie att finna hur etik och moral påverkar revisorn i affärssammanhang samt den utbildning denne erhållit angående anmälningsplikt.

Vår undersökning visar att nästintill samtliga respondenter erhållit en utbildning om anmälningsplikt men att majoriteten trots detta kräver en betydligt högre bevisgrad än EBMs riktlinjer för att agera på brottsmisstanke. Samtidigt tror vi att revisorn tar på sig en yrkesroll och överlägger allt etiskt ansvar på revisionsbyrån, då kommentarerna till tillämpningsfallen visar att revisorerna skulle valt att agera utan att ta hänsyn till det etiska i situationen. Revisorns agerande påverkas av storleken på revisionsbyrån, då det visar sig att respondenterna från de små revisionsbyråerna haft en större praktisk användning av anmälningsplikten, vilket därtill i vår mening kan bero på den externa utbildning de fått. Samtidigt tror vi att vår undersökning indikerar på att stora revisionsbyråer har en lägre tendens att anmäla sina klienter. Fortfarande visar tillämpningsfallen att respondenterna i stor utsträckning agerar enligt EBMs riktlinjer samt enligt den lagreglering som finns. Därför drar vi den slutsatsen att revisorn fortfarande värnar om tystnadsplikten och helst av allt inte vill bryta den men att anmälningsplikten kommit att bli betydligt mer implementerad i dennes yrkesroll, vilket visas av ett ökat antal anmälningar.

Bachelor Thesis within Business Administration

Title: An auditors actions – In relation to Professional secrecy and Reporting duty

Authors: Abeditary, Monica
Nilsson, Jana
Rahavard, Farshad

Tutors: Askenmalm, Fredrika
Ljungdahl, Fredrik

Date: HT 2007

Key terms: Accounting, professional secrecy, reporting duty, reporting propensity, degree of evidence, ethics, morale, education

Abstract

During the end of the 1970s many debates were held concerning the bad quality of accounting and the increase of white collar crimes. Due to this fact many debaters also discussed the role and function of the auditor. This resulted in an introduction of an information duty that later developed into a reporting duty that was bound by law the 1st of January 1999. The professional secrecy which had been a part of the auditors' occupational role since a long time now came in conflict with the new law. The auditors themselves meant that they did not want to act as moral cops. At the same time the auditors and several body considering proposed legislations, such as FAR and SRS thought that the reporting duty would bring a lack of information from the client since they would not be willing to give out enough information due to the fear of being reported, which thus would complicate the work of the auditor. On the other hand the government regarded the auditors to be the premier tool in the fight against white collar crime, since they as the only occupational group have total insight in the activity of companies.

Simultaneously, the auditors' role as crime preventer has lately been questioned, since the number of reports from auditors has been low in comparison to the number coming from bankruptcy managers and tax managers. Nevertheless the number of reports from the auditors has increased drastically since 2004. Therefore we have with this study aimed to investigate which factors that are affecting the acts of the auditor in the application of reporting duty and professional secrecy. In such an application a conflict of ethical and moral nature often occurs towards the client and the prosecutor. At the same time it is required that the auditor has juridical capabilities to decide whether a crime has been committed or not. This is dependent on the education of the auditor, which according to earlier studies within the field of subject differs between big and small accounting firms. The greater the insecurity the auditor feels in deciding whether a crime has been committed, the higher the rate of proof demanded.

In order to investigate these factors in relation to the auditors' actions towards the application of the reporting duty and the professional secrecy we have chosen to perform a quantitative study. This has been done with the help of a questionnaire that has been handed out to five big and five small accounting firms within the city of Jönköping. Apart from closed questions we have included open cases directly taken from The Authority of Economical Crime's report- "an auditors

actions when suspecting a crime”. The result from the questionnaire has then been presented in diagrams made in Excel.

In order to get background to the data we have collected we need a relevant theoretical framework. The primer source to the auditors’ measures is found in the Law of joint-stock companies (ABL). However, extensive custom and law terms have been developed to facilitate the auditors’ decision in crime suspicion. Furthermore, The Authority of Economical Crime has given guidance and outlines for the rate of proof and more basic definitions of the law terms that concerns reporting duty since the law leaves it to good auditing custody to decide upon. It is also relevant for our study to look upon how ethics and morals affect the auditor in business contexts and also whether or not the auditors have received education regarding the reporting duty.

Our study shows that almost all participants have received education concerning the reporting duty but that the majority despite this demands higher rate of proof than The Authority of Economical Crime outlines before taking actions when suspecting a crime. At the same time we believe that the auditor takes on a role of duty and puts all ethical responsibility on the accounting firm, since the comments from the cases imply that the auditors would act without considering the ethical aspect of the situation. The auditor’s actions is dependent on the size of the accounting firm, since our study has shown that auditors from small accounting firms have had a greater practical use of the reporting duty, which according to us can be a result of the external education they have received. At the same time our study confirms Anderson and Buskas (2006) research which implies that larger firms have lower tendency to report a crime against a client. Still the results from our cases show that participants mostly act according to the outlines conducted by The Authority of Economical Crime and the existing law regulations. Therefore our final conclusions are that the auditor protects the professional secrecy and would rather not violate it but that the reporting duty has lately been considerably more implemented in the auditor occupational role, which is furthermore shown by the increasing number of reports made by auditors’.

Innehåll

1	Inledning.....	2
1.1	Bakgrund	2
1.2	Problemdiskussion.....	3
1.3	Tidigare studier	4
1.4	Problemformulering	4
1.5	Syfte	4
1.6	Avgränsning.....	5
1.7	Disposition	5
2	Metod.....	6
2.1	Datainsamling.....	6
2.2	Tillvägagångssätt.....	6
2.3	Undersöknings metod.....	7
2.4	Enkätundersökning	8
2.4.1	Utformning av enkät	9
2.4.2	Urval.....	9
2.4.3	Bortfallsanalys	11
2.4.4	Bearbetning av enkätsvar.....	11
2.5	Metodkritik	12
2.5.1	Validitet.....	13
2.5.2	Reliabilitet.....	14
2.6	Källkritik	15
3	Teoretisk referensram	17
3.1	Revisorns roll	17
3.2	Revisorns plikt	18
3.2.1	Tystnadsplikt	19
3.2.1.1	Tystnadspliktens viktiga roll.....	19
3.2.2	Anmälningssplikt	20
3.2.3	Utbildning om anmälningssplikt.....	21
3.2.4	Revisorns handlingsplan vid misstanke av brott.....	21
3.2.5	Revisorns skyldigheter vid brottsmisstanke.....	22
3.2.6	Rekvisitet "Skälig misstanke".....	22
3.2.7	Rekvisitet "Utan oskäligt dröjsmål"	24
3.3	Etik och moral inom revisionsbranschen	24
4	Analys av empiri	25
4.1	Allmänt.....	25
4.2	Påverkan på förtroendet mellan klient och revisor	25
4.3	Anledning till revisorns låga anmälningssfrekvens	26
4.4	Utbildning om anmälningssplikten	28
4.5	Bevisgrad.....	29
4.6	Praktisk användning av anmälningssplikten	30
4.7	Prioritet mellan tystnadsplikt och anmälningssplikt.....	31
4.8	Tillämpningsfall.....	32
4.8.1	Fall A	33
4.8.1.1	Ekobrottsmyndighetens riktlinjer	34
4.8.2	Fall B	35
4.8.2.1	Ekobrottsmyndighetens riktlinjer	36

4.8.3	Fall C.....	36
4.8.3.1	Ekobrottsmyndighetens riktlinjer	38
4.8.4	Fall D.....	38
4.8.4.1	Ekobrottsmyndighetens riktlinjer	39
5	Diskussion och Slutsatser	40
5.1	Allmänt.....	40
5.2	Hur agerar revisorn inför tillämpningen av anmälningsplikt och tystnadsplikt?	40
5.2.1	Etiken och moralens påverkan på revisorns agerande.....	41
5.2.2	Hur revisionsbyråns storlek påverkar revisorns agerande.....	41
5.2.3	Kompetensen och utbildningens påverkan på revisorns agerande 42	
5.3	Fortsatta studier.....	42
	Litteraturförteckning	43

Figurförteckning

Figur 1	– Deduktion, Induktion och Abduktion.....	06
Figur 2	– Kvalitativ, blandad och kvantitativ metod	07
Figur 3	– Exempel på enkätsvar	11
Figur 4	– Antal anmälningar år 2003-2006.....	16
Figur 5	– Handlingsplan vid misstanke om brott.....	20
Figur 6	– Misstanketrappan	21

Diagramförteckning

Diagram 1	– Revisorns förtroende	23
Diagram 2	– Påverkan på anmälningsfrekvensen.....	24
Diagram 3	– Utbildning	26
Diagram 4	– Bevisgrad	27
Diagram 5	– Praktisk användning av anmälningsplikten	28
Diagram 6	– Revisorns val.....	29
Diagram 7	– Case A	31
Diagram 8	– Case B	33
Diagram 9	– Case C	35
Diagram 10	– Case D	37

Bilagor

Bilaga 1	– Följebrev	47
Bilaga 2	– Enkät	48
Bilaga 3	– EBM's överväganden av tillämpningsfallen	51
Bilaga 4	– Enkätresultat	52
Bilaga 5	– Enkätresultat	53

Förkortningslista

ABL =	Aktiebolagslagen
BRÅ =	Brottsförebyggande Rådet
FAR =	Föreningen Auktoriserade Revisorer
EBM =	Ekobrottsmyndigheten
FARSRS =	Föreningen Auktoriserade Revisorer och Svenska Revisorsamfundet
RL =	Revisorlag
BrB =	Brottsbalken
VD =	Verkställande Direktör

1 Inledning

I detta kapitel följer inledningsvis en bakgrund till studiens problemområde. Därefter förs en mer ingående diskussion kring det problem vi uppmärksammat vilket vidare leder till studiens syfte. Avslutningsvis identifieras viktiga begrepp och studiens disposition presenteras.

1.1 Bakgrund

Revision är en företeelse med gamla anor. I Sverige uppstod behovet av revision under 1700-talet i samband med att handelskompanierna kom (FAR Revision 1, 1991). Men det skulle dröja fram till 1895 innan revision nämndes för första gången i lagen om aktiebolag, då revisorernas makt och befogenheter kom att utvidgas men även det straffrättsliga ansvaret kom att åläggas. Det var först efter 1930-talets kriser och tillkomsten av 1944-års aktiebolag som revisionen fick en väsentligt starkare ställning. Reglerna om tystnadsplikt blev då i gällande rätt (1944) endast klart uttryckta i straffbestämmelserna och gällde främst gentemot aktieägare och utomstående och ej i förhållande till bolagsstämman (Sjöström, 1994).

Under hela 1970-talet samt början av 1980-talet diskuterades revisorns roll och funktion i olika riksdagssammanhang (Larsson och Wirén, 2004). Samtidigt intresserade sig debattörerna för den dåliga redovisningskvaliteten samt den ekonomiska brottsligheten. Detta resulterade i att regeringen år 1977 gav Brottsförebyggande Rådet (BRÅ) i uppdrag att se över lagstiftningen mot organiserad ekonomisk brottslighet i ett förebyggande syfte. Kritiken ledde till slut till en viss reglering på området och regeringen framlade en proposition som trädde i kraft år 1985 vilket talade för effektivare företagsrevision. För att förenkla arbetet i kampen mot den ekonomiska brottsligheten fick revisorerna en upplysningsplikt (Sjöström, 1994). Upplysningsplikten innebar att revisorn kunde lämna upplysningar om bolagets angelägenheter till undersökningsledaren utan att bryta mot tystnadsplikten, om en förundersökning hade påbörjats angående förhållandena i bolaget samt att undersökningsledaren begärt det (Larsson och Wirén, 2004).

Den 1 januari 1999 togs ytterligare ett steg för att bekämpa den ekonomiska brottsligheten. De nya bestämmelserna utgjorde en del av Aktiebolagslagen (ABL) och ålade revisorn en anmälningsplikt, det vill säga en skyldighet att vidta åtgärder vid misstanke om brott och att under vissa förutsättningar göra en anmälan till åklagare och polis. Tidigare hade revisorn endast möjlighet att göra påpekande till styrelse och VD samt göra anmärkningar i revisionsberättelsen om misstanke om oegentligheter förelåg (Sjöström, 1994). Flera remissinstanser motsatte sig dock förslaget om en anmälningsplikt för revisorer, däribland Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR) och Svenska Revisorssamfundet (SRS) som ansåg att det var alltför långtgående (Moberg, 2003). Man menade att skyldigheten att anmäla brott skulle påverka möjligheten att genomföra en effektiv revision, då revisorn troligtvis skulle få minskad tillgång till information. I stället ansåg regeringen att revisorn enligt svensk aktiebolagsrätt betraktas som bolagsorgan och att revisorn anses inta en ställning som uppdragstagare. Dessutom ansåg regeringen att då revisorn i sin yrkesroll har en skyldighet att ta hänsyn till aktieägarna men även utomståendes intressen att de på ett mer effektivt sätt kunde ingripa mot oegentligheter i bolaget, riktade mot bolaget eller dess intressenter (Moberg, 2003). Anmälningsplikten kom därför att bli en skyldighet för revisorn att anmäla vid misstanke om brott och därmed ett undantag från tystnadsplikten som är revisorns huvudregel.

Som påvisats har revisionsyrket varit ett objekt för kontinuerlig förändring alltsedan revisionen nämndes för första gången i 1895-års ABL. I takt med att normerna i samhället änd-

ras, anpassas även lagstiftningen därefter. Få yrken i Sverige är så pass omgärdade av lagreglering som revisionsyrket (Sjöström, 1994). Varje gång lagstiftarna utreder professionens ställning har revisorns yrkesroll utvidgats och motvilligt dragits in i samhällets tjänst (Johansson *m fl*, 2005).

1.2 Problemdiskussion

Efter åtskilliga företagsskandaler under de senaste åren med allt från redovisningsfiffel och olika former av oetiska samt brottsliga ageranden av styrelser och företagsledningar har revisorernas passivitet ifrågasatts. Då tystnadsplikten sedan länge varit lagstiftad i ABL och ansetts som det främsta arbetsverktyget för revisionsyrket (Sjöström, 1994), har det i kombination med anmälningssplikten skapat pålitlighetsproblem som revisorn i många fall haft svårigheter att hantera. Oftast handlar det om problem av moralisk och etisk natur. Revisorerna har som enda yrkesgrupp full insyn i företagets verksamhet men de menar själva att det är orimligt att begära att de ska verka som en ”moralisk polis” över styrelser och företagsledningar i och med anmälningssplikten. Lagen uppmuntrar rollen som brottsförebyggande aktör samtidigt som klienten har förtroende för att revisorn följer sin yrkesroll och inte avslöjar vad som nämns under yrkesutövandet, det vi säga att revisorn följer god revisorssed.

Revisionen har vidare en viktig funktion i näringslivet eftersom revisorernas centrala uppgift är att kvalitetssäkra information. Frågan är huruvida revisorn då får avväga mellan tystnadsplikten och utbudet av information eller anmälningssplikten och därtill benägenheten att följa lagen. Brister förtroendet för revisorn blir även utbudet av information från kunden otillräckligt vilket ytterligare försvårar revisorns arbete. Utan tillförlitlig information fungerar varken näringsliv eller samhälle, samtidigt som den ekonomiska brottsligheten medför andra samhällsekonomiska skadeverkningar. Nackdelen med anmälningssplikten kan därför anses vara att informationen från klienten minskas och då minskad tillit inte är till fördel för revisorn kan det leda till att han, vid en upptäckt, överlägger noga eller kanske låter bli att göra en anmälan (Johansson *m fl*, 2005).

En inskränkning i revisorns tystnadsplikt innebär att han inte kan utföra ett lika bra jobb som revisor, vilket hindrar hans koncentration från granskning av bolagets räkenskaper och ekonomiska förvaltning; områden som revisorn besitter kunskap inom. Vidare kan en anmälan från revisorns sida som visar sig vara felaktig medföra skadeståndsskyldighet (Bergh, 2001). En sådan anmälan kan även ha rent ekonomiska konsekvenser för en revisor såsom förlorade intäkter i samband med minskat kundförtroende. Brytandet av tystnadsplikten innebär även andra konsekvenser än en anmälan för de angivna företagen, där läckage av företagshemligheter och informationsläckage är bland de vanligaste (Brostedt och Jarl, 2002). Dessa följer är oundvikliga när revisorn agerar i sin anmälningssplikt. Detta innebär att en eventuell anmälan vägs mot konsekvenserna men även det faktum att revisorn måste vara juridisk kapabel till att avgöra huruvida ett brott föreligger.

Att vara oberoende, ha hög integritet och stå för etik och moral i sin yrkesutövning är själva grunden för revisorsprofessionen, därför är det oförståeligt varför revisorns brottsförebyggande roll har kommit att ifrågasättas under senare tid (Johansson *m fl*, 2005). Statistik från Ekobrottsmyndigheten visar nämligen att antalet anmälningar som kommer från revisorerna är i jämförelse med volymen anmälningar från skatteförvaltningen och konkursförvaltare helt marginell (Ekobrottsmyndigheten, 2007).

1.3 Tidigare studier

Sedan införandet av anmälningsplikten år 1999 har flera studier utförts gällande påverkan av tystnads- och anmälningsplikten på revisorns arbete. Tidigare studier av Thörner och Yohannes (2006) visade exempelvis på att de flesta revisorer är negativt inställda till anmälningsplikten. Detta påvisades ytterligare av Neman och Ohlsson (2006) med hjälp av en enkätundersökning, varav mer än hälften av deras respondenter var negativa till anmälningsplikten. Vidare visade samma undersökning att en majoritet krävde en hög bevisgrad innan man var villiga att bryta tystnadsplikten. Andra studier av Edman och Ericsson (2004) förklarade att den största effekten av anmälningsplikten inte var ett ökat antal rapporterade brott, utan snarare en minskning i tilliten och värdet av revisorns roll hos företagare.

Bergström *m fl* (2004) visade att tystnadsplikten länge varit djupt ingjuten hos en revisor, och att risken därför är mycket större att denne istället tar hänsyn till den ansedda tystnadsplikten vid upptäckten av ett bokföringsbrott. Den kanske mest intressanta undersökningen i vårt fall utfördes av Andersson och Buskas (2006). Med en avgränsning till staden Örebro genomförde de en kvalitativ undersökning där de diskuterade kring vilka faktorer som får en revisor att underlåta en anmälan, samt hur etik och moral påverkar beslutet. Deras resultat visar på att revisorns roll som rådgivare och bristande juridiska kunskaper samt lojaliteten till klienten leder till att denne, i en osäker situation, hellre friar än faller. Vidare visar deras intervjuresultat med representanter från två stora revisionsbyråer att stora byråer har en lägre tendens att göra en anmälan gentemot sina klienter.

1.4 Problemformulering

Då vi har funnit ett flertal tidigare studier om att anmälningsplikt och tystnadsplikt kan hamna i direkt kollision med varandra och skapa en konflikt hos revisorn har vi valt att särskilja oss genom att granska vilka faktorer som påverkar revisorns agerande i en sådan situation. Vidare avskiljer vi oss från andra studier genom att avgränsa oss till revisionsbyråer inom Jönköpings stad. Vi vill med hjälp av tillämpningsfall undersöka hur stor betydelse anmälningsplikten egentligen har när faktorer som etik och moral spelar en roll. Slutligen vill vi avväga dessa svar gentemot Andersson och Buskas (2006) resultat gällande antalet anmälningar i relation till storleken på revisionsbyrå för att se om detta har någon inverkan.

Det har trots allt inte gått många år sedan införandet av anmälningsplikten samtidigt som tystnadsplikten har varit en del av revisionsyrket under en längre tid. Det är intressant här att undersöka huruvida revisorn erhållit tillräcklig kunskap inom ramen för anmälningsplikt eller om resultat från tidigare studier kommer att gälla även i vår studie. Baserat på dessa fakta har vi utformat följande problem;

- Vilka faktorer påverkar revisorns agerande inför tillämpningen av anmälningsplikt och tystnadsplikt?

1.5 Syfte

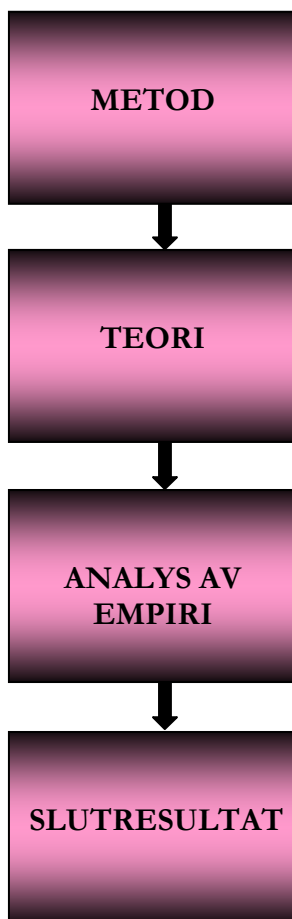
Vi vill undersöka vilka faktorer som har betydelse vid revisorns val mellan tystnadsplikt och anmälningsplikt och därmed dennes anmälningsbenägenhet. De faktorer som skall undersökas är i denna studie främst samband mellan ålder, kön, arbetslivserfarenhet samt byråstorlek i förhållande till problemet. Därtill även om etik och moral påverkar revisorns age-

rande och om den utbildning revisorn erhållit inom området är ytterligare faktorer som påverkar revisorns val och till följd därav dennes anmälningsbenägenhet.

1.6 Avgränsning

Studien är avgränsad till Jönköpings stad samt fem stora och fem små revisionsbyråer inom denna region. Vidare har vi bestämt oss för att rikta vår undersökning till både godkända och auktoriserade revisorer men även revisorsassistenter då dessa utgör ett betydligt antal på revisionsbyråerna. Vi har enbart riktat in oss på vad tystnadsplikt och anmälningsplikt har för inverkan på revisorn och dennes relation till klienten. Hur övriga intressenter berörs av denna konflikt är inte av någon större vikt i denna studie och berörs därför inte. För att få en så klar bild som möjligt av det svenska revisorsyrket har vi använt oss av svenska lagar och rekommendationer samt diverse litteratur.

1.7 Disposition



I kapitel två har vi tagit upp vilken metod vi valt. Vi har även diskuterat vår enkät, hur vi valt frågorna och de problem som uppstod vid insamlingen av våra empiriska data.

I det tredje kapitlet finns den relevanta teori vi funnit. Den ger en grund till vår analys samt belyser de undersökningar som gjorts av diverse forskare inom ämnet. Detta för att sätta in läsaren i ämnet samt för att sedan analysera empirin med hjälp av den.

I det fjärde kapitlet redovisar vi enkätsvaren och drar paralleller i mån om att analyserar dem. Vi applicerar den teoretiska referensramen som är relevant och på så sätt försöker uppfylla vårt syfte med studien.

Slutligen, i det femte kapitlet drar vi slutsatser om de upptäckter vi gjort när vi analyserat de empiriska data vi samlat in, samt besvarar vårt problemområde.

2 Metod

I följande kapitel framställs en beskrivning av studiens ansats samt vår vetenskapliga synsätt på problemet. Utöver detta syftar detta kapitel till att beskriva det tillvägagångssätt vi valt för att samla in vårt empiriska material samt anledningen till valet av denna.

2.1 Datainsamling

Studien har krävt att vi samlat in empirisk data. Detta har vi gjort med hjälp av förstahands, andrahands samt tredjehandskällor. Information från någon som själv deltagit i något eller ingår i något kallas för en förstahandskälla. En andrahandskälla är däremot information från någon som inte själv deltagit eller varit närvarande vid en händelse men har hört om det från andra. Många gånger får man inte ens ha tillgång till andrahandskällor utan får nöja sig med tredjehandskällor (Jacobsen, 2002).

I denna studie har vi utnyttjat samtliga källmetoder för att utöka vår kunskap inom problemområdet. Inom det ämnesområde vi valt finns det otaliga böcker och tidigare undersökningar att förfoga över. Lagstiftning, rättspraxis¹ samt institutionella källor² har varit till stor hjälp för att få en uppfattning om de skyldigheter som åligger revisorn. Detta för att sedan jämföra med den ståndpunkt revisorn vidtar i enkätundersökningen, speciellt i förhållande till tillämpningsfall.

Samtidigt har vi använt oss av tidigare undersökningar för att ta reda på vilka studier som gjorts inom ämnesområdet. Tidigare undersökningar användes dock mestadels för att jämföras med det egna resultatet, detta för en naturlig giltighetsprövning. Vidare gav artiklar samt Internet en inblick i vilka diskussioner som hålls i nuläget rörande ämnet. Det är grundläggande för att kunna skriva en bra uppsats att ha uppdaterad information. Dock måste andrahands- samt tredjehandskällor användas på ett kritiskt sätt då det finns en stor risk att dessa är skrivna med en bestämd och partisk vinkling. En personlig källa innebär således att en enskild individ står som avsändare vilket vidare är vår förstahandskälla. Förstahandskällor är i alla studier alltid att föredra då ingen annan hunnit göra en tolkning eller beskrivning av den information som avses (Jacobsen, 2002).

2.2 Tillvägagångssätt

För att kunna studera det problemområde vi valt behövs ett underlag i form av data samt information, det vill säga ”empiri” om den delen av verkligheten vi valt att granska. För att kunna närma sig den empiriska verkligheten kan man tillämpa tre angreppssätt; *deduktion, induktion och abduktion* (Patel och Davidson, 2003). Det deduktiva samt induktiva arbetssättet ligger närmast det angreppssätt vi valt och behandlas därför i stycket nedan.

Ett *deduktivt* arbetssätt innebär att man utifrån allmänna principer och befintliga teorier drar slutsatser om enskilda företeelser. Man bedömer hållbarheten på hypoteser som härleds från redan befintliga teorier genom hypotesprövning. Den befintliga teorin avgör vilken in-

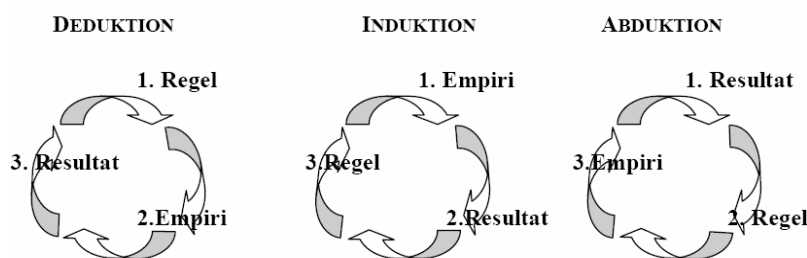
¹ En samling principer och beslut som domstolar och andra rättsbeslutande myndigheter författat för att täcka upp det som inte är tydligt i lagar. Det vill säga oskrivna lagar och sedvänjor (Bonniers Svenska Ordbok, 2006).

² Information som grundar sig på en grupp personer, förening eller organisation. Oklart vem avsändaren av informationen är eftersom det är ett kollektiv som står bakom den (Jacobsen, 2002).

formation som ska samlas in och hur man ska tolka denna information och slutligen hur man ska relatera resultaten till den befintliga teorin. Det *induktiva* arbetssättet kännetecknas av att man studerar ett forskningsobjekt utifrån den insamlade informationen och empirin och därefter formulerar en egen teori (Patel och Davidson, 2003).

Eftersom det induktiva arbetssättet innebar att studien skulle behöva påbörjas utan någon förankring i existerande teori kunde detta tillvägagångssätt inte vara tillämplig på denna studie. Vår undersökning utgick således från en deduktiv ansats. Vi fick via tidigare studier samt den litteratur vi hade tillgång till god kunskap om konflikten mellan tystnadsplikt och anmälningssplikt vilket medförde att vi mer eller mindre skulle kunna formulera egna hypoteser om hur vi trodde att revisorerna skulle agera vid tillämpningen av de fall de fick ta ställning till. Dessutom ville vi med denna studie dra slutsatser om det problem vi uppmärksammat med hjälp av den information vi samlat in. Vår avsikt var därför aldrig att formulera en egen teori inom ämnet. Däremot anser vi inte att tidigare teorier inom ämnesområdet avgör vilken information som skall samlas in utan snarare det utbud av litteratur vi haft tillgång till kring ämnet.

Vi har utfört en enkätundersökning där vi valt ut 50 revisorer för att studera deras benägenhet att anmäla brott samt förhållandet till tystnadsplikten. Utifrån den teoretiska information vi funnit för att studera de resultat vi erhållit från undersökningen har vi kunnat dra slutsatser om vårt problemområde. Fortfarande har vi inte formulerat en egen teori vilket det induktiva angreppssättet antyder, utan dragit slutsatser utifrån det deduktiva arbetssättet med utgångspunkt i den enkätundersökning vi genomfört.



Figur 1 – Källa: Hörte (1999), s.8

2.3 Undersöknings metod

Vid en undersökning bör författaren ta ställning till ett tillvägagångssätt för att samla in empiri. De ansatser som då finns att välja mellan är en ren kvalitativ eller kvantitativ undersökning. Vad som då lämpar sig att välja beror på sammanhanget. En ren kvantitativ ansats ger en snävare bild av verkligheten samt ett mindre flexibel upplägg men ett större bredd än en ren kvalitativ ansats. När man väljer denna ansats bearbetar man och strukturerar datainformation innan man gör insamlingen. Detta medför att undersökningen är styrande i fråga om den information respondenten kan ge. Vidare behandlar en ren kvantitativ insamling siffror och storlekar och försöker mäta dessa. Detta görs enklast via frågeformulär, postenkäter eller telefonintervjuer (Jacobsen, 2002).

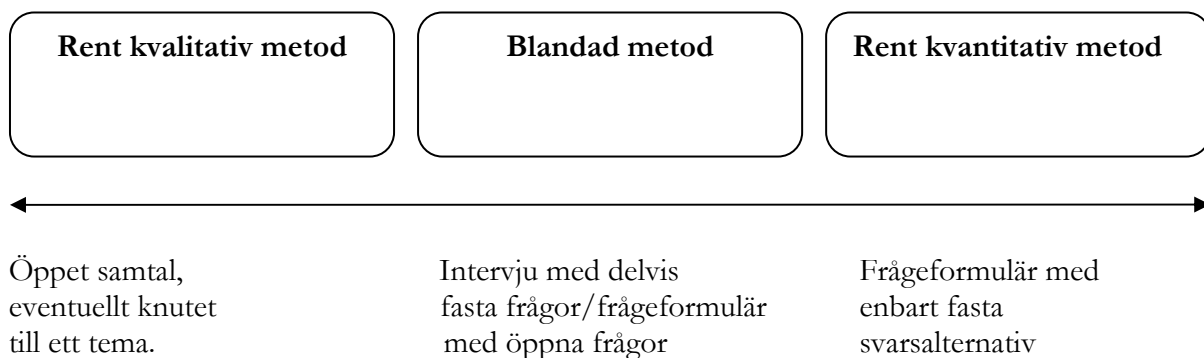
En ren kvalitativ ansats är en öppen metod där författaren inte styr eller påverkar den data som samlas in. Det är först efter inlämningen som informationen blir bearbetad och strukturerad. Detta för att få ett så relevant resultat av data som möjligt. En ren kvalitativ ansats

särskiljer sig på så sätt att den förmedlas i huvudsak via språk och handling vanligast via öppna intervjuer, grupp intervjuer samt observationer för att ge en liten flik av verkligheten (Jacobsen, 2002).

Båda metoder används för att samla in empiri och skiljer sig principiellt inte från varandra utan kompletterar istället varandra. Valet mellan dessa två ansatser grundar sig därför på strategi (Grønmo, 1996). Enligt Patton (1994) finns det både för- och nackdelar med den rena kvantitativa samt kvalitativa metoden, dock utesluter de inte varandra utan båda kan användas för samma studie. I många fall är båda typerna av data nödvändig (Glaser och Strauss, 1967). En studies angreppssätt kan därmed vara av blandad metod. Detta kan ges uttryck i en enkät med både öppna samt slutna frågor. Med öppna frågor menas sådana som respondenten kan besvara med egna ord. Slutna frågor har däremot givna svarsalternativ. Ett sådant tillvägagångssätt kan vara av kvantitativ natur med ett kvalitativt inslag. En blandad metod begränsar dessutom nackdelarna med varje metod (Jacobsen, 2002).

Ett problem som skall uppmärksammas vad gäller en ren kvalitativ metod är att man enbart kan nå ett fåtal personer och kan därför få problem med representation. Nackdelen med en ren kvantitativ metod är att undersökaren i förväg bestämmer vilka frågor som är viktiga att belysa och därmed styr studiens slutresultat (Jacobsen, 2002).

Vi har valt att uppnå vårt syfte med studien med hjälp av en enkätundersökning. Enkätutformningen består främst av slutna frågor men har även ett inslag av öppna svarsalternativ i och med tillämpningsfallen, där respondenterna har möjlighet att kommentera vad de anser om de fall de fått ta ställning till. Vår studie består således av en kvantitativ ansats med inslag av en blandad metod i och med tillämpningsfallen. Detta valde vi för att utnyttja fördelarna med båda metoderna. Därutöver ville vi utreda vad ett större antal revisorer ansåg om de tillämpningsfall vår enkät bestod av och detta kunde vi därför göra enklast via en kvantitativ metod med ett kvalitativt inslag.



Figur 2 – Källa: Jacobsen, 2002, "Kvalitativ och Kvantitativ metod som ändpunkter på en skala", s.139

2.4 Enkätundersökning

För vår undersökning valde vi att använda enkäter som ett verktyg för att nå vårt syfte, och målgruppen för vår undersökning stod sig till tio revisionsbyråer inom Jönköpings stad.

2.4.1 Utformning av enkät

Enkätens utformning börjar med enkla begrepp såsom ålder, kön, arbetslivserfarenhet och storlek på arbetsplatsen. Dessa ställdes för att jämföra och analysera om sådana faktorer påverkar revisorns anmälningsbenägenhet. Därefter följer frågeställningar avseende erfarenheter och vilken typ av revisor respondenten är; auktoriserad, godkänd eller revisorsassistent. Auktoriserade samt godkända revisorer är vår huvudgrupp, främst på grund av den erfarenhet de besitter. Vi insåg att många revisionsbyråer består av ett antal revisorsassistenter och valde därför att inräkna även dessa i vår undersökning. Vidare krävs kategorisvar såsom utbildning och sedan ombes respondenterna jämföra frågor rörande anmälnings- och tystnadsplikt för att få en klarare bild av dennes ståndpunkt. Slutligen används konkreta fall med inslag av moral och etik där både tystnadsplikt och anmälningsplikten har en roll. Dessa är utformade på så vis att revisorn inledningsvis får ta ställning till ett fall för att sedan gradera hur hög misstanke om brott han anser fallet avser samt hur benägen han är till att anmäla. Dessutom visas här hur vi brutit mot den kvantitativa metodens syfte att samla in standardiserad information genom att ha öppna svarsalternativ där revisorn får beskriva kortfattat vad han anser om varje fall. Detta för att inte sätta en gräns för vad den enskilde kan svara, samt för att vi i annat fall omöjligt skulle kunna få en överblick över alla tänkbara svarsalternativ. Dessa tillämpningsfall är i sin tur jämförbara med tidigare frågor i enkäten för att på så vis kunna följa respondentens åsikter gentemot ett mer verklighetstroget ställningstagande.

Tillämpningsfallen är direkt tagna ur *"Ekobrottsmyndigheten (EBM) - direktiv för vilka åtgärder en revisor ska vidta vid misstanke om brott"*, en rapport som innehåller klara riktlinjer om hur en revisor ska agera i sådana situationer. Rapporten innehåller 18 tillämpningsfall varav vi beslöt oss för att välja fyra. Det fanns en tanke med samtliga val.

Fallet A rör sig om en typisk situation där en anmälan skulle innebära förödande konsekvenser för en enskild näringsidkare och dennes familj. Här får revisorn ta ställning till den moraliska aspekten av sitt handlande. Fallet B valdes medvetet då situationen ej omfattas av anmälningsplikt. Detta för att kunna dra en slutsats om samtliga revisorer har erhållit tillräcklig utbildning för att notera detta. Fallet C innebär förödande konsekvenser för ett bolag vid en eventuell anmälan. Detta val gjordes för att kunna dra paralleller med fallet A vilket rörde sig om en enskild näringsidkare till skillnad från detta fall som innefattar ett bolag. Är storleken samt sympati faktorer som påverkar till att underlåta en anmälan? Slutligen bedömde vi fallet D som en otvivelaktig situation för en revisor, samt med ett större inslag av tystnadsplikt än övriga fall då en anmälan skulle innebära informationsläckage. Vi anser dock att samtliga fall har ett inslag av etik och moral utöver revisorns skyldighet till anmälningsplikt samt huvudregel; tystnadsplikt. Vidare utformades enkäterna med fyra svarsalternativ för att tvinga respondenten till att ta ställning. Vi känner därför att vi med hjälp av EBM:s riktlinjer för tillämpningsfallen samt revisorernas svar kan dra mer konkreta slutsatser för att representera en mer sanningsenlig undersökning.

2.4.2 Urval

Vi började enkätundersökningen med att välja ut revisionsbyråer inom Jönköpings stad. Urvalet blev fem stora samt fem små revisionsbyråer inom denna region. Stora företag är sådana som har mer än 200 anställda. Med de stora byråerna i vår undersökning menar vi de som ingår i "the Big Four", nämligen Öhrlings PricewaterhouseCoopers, Ernst & Young, KPMG och Deloitte. I denna kategorigrupp inkluderade vi även Lindebergs Grant Thornton då de trots allt ingår bland de mer kända revisionsbyråerna världen över. Urvalet

i denna grupp är inte slumpmässigt valt då dessa byråer är typiska för målgruppen i vår undersökning. Detta är snarare ett bekvämlighetsurval (Gunnarsson, 2005) då vi valt byråerna för deras enkla tillgänglighet och erkända kvalité inom yrket.

Att välja ut fem små revisionsbyråer var dock mer besvärligt då dessa inte ansåg sig ha tid. De små revisionsbyråerna i undersökningen skulle vara fristående med mindre än 20 anställda inom hela företaget. Vi beslöt oss därför för att utföra selektionen genom ett icke slumpmässigt telefonkatalogsurval (Gunnarsson, 2005). Vi började med att välja ut revisionsbyråer som var fristående och tillgängliga inom regionen för vår undersökning och ringde sedan upp dessa för ett deltagande i undersökningen. Denna metod användes till dess att vår målgrupp om fem fristående byråer med mindre än 20 anställda hade uppfyllts.

De slutliga fem revisionsbyråer inom denna kategorigrupp blev Brahe Revisionsbyrå AB, Redovisningshuset i Jönköping, Vista Revision AB, Dextra Revision AB och GLM Revision AB. Orsaken till vårt urval grundar sig på viljan att undersöka om det förekommer någon skillnad gällande revisorns agerande beroende på byråstorlek. Detta kommer vi sedan att ställa i förhållande till resultaten i tidigare studier av Anderson och Buskas (2006) gällande den bristande anmälningsbenägenheten hos stora revisionsbyråer. I strävan efter att minska antalet bortfall och få en sanningsenlig svarsfrekvens valde vi att ge respondenterna anonymitet. Det finns inga som helst indikationer på vem som har svarat på frågorna eller från vilken revisionsbyrå svaren kommer utan vi har endast tagit hänsyn till vilken byråstorlek resultaten kommer från. Den positiva sidan med enkäter till skillnad från intervjuer är det faktum att intervjueffekten undviks då respondenterna inte påverkas av den som ställer frågorna (Neman och Ohlsson, 2006). Dock är svarsfrekvensen ofta dålig då antalet bortfall är hög, speciellt om man använder sig av postenkäter. Detta undvek vi genom att dela ut samt hämta upp våra enkäter personligen från receptionerna och på så sätt minska antalet bortfall så mycket som möjligt. Därmed träffade vi aldrig respondenterna, utan hade enbart kontakt med reception eller studentansvarig.

Val av region för utförande av undersökningen blev rätt självklar då alla tre författare är bosatta inom området. När vi väl hade färdigställt listan med företagen ringde vi upp dessa och bokade en dag då vi kunde komma för att lämna av enkäterna. Det totala antalet enkäter slutade vid 50 stycken, fem till varje revisionsbyrå. Anledningen till att vi valde fem till antalet för varje byrå var för att vi ansåg det vara tillräckligt för att uppfylla vårt behov. Enkäterna delades ut under samma dag till samtliga revisionsbyråer, som fick sju dagar på sig för att svara på enkäten. Denna svarstid förlängdes dock för samtliga revisionsbyråer i ett försök att höja svarsfrekvensen. Enkäterna var, som redan nämnts, anonyma för att minska antalet respondenter som lämnade blanka svar så mycket som möjligt. Några övriga direktiv för vem som skulle fylla enkäterna gavs inte utan vi antog att de som jobbade på revisionsbyråerna var behöriga revisorer eller revisorsassistenter.

Vidare ändrade vi även utformningen från en typisk enkät i och med möjligheten att lösa verkliga fall i ett försök att öka respondenternas intresse. Detta kan anses vara mer tidskrävande samt att enkäten i sin helhet kan anses vara mer omfattande än andra studieenkäter med flersvarsalternativ, däremot ansåg vi att en sådan del även kunde vara av större intresse för respondenten att svara på än en samling typiska frågor vad gäller revisorsyrket. Dessutom är fallen av stor betydelse för vår studie då vi använder dessa som ett viktigt instrument för att kunna besvara vårt problem på ett mer verklighetsskildrande sätt.

2.4.3 Bortfallsanalys

Trots att vi delade ut våra enkäter samt hämtade upp dem personligen, gav respondenterna anonymitet samt ändrade layouten av enkäten till en mer ”intressant” uppställning kom vi inte undan bortfallen. Av de 50 utdelade enkäterna fick vi en retur på 44 %, det vill säga 22 stycken, varav 12 från de stora byråerna och resterande 10 från de små revisionsbyråerna. Det externa bortfallet (Wallén, 1996), vilket är antalet obesvarade enkäter, stod sig till 28 stycken av vilka 2 kom i retur helt obesvarade. När vi insåg att svarsfrekvensen skulle bli väldigt låg försökte vi finna ytterligare revisionsbyråer som ville delta vilket var förgäves. Ingen revisionsbyrå var villig att delta i ett sådant sent skede, och antalet revisionsbyråer i Jönköping kan nog anses vara begränsat.

Den slutliga svarsfrekvens kan anses som låg, men vi anser den vara tillräcklig för att kunna uppfylla vårt syfte och utföra en kvantitativ undersökning. Enligt Larsson (2004) kan bortfall undvikas genom en första telefonkontakt innan utdelningen följt av en andra kontakt med avsikt att fungera som en påminnelse. Utan egen kännedom följde vi Larssons (2004) metod som vår utdelningsmetod när vi kontaktade byråerna. Vi tog kontakt i första hand genom telefon för att sedan lämna av enkäterna. Detta följdes sedan upp en vecka senare av ännu ett telefonsamtal för att bekräfta revisorernas mottagning av enkäterna, detta skulle även betraktas som en påminnelse. Trots detta fick vi inga enkäter i retur inom tidsramen för utsatt datum. Detta följdes av ytterligare 1-2 telefonsamtal, beroende på revisionsbyrå, för en tidsbestämning till när enkäterna skulle hämtas upp. Flertalet av de utvalda byråerna beklagade sig över tiden det hade tagit för ett svar samt bristen på enkäter i retur, medan andra byråer endast förklarade att de inte hade besvarat enkäterna och att de inte hade några avsikter med att göra detta. Samtliga revisionsbyråerna sade sig ha en stor arbetsbörda i december månad i och med bokslut. Några specifika tendenser i bortfallet observerade vi inte, samtliga revisionsbyråer bidrog med några ifyllda enkäter var. En revisionsbyrå var dock till en början väldigt ovillig att delta efter att ha sett enkätfrågorna och menade att sådana frågor var känsliga inför konkurrenser samt ifråga om företagspolicy.

Den låga svarsfrekvensen resulterade även i att en analys av huruvida faktorer såsom kön, ålder samt arbetslivserfarenhet påverkar anmälningsbenägenheten inte var möjlig. De svar vi erhöll indikerade inte på några skillnader mellan dessa faktorer vilket vi tror kan bero just på den låga svarsfrekvensen. Trots det externa bortfallet som drabbade enkäterna var det interna bortfallet väldigt lågt (Wallén, 1996), det vill säga de som tog sig tiden att besvara vår enkät, besvarade varje fråga som förekom. Våra egna antaganden vad gäller bristen på svar lutar sig mest på respondenternas ointresse för undersökningen, samt brister i själva enkäten. Även om inga respondenter klagade över själva enkätfrågorna tror vi att vissa av dessa kan ha varit av känslig natur trots den anonymitet som gavs. Dessutom tror vi att vår enkät varit omfattande och därför begärt ett tidskrävande svar vilket revisorerna inte ansetts sig ha tid till. Jacobsen (2002) poängterar att ju mer tid och ju större insats en undersökning kräver desto lägre svarsprocent får man. Problemet härutöver var att vi ansåg samtliga enkätfrågor som direkt relevanta för vår studie och lade därför förtroende i att de revisionsbyråer som tackat ja till ett deltagande även skulle hålla sitt löfte.

2.4.4 Bearbetning av enkätsvar

De empiriska data vi samlade in med hjälp av enkäterna sammanställdes i ett Excel-dokument numeriskt, samt åskådliggjordes grafiskt med hjälp av stapeldiagram. Dessa återfinns i kapitel fyra i denna studie. Att våra data åskådliggjorts grafiskt anser vi vara till fördel för läsaren då denne både ser våra resultat översiktligt samt kan relatera till den närslut-

na texten. Majoriteten av enkätfrågorna har fyrsvarsalternativ, med en exkludering av ett ”vet ej” -alternativ. Detta var på grund av den höga risken att respondenterna skulle tendera att välja denna valmöjlighet om den fanns. Ett sådant alternativ gör det väldigt enkelt att komma vidare och avsluta enkäten på ett snabbare sätt. Anledningen till att vi valde fyra svarsalternativ, istället för det allmänt mer använda femsvarsalternativet, var för att undvika risken att respondenterna markerar sina svar i mittendelen av alternativen och därmed undviker att ta ställning. Detta hade lett till att de användbara data vi fick i retur sjunkit i betydelse, på grund av dess brist på information.

Då enkäten bestod av sex slutna frågor samt fyra tillämpningsfall där både slutna och öppna frågor ingick, bestämde vi oss för att sammanställa svaren baserat på respondenternas påtvingade ställningstagande. Eftersom respondenten endast hade fyra alternativ att välja mellan på varje fråga så innebar detta att svarsalternativen 2 och 3 fick hamna i samma kategori som 1 respektive 4. Detta medförde därför att om respondenten valde alternativ 2 på en fråga och alternativ 3 på en annan (se figur), bedömde vi det som att alternativ 2 lutade mest åt ”Inte alls” och därmed hamnade i denna grupp, medan alternativ 3 lutade åt ”Hög grad” och hamnade därför i denna grupp.

7. Enligt Ekobrottsmyndighetens statistik stod revisorerna endast för 4 % av totala antalet anmälningar under 2006. Att så få anmälningar kommer från revisorer beror på:

Revisorer har inte straffrättslig kompetens att identifiera ekonomisk brottslighet

Inte alls (1)	2	3	Hög grad (4)
---------------	---	---	--------------

Revisorer har kompetensen men prioriterar tystnadsplikt över anmälningsplikt

Inte alls (1)	2	3	Hög grad (4)
---------------	---	---	--------------

Figur 3 – Exempel på respondenternas svar från enkätundersökningen

2.5 Metodkritik

För vår studie lämpade sig en kvantitativ metod. Likväl finns det svagheter. En av dem är tidsaspekten (Jacobsen, 2002). Vår studie är aktuell i nuläget men dess resultat ändras som allt annat med tiden. Detta kan bekräftas genom att utgå från det faktum att antalet anmälningar ökat drastiskt under de senaste tre åren.

Vad gäller val av metod anser vi att vår enkätutformning skapat ytterligare klarhet om enskilda förhållanden. Då ett frågeformulär aldrig riktigt kan ge konkreta svar, anser vi att vår lösning bidragit till en djupare förklaring till den verklighet vi söker. Vi var till en början av den meningen att en enkätundersökning skulle bidra till bredd i vår studie. Däremot visade det sig vara svårare än beräknat att få samtliga revisorer att delta. Samtidigt kom vi till insikt att de tillämpningsfall enkäten innehöll var för tidskrävande för revisorn och dennes pressade schema. I ett sådant läge hade bokade intervjuer förmodligen varit att föredra. Vi hade undvikit bortfall samt erhållit ännu djupare svar. Hade vi dessutom skickat de frågor vi ville få besvarade samt tillämpningsfallen innan en intervju hade revisorn istället tvingats ta ställning och då varit mer förberedd inför mötet. Vi försökte därutöver minska vårt bortfall genom att upprätthålla kontakten med samtliga revisionsbyråer och påminna dem om den svarstid som utsatts, men detta var som tidigare nämnts förgäves.

2.5.1 Validitet

Undersökningar och resultat måste alltid minimera problem som validitet (giltighet). Så är fallet i både kvalitativa och kvantitativa studier där resultatet måste gå att lita på. Förr var det vanligast att använda validitetsmetoden endast inom kvantitativa metoder men numera används metoden mer frekvent även i kvalitativa metoder (Jacobsen, 2002). Enligt Silverman (1993) handlar validitet om att få svar på frågan om en enkät visat och genererat de resultat som var tänkt från början vilket även kallas bekräftbarhet. Jacobson (2000) menar att det finns många anledningar till att enkäter inte blir så givande för slutresultatet som var menat. Man måste fråga sig om frågorna varit rätt ställda, om frågorna ger svar på det studien skall ge svar på samt om frågorna bekräftar studiens slutresultat. Samtidigt måste författaren naturligtvis kritiskt pröva resultatet.

Vi har valt att validera var fråga för sig för att se om de bidrar till de svar och bekräftar det syfte som ansågs från början. Eftersom enkäten är vår förstahandskälla bedömer vi det viktigt att detta görs för att visa på giltigheten i vår studie och dess resultat.

Fråga	Varför	Validitet
Fråga 1, 3, 5	Anledningen till frågan om ålder, arbetslivserfarenhet samt arbetsstatus var att se om dessa påverkar anmälningsbenägenheten. Sådana faktorer kan bidra till längre och större kundkretsar samt möjligtvis ett starkare förtroende till revisorn.	Frågan blev inte relevant som vi från början tänkt då svarsfrekvensen blev låg. Validiteten är därför inte hög då resultatet inte användes genomgående.
Fråga 2	Motivet till frågan om kön är att se om kvinnor respektive män har samma handlingstagande vad gäller tystnadsplikt samt anmälningsplikt vid jämförelse av tillämpningsfallen.	Frågan blev inte relevant då svarsfrekvensen blev låg. Validiteten är därför inte hög då svarsresultatet inte användes.
Fråga 4	Denna fråga tillämpades för att särskilja de stora revisionsbyråerna från de små, i mån om att analysera huruvida handlingssättet i fråga om tystnadsplikt samt anmälningsplikt differentierar i relation till storlek.	Frågeställning är väldigt väsentlig för vår undersökning och har därmed hög validitet.
Fråga 6	Följande fråga är central för vår problemställning.	Denna fråga bekräftar att relationen till klienten har betydelse för revisorns val mellan tystnadsplikt och anmälningsplikt och har därför hög validitet.
Fråga 7	Med anledning om att undersöka huruvida revisorn anser sig vara tillräckligt kompetent till att avgöra för brottsmisstanke.	Vi anser att denna fråga har hög validitet, då svaret bekräftar revisorns värdering av den lagstadgade anmälningsplikten. Menar denne att han inte har kompetens bör han heller inte vara anmälningsbenägen.

Fråga 8	Intresse låg i att undersöka ifall revisorn har erhållit tillräckligt kunskap i förhållande till anmälningsplikten för att överhuvudtaget ta en trovärdig ställning till tillämpningsfallen.	Hög validitet, då frågan bekräftar om utbildning påverkar revisorns kompetens att avgöra om brott föreligger.
Fråga 9	Med denna fråga ville vi undersöka om revisorn har en tendens att kräva för hög bevisgrad innan han vänder sig till åklagare.	Revisorns krav på bevis visar dennes förhållande till tystnadsplikt samt anmälningsplikt, och därmed dennes anmälningsbenägenheten. Däremot kan procentgrad som i detta fall vara svårt att applicera. Frågan har dock hög validitet.
Fråga 10	Frekvensen av praktisk användning av anmälningsplikten speglar hur väsentlig denna fråga är för revisorn i sin yrkesroll.	Hög validitet. Detta visar hur många av respondenterna som ställts inför dilemmat att anmäla och visar därpå hur förekommande det är i revisorns vardag.
Fråga 11	Detta är en betydelsefull fråga. Här får revisorn ta en konkret ställning till valet mellan tystnadsplikt eller anmälningsplikt.	Valet mellan dessa förklarar revisorns synsätt samt svar i tillämpningsfallen och är det som många av våra andra frågor indirekt leder till att få svar på, vilket därtill medför en hög validitet till denna undersökning.
Tillämpningsfall	För att få en praktisk syn på revisorns ställningstagande vid uppkomst av brott.	Med hjälp av dessa fall försöker vi avgöra om revisorn agerar som han bör enligt Ekobrottsmyndighetens riktlinjer för åtgärder vid misstanke om brott. Svaren på dessa fall hoppas vi bekräftar om det vi sett i övriga frågor samt i teorin stämmer överens med verklighetstrogna fall.

2.5.2 Reliabilitet

Ytterligare faktorer som bör undersökas enligt Jacobsen (2002) är om resultatet är tillförlitligt, eller med andra ord trovärdigt. Detta undersöks genom en kontroll av faktorer utanför studien som kan påverka enkätens svar och om undersökaren inverkar på de personer som undersöks eller om relationen mellan enkätfrågorna har någon påverkan.

I vår enkätundersökning anser vi reliabiliteten vara relativt hög. Enkäten delades ut till revisorer som är representativa för hela sin yrkesgrupp. Dessa diversifierades i åldersgrupper, kön, arbetslivserfarenhet och storlek på revisionsbyråer, dock med samtliga arbetande i Jönköpings stad. Vidare har vi även ställt somliga enkätfrågor på så vis att svaren oftast hänger ihop, för att undvika missuppfattning från respondenten eller tankar om vinkling (Jacobsen, 2002). Detta framgår exempelvis under frågan om utbildning i förhållande till kompetens (fråga sju och åtta i enkäten).

Då vi gav lika många enkäter till varje revisionsbyrå finns risken att respondenterna fyllt i enkäterna tillsammans och på så sätt diskuterat svaren och därmed påverkats till det svar de

fyllt i. Vi fann emellertid inga tecken på några sådana tendenser i de enkätsvar vi fick in. Dock kan detta för övrigt influera resultatet och göra det mer enhetligt än vad det i verkligheten är och därmed göra studien något missvisade. För att försöka undvika en sådan incident delade vi ut ett maximalt antal om fem enkäter till varje revisionsbyrå. Ett annat problem vi noterat kan vara det faktum att revisorn har tillgång till FAR samt lagboken och därför vid tillämpningsfallen slår upp vilka åtgärder som bör vidtas istället för att föra ett eget resonemang utifrån den erfarenhet samt utbildning som erhållits. Ytterligare problem som kan påverka resultatet är revisionsyrkets dynamiska miljö, och revisorernas dyrbara tid. Respondenten kan känna att denne inte har den tid som krävs för att besvara enkätens frågor utförligt, med följd av att undersökningen blir besvarad i brådska med svaga svar som utgång. Detta hoppades vi kunna undvika genom kortare inledningsfrågor med svarsalternativ vilka inte kräver någon längre tid. För övrigt anser vi att enkätfrågorna är klara och tydliga, samt indicerar på en seriös undersökning. Reliabiliteten är därför hög då svaren blir trovärdiga (Jacobsen, 2002).

2.6 Källkritik

För att en studie skall vara trovärdig bör författaren ha gjort en bedömning av källans kvalitet. Vidare blir därför studiens giltighet starkt påverkad av de källor man använder sig av. Svårigheten blir därmed att få tillgång till de källor som ger riktig information. Riktig information kan endast de som har närhet till det området som studien berör ge och allra bäst information ger därför förstahandskällor. Desto längre från original källan som den använda källan ligger ju fler influenser har påverkat dess författare och därmed resultatet (Jacobsen, 2002).

Att kontrollera om de undersökta talar sanning är svårt. Man bör vara medveten om att de källor man använder sig av medvetet kan lämna oriktig information. Sådana problem har större tendens att förekomma om studien berör tabubelagda och känsliga ämnen, speciellt om dessa gränsar till lagbrott. Ett känt följdproblem av detta kan vara att respondenten vill ge ett socialt korrekt intryck trots att forskaren är okänd för denne (Miles och Huberman, 1994). Därför bör en undersökning aldrig förlita sig på endast en enda källa. Detta är dock inte tillräckligt för att maximera sanningshalten utan källorna måste även vara oberoende av varandra. Då kan källorna istället kontrolleras mot varandra och felaktigheter upptäckas. För att få fram en djupgående beskrivning av fenomenet är därför källornas oberoende nödvändig (Jacobsen 2002).

Vid en undersökning har insamlaren inte tid att utforska alla aspekter av det som sker omkring honom och försöker därför pressa in sin egen verklighetsuppfattning i verkligheten. Denna partiska verklighetsuppfattning förändras inte förrän en utomstående granskar vår verklighet och ger oss en annan synvinkel. För att upptäcka dessa perceptioner kan man jämföra sin egen slutsats mot andra undersökare och undersökningar. Ju mer resultaten stämmer överens trots olika metodval desto högre blir giltighetsgraden för studien. Däremot kan man inte dra den slutsatsen att den egna undersökningen därför är sann (Jacobsen, 2002).

I vår studie har vi använt oss av första-, andra- och tredjehandskällor. Vår förstahandskälla har bestått av de revisorer som besvarat vår enkät. Revisorerna har i sin yrkesroll en stor närhet till vårt problemområde och används därför som vår primärkälla. De andrahandskällor vi har valt har främst bestått av lagböcker, rättspraxis samt institutionella källor. Därtill bör nämnas att tillämpningsfallen från Ekobrottsmyndigheten inte kan ge svar på hur revisorn skulle ha agerat om det rörde sig om dennes egen klient. Tillämpningsfallen användes

dock som en form av experiment i ett försök att få en så pass verklighetstrogen bild som möjligt. Samtidigt kan Ekobrottsmyndighetens roll i detta sammanhang ifrågasättas då de inte alltid behöver vara opartiska eller realistiska i sådana kontexter, eftersom de sannolikt prioriterar anmälningsplikten. Vi har även använt oss av litteratur som baserat sig på en samling tidigare studier och forskningsmaterial, vilket därför skall betraktas som tredjehandskällor.

Det problem vi tidigare påpekat, angående människors behov av att vara socialt korrekta i forskningssammanhang har vi i denna studie också uppmärksammat. Eftersom vår studie ligger i riskzonen för detta då den berör lagbrott har vi erbjudit respondenterna anonymitet. För att öka sanningshalten av våra primärdata har vi vidtagit ytterligare åtgärder såsom att använda ett flertal källor vars korrekthet kan jämföras med varandra. Även när det gäller andrahandskällorna har vi beaktat detta genom att utgå från lagstiftning, rättspraxis samt institutionella källor. Dessa källor har inget vinstsyfte i att vara osanningsenliga. För att pröva giltigheten i vår studie har vi jämfört våra slutresultat med tidigare undersökningar inom samma område för att undvika en skev verklighetsuppfattning.

3 Teoretisk referensram

Detta kapitel syftar till att ge en närmare inblick i revisorns yrkesroll samt de regler och skyldigheter som åligger honom och därtill även det etiska ställningstagandet som följs av detta. En närmare inblick ges i revisorns handlingsplan vid brottsmisstanke och de rekvisit som denne skall vidta vid en eventuell anmälan, samt i den utbildning revisorer erhåller om anmälningsplikten.

3.1 Revisorns roll

Enligt ABL måste alla aktiebolag ha minst en revisor (ABL 9 kap 1 §). Dennes uppgift är framför allt att granska bolagets årsredovisning och bokföring samt styrelsen och den verkställande direktörens förvaltning (ABL 9 kap 3 §). För att kunna göra detta krävs insyn i alla företagets ekonomiska dokument och övrig relevant information. Med hjälp av sådan information ska revisorn upptäcka eventuella oegentligheter och fel. Användningen av en revisor som har väsentlig kunskap och dessutom förhåller sig objektiv till företaget är därför nödvändig. Att kunna avskilja de som äger företaget från dem som övervakar den är viktigt. Finns inte det är risken att företagsledningen systematisk strävar efter att maximera privata vinster och inte se till bolagets bästa (Fant, 1994). Revisorn ska också efter varje räkenskaps år lämna in en revisionsberättelse till bolagsstämman (ABL 9 kap 5 §). I samband med att revisionen lämnas in skall revisorn till styrelsen och den verkställande direktören framställa de anmärkningar och göra de påpekande som följer av god redovisnings sed (ABL 9 kap 6 §).

En revisor skall granska företagets ekonomi och administration för att se till att den är utförd på ett korrekt sätt. Revisorn skall sedan i sin revisionsberättelse bekräfta att granskningen faktiskt är gjord samt tillkännage det resultat han erhållit. Genom revisionsberättelsen ska intressenterna få en överblick om bolagets ekonomiska situation. Revisorn har två områden att kontrollera, bolagets redovisning samt förvaltning. Redovisningen, som är företagets ekonomi i siffror skall kontrolleras av revisorn så att balansräkningen och resultaträkningen stämmer, att alla intäkter och kostnader finns och att dess summa är riktig men även att skatter, moms och andra avgifter är korrekta och betalade (Lundén, 2005). Revisorn bör fokusera på att studera de huvudsakliga och extra riskfyllda posterna som exempelvis skulder, avgifter, större inköp och avskrivningar. Dessa varierar mellan bolag beroende på dess storlek och aktiviteter. Viktigt är att se till ett bolagets föregående års siffror, budget och prestationer. Kanske också jämföra med andra liknande bolag eller verksamhetstrender och analysera huruvida de siffror som förekommit är rimliga (Lundén, 2005).

Revisorn ska också granska bolagets förvaltning som exempelvis att besluten har fattats på rätt sätt. Bolagets rutiner och system vad gäller vanliga uppdrag och hantering av pengar är ett annat kritiskt område för granskning. Avtal som ingås måste även de granskas så att de är formellt regelrätt ingångna och att bolaget uppfyller sin del av det. Bolagsstämmor, möten och liknande ska hållas med jämna mellanrum. Formellt riktiga protokoll och dylikt är också viktigt i informationsbevarande syfte för att revisorn skall kunna utföra sitt arbete. Bolaget ska se till att en budget föreslås och att sedan en relevant uppföljning och utvärdering av den sker (Lundén, 2005). Nödvändigt är att revisorn har en förebyggande och preventiv funktion. Bolaget ska veta om att de kontrolleras och därmed känna press att sköta sin bokföring på rätt sätt. Revisorn ska upplevas som en granskare som övervakar snarare än en anställd. Chansen för att revisorn ska övertygas att se mellan fingrarna eller ”hjälpa till” vid ekonomiska problem får helt enkelt inte existera (Lundén, 2005).

Moberg (2006) poängterar vikten av att revisorn är oberoende för att granskningen ska vara av värde. Denne får inte ha något eller någon som förbinder sig till bolaget då detta kan hindra och skada revisorns trovärdighet. Om detta inte följs kan det finnas risk att det handlar om självgranskning vilket inte är tolererat. Dessutom måste revisorn hålla ett självständigt förhållande till intressenterna. I FARs yrkesetiska regler tas detta upp och det fastställs att en ledamot skall utföra samtliga uppdrag med integritet och vara objektiv i sitt ställningstagande. Utlåtande uppdrag ska därtill utföras med opartiskhet och självständighet.

Sedan anmälningsplikten infördes 1999 har lagändringen menar Moberg (2006) medfört en positiv förändring eftersom revisorn ska ta hänsyn till alla intressenter såsom klienter, anställda, kreditgivare och aktieägarna och kan med stöd av anmälningsplikten därför effektivt agera. Enligt Torp (2007) är dock revisorns roll som brottsförebyggare negativt mottagen i yrkeskåren. De första åren efter införandet av anmälningsplikten anmäldes inte många fall av brott men de senaste årens statistik visar att många revisorer har ändrat uppfattning. Detta påvisar Torp (2007) beror till viss del på att revisorerna till en början befarade att klienterna skulle bli ovilliga att lämna den information som krävs för att kunna genomföra en granskning. Detta har dock visat sig inte vara fallet och nu anmäls istället betydligt fler brott. En annan förklaring till viljan att anmäla menar Torp (2007) beror på att revisorerna accepterat att det är dessa spelregler som gäller i rättssamhället. Nedan visas hur antalet anmälningar från revisorer ökat alltsedan införandet av anmälningsplikten.

ÅR	ANTAL ANMÄLNINGAR
2006	321
2005	229
2004	101
2003	41

Figur 4 – Källa: Civilekonomen 4/2007, s.17

3.2 Revisorns plikt

Förväxlingar förekommer i fråga om de två begreppen: ”god revisorssed” samt ”god revisionsed”. Gemensamt för båda begreppen är att de har en juridisk innebörd för utfyllnad av explicita lagregler (Cassel, 1996).

Yrket som revisor bygger på förtroende. Ur ett etiskt perspektiv innebär god revisorssed att revisorn handlar så att han är värd det förtroendet. Särskilt då klientens förtroende är en nödvändig förutsättning för att revisorn skall erhålla den information han behöver för att utöva sitt arbete. För att förtroendet mellan revisorn och dennes klient ska vara möjlig bör grundkraven för ett sådant förtroende vara uppfyllda; kompetens, oberoende samt tystnadsplikt (Cassel, 1996). Att iaktta god revisorssed är lagstadgat. Revisorn är i sin yrkesroll dock skyldig till att inte begränsa sig enbart till det egentliga revisionsuppdraget, utan tillämpa god revisorssed på hela dennes yrkesverksamhet, såsom rådgivning och skattefrågor. FAR SRS kvalitetskontroll och Revisornämndens tillsynsverksamhet slår vakt om efterlevnaden av god revisorssed (FAR SRS).

God revisions sed är å andra sidan liktydigt med god revisionskvalitet. En god revisionskvalitet uppnås genom att praktisera en god sed bland erfarna revisorer och visa ett professionellt omdöme samt stor integritet, men även genom tillräckligt högtstående normering samt efterlevnaden av denna (Fant, 1994). I enlighet med prop. 1997/98:99 ska revision utföras enligt god revisions sed. Enligt Cassel, (1996) innebär god revisions sed att en revisor med grundval i begreppen ”risk” och ”väsentlighet” och med användning av professionella revisionsmetoder skaffat sig skäligt underlag för sina uttalanden som revisor. Vidare används begreppet ”god revisions sed” i de olika regelverk som styr revisorers yrkesmässiga sätt att utföra sina arbetsuppgifter.

ABL ger således ingen detaljerad föreskrift i fråga om omfattningen samt inriktningen av den goda revisions sedens granskning, av den orsaken att revisionens utbredning aldrig kan göras fullständig (Moberg, 2003). Samtidigt anpassas revisionen allt efter företagets skiftande förhållande, samhällsliga förändringar samt efter den utveckling som sker av teori och rättspraxis, vilket vidare förändrar innebörden av god revisions sed (Moberg, 2003). Detta förutsätter att det regelverk som definierar begreppet samt de som garanterar efterlevnaden av god revisions sed bevarar förtroendet till revisionen och efterrättelsen av god revisions sed på ett betryggande sätt så att de kontraktsparter som har intresse av och förlitar sig på revisionen uppfattar den som tillräcklig (Fant, 1994). Enligt 3 § Revisionslagen har Revisorsnämnden således ett uttalat ansvar för att god revisions sed utvecklas på ett ändamålsenligt sätt.

3.2.1 Tystnadsplikt

En revisor har tystnadsplikt enligt ABL, Revisionslagen och Revisorslagen. Även FAR och andra redovisnings praxis och policys såsom god revisors sed tar upp ämnet för vägledning. I svensk lagstiftning står det att revisorn inte får lämna sådana upplysningar som denne får i yrkesutövandet till obehöriga om det kan vara till skada för bolaget (ABL 9 kap 41 §, Revisionslagen 35 §, Revisorslagen 26 §). Om dessa lagar följs är det enbart det som revisorn skriver i sin revisionsberättelse som kan läsas av obehöriga.

3.2.1.1 Tystnadspliktens viktiga roll

Lundén (2005) poängterar att en av de viktigaste rollerna som revisorn har är att ge trovärdighet åt bolagets bokföring. Rapporter, granskningar, årsredovisningar och revisionsberättelser är företagets intressenters beslutsunderlag och måste därför vara tillförlitliga. Enligt FAR är tystnadsplikten väsentlig och nödvändig då revisorn måste få ta del av all företagsinformation för att kunna utföra sitt arbete trovärdigt. Företaget måste ha absolut förtroende om att denna information inte förs vidare av revisorn utan enbart används för att granska företagets bokföring. Därtill förhindrar det också revisorn att utnyttja och använda informationen till privat fördel. Tystnadsplikten upphör inte när ärendet är klart utan är enligt god revisions sed fortlöpande.

När prop. 1998/99:19 om anmälningsplikten blev antagen begränsades tystnadsplikten. Före denna lagändring fick revisorn inte på eget initiativ lämna uppgifter till vare sig polis eller åklagare, om det skulle medföra skada för bolaget. Tystnadsplikten kan dock ge revisorn problem. Den hindrar revisorn från att försvara sig om kritik eller annan svår situation uppstår. Om en revisor skulle bryta mot tystnadsplikten blir denne enligt ABL SFS 2005:551 ersättningskyldig för alla bevisade ekonomiska förluster som den inträffade händelsen orsakat.

3.2.2 Anmälningssplikt

I ABL (9 kap 42-43 § §) och Revisionslagen (36 §) stadgas den anmälningssplikt som en revisor är skyldig att följa. Ytterligare källor i ämnet är bland annat FAR och övrigt redovisningspraxis samt policys. Revisorns funktion i brottsbekämpningen har ökat och intensifierats sedan ekonomisk brottslighet kommit alltmer i fokus. Den 1 januari 1999 lade man till proposition 1998/99:19 i ABL som kom att ålägga revisorn en förpliktelse att göra en anmälan till åklagare vid misstanke om brott. Före lagändringen hade revisorn inget ansvar att göra en anmälan till vare sig polis eller åklagare om sådana misstankar förelåg. Denne kunde då inte mer än påpeka och framhäva sina iakttagelser och upptäckter i revisionsberättelsen eller under den löpande granskningen rapportera till styrelsen om sina observationer. Man påpekar dock att lagen inte ändrat revisorns roll till att bli straffrättslig utan att anmälningssplikten skall användas som ett redskap i revisorns arbete för att eliminera oegentligheter i bolaget. Detta menar man är till både intressenter och bolagets fördel.

Revisorn ska enligt FARs vägledningar uppmärksamma risken för att det kan finnas grundläggande felaktig fakta i årsredovisningen till följd av oegentligheter eller fel. Oegentligheter syftar här på medvetna brott och manipulering av årsredovisningen medan fel syftar på omedvetna fel och misstag, kanske på grund av bristande kunskaper i bokföring (Dahlquist och Holmquist, 2004).

Med anledning av två egenskaper som revisorn innehar är det lämpligt för denne att utöva anmälningssplikt. Först och främst har en revisor stor insyn och kunskap om företagets ekonomiska situation. Därtill har revisorn en extern roll och därför torde risken vara mindre för partiskhet. Det är också på grund av detta som revisorn är en av de personer som har störst chans att upptäcka och därmed avhjälpa brott. Anmälningssplikten innebär att revisorn har genomgripande skyldigheter att anmäla, vidta handling och lämna information om upptäckt eller misstanke om brott har skett. Att underrätta bolaget om det finns brister och fel i bokföringen, internt så väl som externt är en viktig del av revisorns uppgifter. Görs detta i tid under den löpande kontrollen kan brott förhindras och upptäckas innan de satts i verk. Bolaget besparas i sådana fall problem med rättvisan (Dahlquist och Holmquist, 2004).

Därutöver måste det misstänkta brottet ske inom ramen för bolagets verksamhet (ABL 9 kap 42 §). Personliga olagliga handlingar gjorda utanför bolagets gräns är således inte medräknade. Anmälningssplikten för revisorn gäller bara om det kan misstänkas att styrelseledamöter och verkställande direktören begår eller är misstänkta för att begå brott (ABL 9 kap 42 §). Är det övriga anställda eller särskild firmatecknare ska misstanken om brott anmälas till styrelse eller verkställande direktör genom den vanliga löpande rapporteringen. Revisorn är enligt ABL endast skyldig att agera vid vissa brott. Ett ytterligare krav är att brottet ska vara fullbordat. Försök till brott eller brottsförebereelser tas inte upp i lagen. Sådana brott som är lagstadgade i Brottsbalken och som revisorn därför skall ta ställning till är följande:

9 kap 1, 3 § §	Bedrägeri och grovt bedrägeri
9 kap 6a, 9 § §	Penninghäleri och svindleri
10 kap 1, 3 § §	Förskingring och grov förskingring
10 kap 4, 5 §	Olovligt förfogande och trolöshet mot huvudman
17 kap 7 §	Bestickning

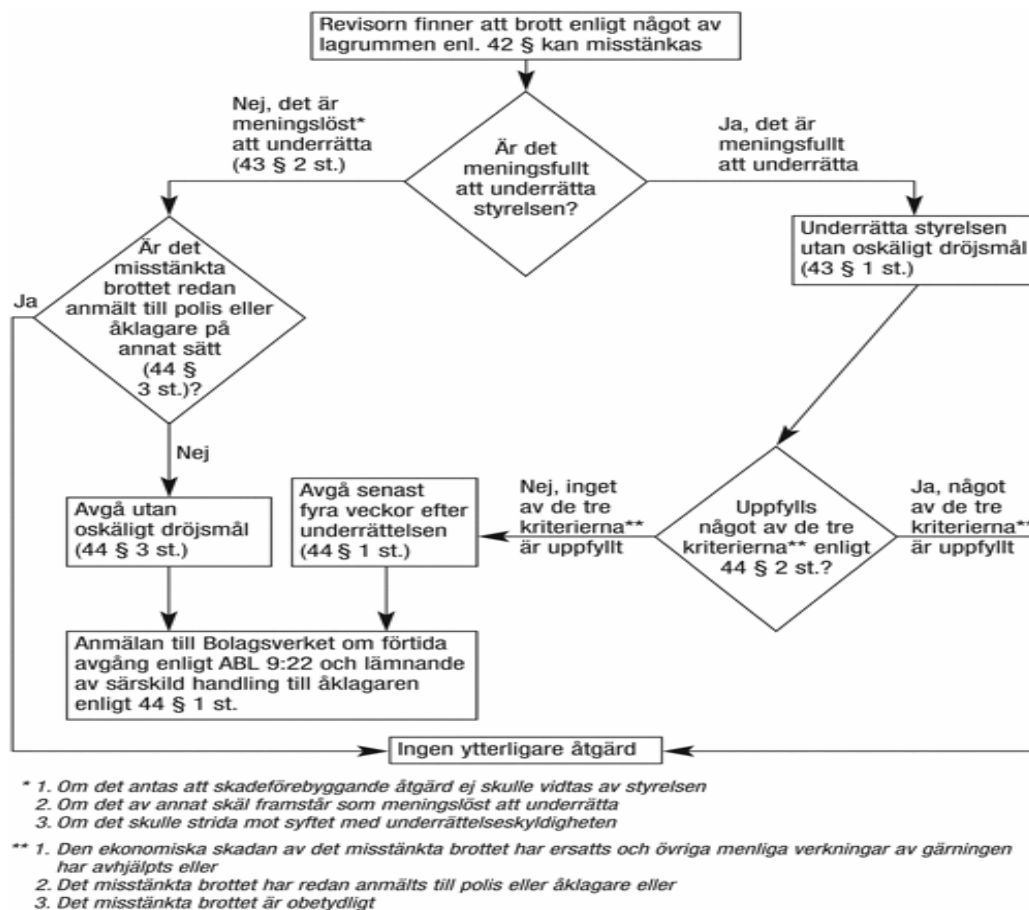
3.2.3 Utbildning om anmälningssplikt

För att bli kompetent att avgöra om en anmälning är befogad eller inte samt för att kunna utföra en anmälning rent praktiskt krävs en utbildning inom området. För att juridiskt kunna avgöra för rekvisiten som skall uppfyllas krävs en viss kunskap även inom det juridiska området. Enligt den undersökning som utförts av Holmström och Franzén (2005) har många revisorer en sådan utbildning inom både stora och små revisionsbyråer. Dock skiljer sig anordnarna av utbildningen åt. Bland de små revisionsbyråerna är utbildningen nästan uteslutande anordnad av externa källor, såsom exempelvis FAR och SRS. I motsats till de små revisionsbyråerna arrangerar den övervägande majoriteten av de stora revisionsbyråerna utbildning om anmälningssplikt internt inom bolaget. Samma undersökning av Holmström och Franzén (2005) visar att majoriteten av revisorerna inte anser sig ha kompetens för att identifiera ekobrott. Därav är författarna av den slutsatsen att det är den utbildning som revisorerna erhållit som inte givit dem den kompetens de behöver för att genomföra en sådan bedömning.

3.2.4 Revisorns handlingsplan vid misstanke av brott

Det första revisorn ska göra vid misstanke om brott är att avgöra om det ska anmälas till styrelsen. Om revisorn anser att det är meningsfullt att informera styrelsen om brottet gör denne så. Om styrelsen inte skulle vidta några skadeförebyggande åtgärder med anledning av underrättelse eller om en underrättelse av annat skäl framstår som meningslös behövs ingen anmälan göras (ABL 9 kap 43 § 2st). Andra anledningar till att inte underrätta styrelsen är om brottet är väldigt litet och obetydligt ur bolagsekonomisk synvinkel. Handlingar som är oansenliga och som inte påverkar aktieägare och fordringsägare behöver inte heller anmälas även om de är brottsliga.

Problemet för revisorn kan ju dock vara att dra gränsen för var ”oansenlig handling” går. Är ett brott någonsin obetydligt? En styrelseledamot eller verkställande direktör borde inte få begå bedrägeri, förskingring eller olovligt förfogande av små belopp. Revisorer innehar en förtroendeställning och ett sådant beteende skulle inte tolereras av företagets kunder och intressenter. Även om det skulle vara lagligt tillåtet är ett sådant uppträdande inte moraliskt accepterat. Revisorn måste här istället agera med stöd av god revisorssed (Dahlquist och Holmquist, 2004). Efter inlämnande av anmälan har revisorn fyra veckor på sig att avgå och då även underrätta åklagaren om fallet (se modell nedan). Denne behöver dock inte avgå eller informera åklagaren om den ekonomiska skadan har ersatts och andra negativa verkningar avhjälpats eller om brottet redan har anmälts och brottet är obetydligt (ABL 9 kap 44 §).



Figur 5 – Källa: FARs Samlingsvolym, Del 2 (2007), s.581

3.2.5 Revisorns skyldigheter vid brottsmisstanke

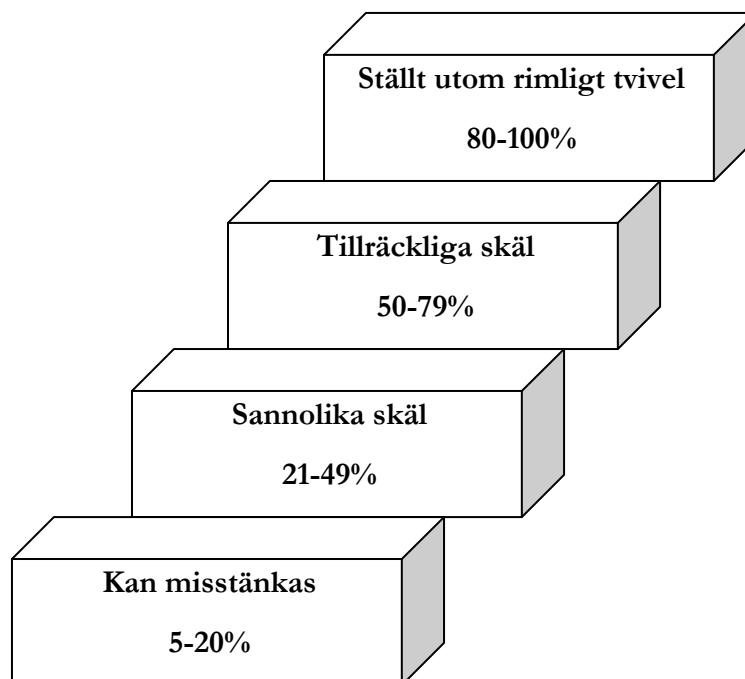
När brottet är anmält till åklagaren är revisorn skyldig att lämna medrevisor, ny revisor och, om företaget har försatts i konkurs, konkursförvaltaren de upplysningar som behövs om företagets angelägenheter. Revisorn är dessutom skyldig att på begäran lämna upplysningar om företagets angelägenheter till undersökningsledaren under förundersökning i brottmål (Revisionslagen 36 § 2st).

Ersättningsskyldig kan revisorn bli om denne anmäler oegentlig information som leder till skada för bolaget. En revisor som uppsåtligt eller av oaktsamhet skadar företaget skall därför ersätta skadan (Revisionslagen 37 §). Naturligtvis kan ingen tvinga en revisor att begå brottsliga handlingar. Bolaget kan inte ens få denne att bryta mot god revisorssed men revisorn ska däremot följa bolagsstämmans anvisningar, om de inte strider mot lag, bolagsordning eller god redovisningssed (ABL 9 kap 4 §).

3.2.6 Rekvisitet ”Skälig misstanke”

Vad innebär rekvisitetet ”skälig misstanke”? Det finns ingen lag som stadgar betydelsen av detta, vilket försvårar tolkningen. För att tyda innebörden av rekvisitetet ”skälig misstanke” skall man istället vända sig till EBMs riktlinjer samt rättspraxis. Enligt EBM är det dock svårt att göra en konkret tolkning av detta rekvisit vilket därför är anledningen till att den tenderar att tolkas olika beroende på situationen. De riktlinjer som finns brukar för enkel-

hetens skull kallas för "Misstanketrappan" där misstankegraden ökar ju högre upp man ställs.



Figur 6 – Källa: Misstanketrappan, Ekobrottsmyndighetens Rapport, 2004:3, s.8

Enligt rättspraxis samt EBMs riktlinjer skall en anmälan lämnas in till åklagare och förundersökning genomföras redan vid första steget "Kan misstänkas" av trappan. Däremot skall man under rättsprocessens gång ha ökat bevisgraden till att ett brott föreligger "utom rimligt tvivel" för att en fällande dom skall vara aktuell. Upptäcks emellertid inga bevis läggs förundersökningen ner. Därför kan det vara väldigt problematiskt för en revisor att bedöma när man nått en tillräckligt hög bevisgrad för att en anmälan juridiskt sätt skall leda till en fällande dom.

Detta kan vara en anledning till att revisorn kräver betydligt mer än vad EBMs riktlinjer ställer upp (Ekobrottsmyndigheten, 2007). En orsak till att revisorn kräver en sådan hög bevisgrad kan bero på att revisorn jobbar med bolag i drift (till skillnad från exempelvis konkursförvaltaren) och därför måste ta hänsyn till de intressenter som kan komma till skada även om det inte skulle medföra en fällande dom. Ytterligare en grund kan vara att revisorn är van vid att det behövs en betydligt högre misstankegrad. Om denne ska lämna in en oren revisionsberättelse krävs nästan total säkerhet. En revisor kan även underlåta en anmälan för att denne har en personlig relation till företagsledningen vilket å ena sidan är positivt för att tillhandhålla ett bra informationsflöde men kan vara förödande för revisorns oberoende. Ännu ett motiv kan vara att revisorn får ett minskat förtroende och till och med hotas med stämning av klienterna om anmälan inte är korrekt. Det kan även vara så att revisorn helt enkelt saknar juridisk kompetens och rättspraxis är otillräcklig för att kunna avgöra vad som menas med "Kan misstänkas" vilket därtill kan bidra ytterligare till revisorns osäkerhet (Ljung och Stetler, 2000).

3.2.7 Rekvisitet ”Utan oskäligt dröjsmål”

Enligt ABL skall en revisor som finner att det föreligger sådan misstanke att en styrelseledamot eller den verkställande direktören inom ramen för bolagets verksamhet har gjort sig skyldig till brott skall denne utan oskäligt dröjsmål underrätta styrelsen om sina iakttagelser. Om styrelsen inte antas kunna vidta några åtgärder eller det tycks meningslöst eller strida mot syftet med anmälningsskyldighet behöver ingen underrättelse ske till styrelsen (ABL 9 kap 43 §). FAR påvisar att syftet med att styrelsen skall underrättas i ett sådant fall är för att eliminera missförstånd och misstag samt minimera de skadliga effekterna av brottet. Innan några åtgärder vidtas bör revisorn dock ha tillräckligt med underlag för en anmälan vilket därmed kan bidra till att rekvisitet ”utan oskäligt dröjsmål” är svårt att tolka.

Enlig proposition 1997/98:99 anser regeringen inte att rekvisitet ”utan oskäligt dröjsmål” skall regleras närmare genom lag utan att det skall överlämnas till god revisionsråd att avgöra. Därtill bör nämnas att god revisionsråd är liktydigt med god redovisningskvalitet.

3.3 Etik och moral inom revisionsbranschen

Enligt Svensson (1993) är etik och moral något alla får med sig från sin uppväxt och lär sig som barn. Redan som unga får vi en uppfattning om vad som är rätt och fel. Detta har vi sedan med oss genom livet vilket påverkar våra beslut och handlingar.

Inom alla yrken finns det moraliska krav, även inom revisionsyrket. Det innebär att revisorn pressas till att göra det som får bäst konsekvenser. Att leva upp till dessa krav är påfrestande, särskilt eftersom man möts av det dagligen på jobbet (Svensson, 1993). Alla handlingar får konsekvenser, vissa mer än andra. Större konsekvenser innebär högre moraliskt klander medan handlingar som bara får personliga konsekvenser innebär lägre. Moraliskt klander är när man skyller på den som inte uppfyllt det moraliska kravet som satts på personen i fråga (Svensson, 1993). Som revisor ställs man inför etiska val på det privata planet men även å sina klienters vägnar vilket ökar risken för att handlingar ofta får stora konsekvenser (Albrecht, 1991).

Enligt Albrecht (1991) bidrar dagens rustika lagbildning till att revisorn får svårigheter. Denne kan inte som förr förlita sig på sitt sinne för rätt och fel det vill säga sin moral. Istället blir det lätt att revisorn fokuserar på lagen i sig självt istället för på vad lagen vill uppnå. Detta leder också till att revisor inte ser något fel i att försöka gå runt lagen. Viktigt är därför att fatta professionella beslut som är för samhällets bästa. Detta är viktigare än att följa reglerna blint eller manipulera dem för att uppnå maximal vinst.

Arnold (2005) har gjort en undersökning där man ställt utvalda personer inför etiska dilemman av dels personlig och dels affärsmässig natur. Detta gjordes i ett försök att kartlägga om man handlar olika i dessa situationer. Resultatet man kom fram till var att det fanns en skillnad i handlingarna. Deltagarna var mindre etiska när de handlade/beslutade i affärsmässiga sammanhang än i personliga. Detta tror samma författare kan bero på att man tar sig an en affärsmässig roll som skiljer sig från den personliga. Man agerar åt företaget som man lägger över ansvaret på. En annan påverkan kan dessutom vara en stark företagskultur. Ett sätt att undvika detta är att ha strikt personligt ansvar.

4 Analys av empiri

I detta kapitel följer en redogörelse av de empiriska data vi har samlat in med hjälp av en enkätundersökning. Inledningsvis ges en allmän överblick på den undersökning som utförts. Resultaten från denna undersökning analyseras sedan utifrån den teoretiska referensram som erhållits i tredje kapitlet av denna studie. Analysavsnittet kommer att vara indelat på så sätt att varje enkätfråga redovisas samt analyseras var för sig, följt av skillnaderna i svar vi erhållit från de små- respektive stora revisionsbyråerna.

4.1 Allmänt

Vår empiriska undersökning bestod av 50 enkäter av vilka vi fick tillbaka 22. Detta var en betydligt lägre svarsfrekvens än vad vi räknat med, dock anser vi att den ger oss tillräckligt med material för att uppfylla studiens syfte. Följaktligen framhåller vår undersökning en kvantitativ ansats. Enkäten utformades med fyra svarsalternativ i ett försök att tvinga respondenten att ta ställning till varje fråga.

Samtliga revisorer i vår undersökning arbetar inom Jönköpings stad varav tio av dessa på fem små revisionsbyråer och resterande tolv på fem stora revisionsbyråer. Vidare består respondenterna av 13 män och 9 kvinnor. Åldersmässigt är sex av respondenterna under 40 år och de 16 återstående över 40 år. Bland dem är endast två stycken revisorsassistenter, medan övriga 20 består av 9 auktoriserade och 11 godkända revisorer. Dock har vi som tidigare påpekat inte funnit några samband mellan faktorer såsom ålder, kön, arbetslivserfarenhet i förhållande till övriga enkätfrågor då svarsfrekvensen varit för låg. De enkätfrågor som följer av detta kapitel återfinns även bland våra bilagor.

4.2 Påverkan på förtroendet mellan klient och revisor

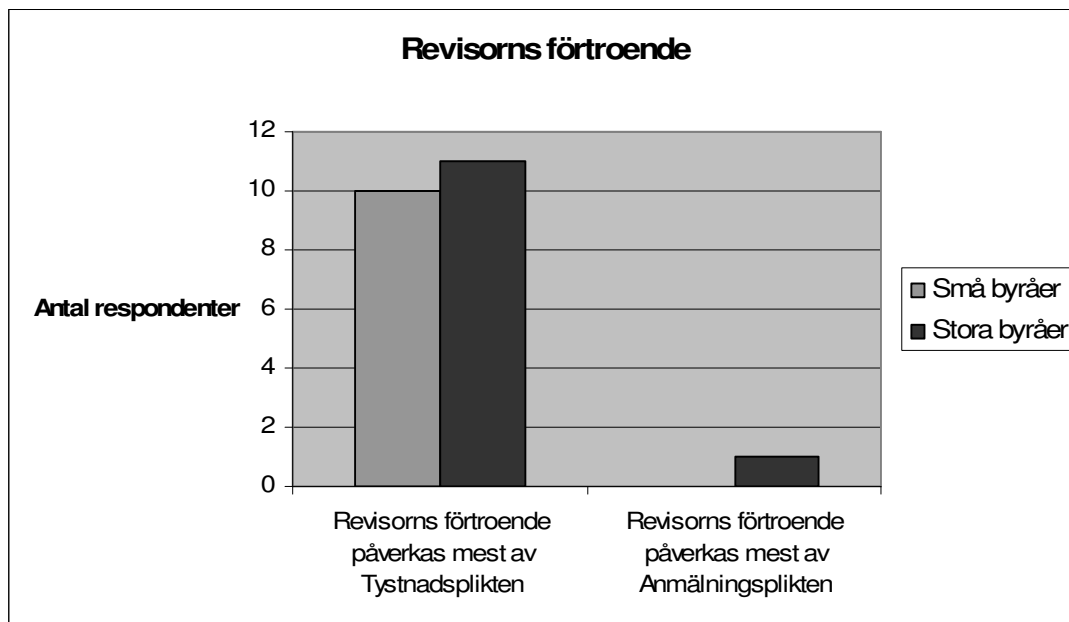


Diagram 1 – Revisorns förtroende

Enligt enkätundersökningen anser 21 stycken av de tillfrågade revisorerna, det vill säga en stor majoritet, att tystnadsplikten påverkar revisorns trovärdighet i förhållande till klienten i högre grad än anmälningsplikten. Samtidigt visar Edman och Ericssons (2004) studie att en revisors prioritering av anmälningsplikten istället skulle resultera i mindre tillit från klien-

ten. En konsekvens av detta är att bolaget blir mer försiktig med att lämna ut sina uppgifter till revisorn. Detta påverkar både kundrelationen och även revisorns möjlighet att utföra sitt arbete på ett korrekt sätt (Cassel, 1996). Om bolaget uppger känslig information till revisorn är det, enligt FAR, dennes skyldighet och plikt att inte sprida informationen vidare till obehöriga. En revisor ska ha god revisorssed och agera så att denne inte mister klientens förtroende. Vår undersökning styrker Edman och Ericssons (2004) undersökning då en stor majoritet av våra respondenter anser att revisorns förtroende i ögonen på klienten påverkas mest av tystnadsplikten, samtidigt som en majoritet anser tystnadsplikten vara av högre prioritet i dennes yrkesroll (se 4.7).

Resultatet från enkäten visar att alla respondenter förutom en från de stora revisionsbyråerna känner att revisorns förtroende hos klienten påverkas mest av tystnadsplikten. Detta kan därtill vara grunden till att samtliga våra respondenter från de stora revisionsbyråerna aldrig haft en praktisk användning av anmälningsplikten. Det vill säga att det förtroendeförhållande som funnits präglat deras val då vår undersökning även visat att ca 60 % av respondenterna från de stora revisionsbyråerna prioriterar tystnadsplikten högre än anmälningsplikten (se 4.7). Dessa resultat skulle då även bestyrka Anderson och Buskas (2006) studie där slutsatsen varit att de stora revisionsbyråerna har en lägre tendens till att anmäla.

Samtliga respondenter från de små revisionsbyråerna känner att tystnadsplikten påverkar revisorns förtroende hos klienten i betydligt högre grad än anmälningsplikten. Detta bestyrks ytterligare i sektion 4.3 där bristen på anmälningar från de små revisionsbyråerna enligt de själva beror på deras prioritet av tystnadsplikten. Då de anser att förtroendet till klienten påverkas mest av tystnadsplikten leder detta även till att de kräver en högre bevisgrad vid ett eventuellt misstanke om brott (se 4.5).

4.3 Anledning till revisorns låga anmälningsfrekvens

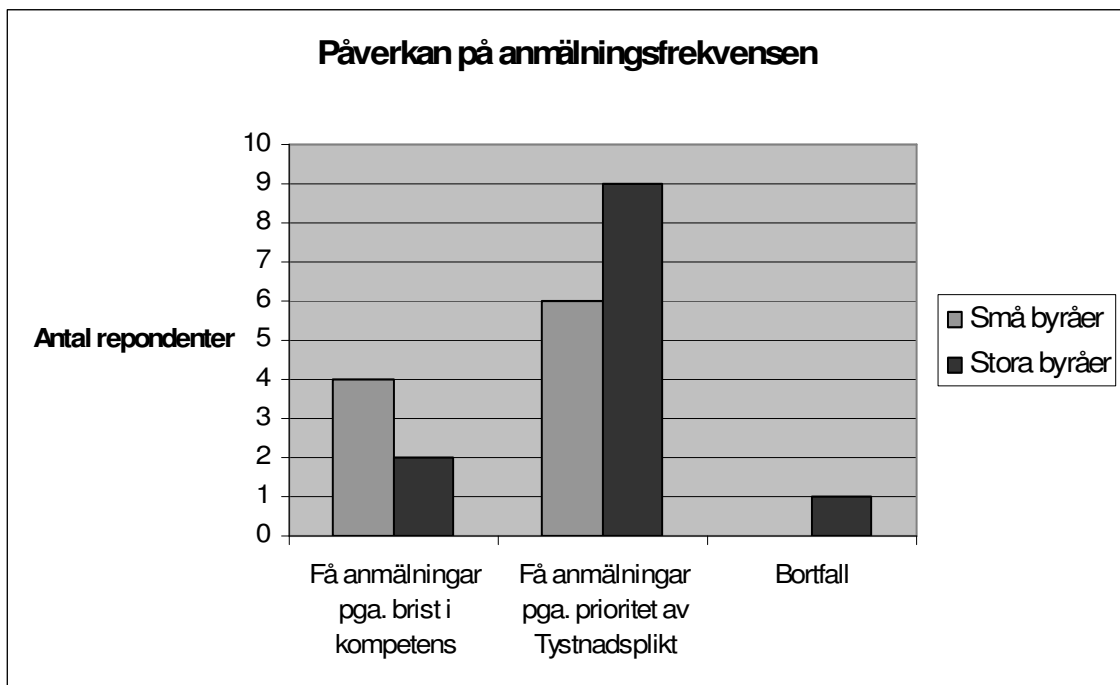


Diagram 2 – Påverkan på anmälningsfrekvensen

På frågan om anledningen till varför statistiken för revisorer som anmäler brott är så låg, svarade ca 70 % (15 stycken) av respondenterna, det vill säga majoriteten, att det beror på

att man prioriterar tystnadsplikten och att det därför inte görs så många anmälningar. Responderande respondenter tycker å andra sidan att de få anmälningarna beror på att revisorn inte har tillräcklig kompetens för att avgöra om anmälningsplikt är förhållandevis, vilket Cassel (1996) poängterat är en vital del i revisorns plikt. De bristande juridiska kunskaperna leder, som tidigare visats av Anderson och Buskas (2006), till att revisorn hellre friar än fäller. Detta kan i sin tur leda till Svenssons (1993) förklaring till att revisorn gör det som får bäst konsekvenser och inte alltid det som är rätt.

Respondenterna från de stora revisionsbyråerna anser sig enligt vår undersökning ha ganska bra straffrättslig kompetens för att identifiera ekonomisk brottslighet. De tror därför inte att deras straffrättsliga kunskaper inverkar på antalet anmälningar som lämnas in av revisorer, utan att det snarare är deras prioritet av tystnadsplikten som influerar. Samtidigt visar vår undersökning att samma grupp kräver en väldigt hög bevisgrad (50-100 %) innan en anmälan görs (se 4.5), vilket i sin tur förklarar svarsresultaten från denna fråga. Detta tål att jämföras med det faktum att samtliga respondenter förutom en från de stora revisionsbyråerna i vår undersökning inte haft en praktisk användning av anmälningsplikten (se 4.6). Vidare bestyrker detta Bergströms (2004) resultat som visar att tystnadsplikten än idag sitter ingjuten hos revisorerna.

Respondenterna från de små revisionsbyråerna anser att den straffrättsliga kompetensen påverkar anmälningsfrekvensen mer än vad man gör bland de stora revisionsbyråerna. Fastän de flesta av dessa är utbildade inom området, har 40 % av respondenterna fortfarande inte erhållit sådana kvalifikationer (se 4.4). Vi har även uppmärksammat att de respondenter som svarat att de erhållit utbildning om anmälningsplikten även ansett att de få anmälningar som görs av revisorn beror på att denne saknar tillräcklig kompetens för att avgöra om brott föreligger. Detta kan i sin tur bero på svårigheter i att avgöra vad oegentligheter, som beskrivs av FAR, egentligen är. Enligt våra enkätresultat skulle de flesta respondenter från de små revisionsbyråerna endast anmäla om en klar brottslig handling, med en hög bevisgrad (50-100 %) låg till grunden (se 4.5). Detta borde då leda till en liten andel praktisk erfarenhet av anmälningsplikten. Överraskande nog har hälften av respondenterna från de små byråerna någon gång haft användning av anmälningsplikten (se 4.6).

4.4 Utbildning om anmälningsplikten

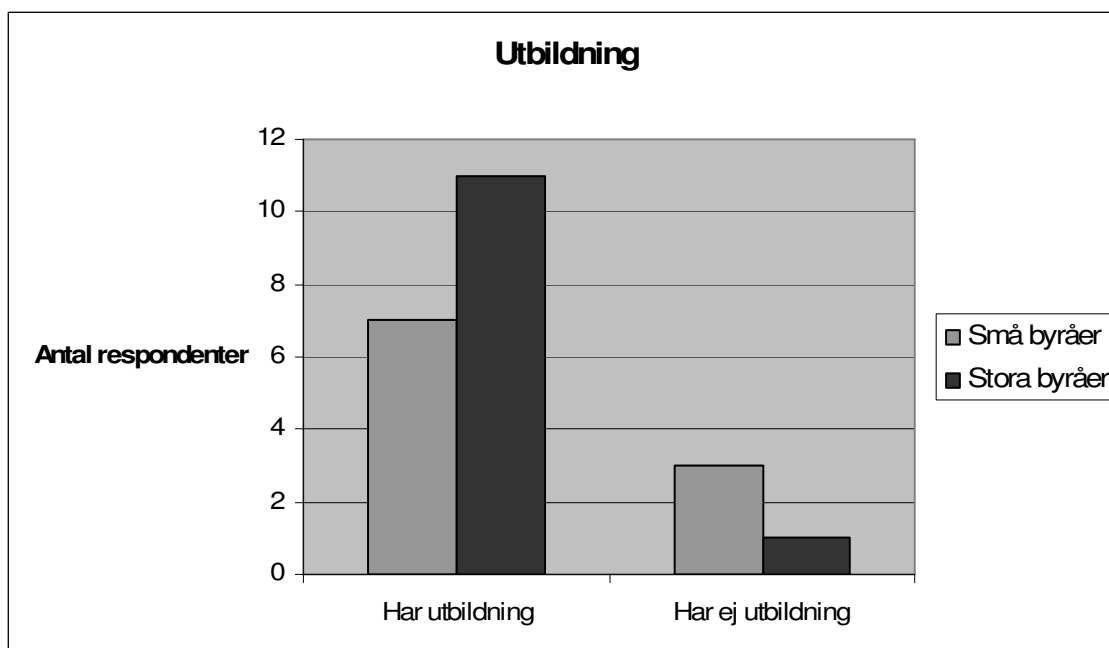


Diagram 3 – Utbildning

Vid utformningen av vår enkät skapade vi en frågeställning om respondentens utbildning för att på ett lättare och mer effektivt sätt kunna skilja på dennes kompetens att besvara somliga av enkätens frågor. Bland annat följdfrågan om revisorns krav på bevisgrad samt de fyra tillämpningsfallen är delar som kan anses bli mer kompetent besvarade av revisorer som erhållit utbildning om anmälningsplikt. Våra resultat visar att 18 stycken respondenter av de 22 stycken tillfrågade har fått en specifik utbildning om anmälningsplikten sedan den infördes i ABL 1 januari, 1999. Utbildningen medför kompetens till att tolka samt tillämpa anmälningsplikt i praktiken. Respondenterna är därmed generellt medvetna och insatta i hur de bör agera i situationer där misstanke om brott föreligger samt vad som definieras och skall anses som ett bokföringsbrott. Enligt Holmström och Franzéns (2005) skiljer sig utbildningen bland de stora- och små revisionsbyråerna åt. De stora revisionsbyråerna får sin utbildning främst internt medan de små erhåller den externt av till exempel FAR och SRS. Vår undersökning visar samtidigt att respondenterna från de stora revisionsbyråerna (ca 92 %) har erhållit utbildning om anmälningsplikten i större utsträckning än de små revisionsbyråerna (ca 70 %). Detta kan bero på de olika sätt utbildningen arrangerats på.

Alla respondenter från de stora revisionsbyråerna förutom en som deltagit i vår enkätundersökning är utbildade om anmälningsplikt och dess relevans för yrket. Detta resultat visar en befintlig revisorsplikt, förklarad av Cassel (1996), med hög kompetens inom anmälningspliktens tillämpning. Samt att det ger svar på frågan om vad bristen på anmälningar från revisorer beror på, vilket majoriteten (ca 70 %) är överens om inte beror på kompetens, utan att det snarare är en fråga om en prioritet av tystnadsplikten. Intressant här är att påpeka att nästan samtliga respondenter erhållit den utbildning som krävs för att göra en bedömning av om brott föreligger men att de flesta kräver en bevisgrad på över 50 % istället för 5-20 % som EBMs riktlinjer uppmanar.

Vår undersökning visar att över två tredjedelar av respondenterna från de små revisionsbyråerna är utbildade om anmälningspliktens betydelse. Samtidigt anser ca 40 % av dessa att revisorn behöver mer kompetens för att vara benägen till att anmäla (se 4.3). Resultatet från

denna fråga bör även jämföras med respondenternas krav på bevisgrad för en anmälan; vilket enligt vår undersökning är lika hög bland de små- som i de stora revisionsbyråerna. Över två tredjedelar av samtliga respondenter kräver över 50 % i bevisgrad. Detta visar att majoriteten stora- och små revisionsbyråer, trots olika utbildning, kräver lika hög bevisgrad för att fullfölja en anmälan, det vill säga mer än vad rättspraxis uppmanar (5-20 %).

4.5 Bevisgrad

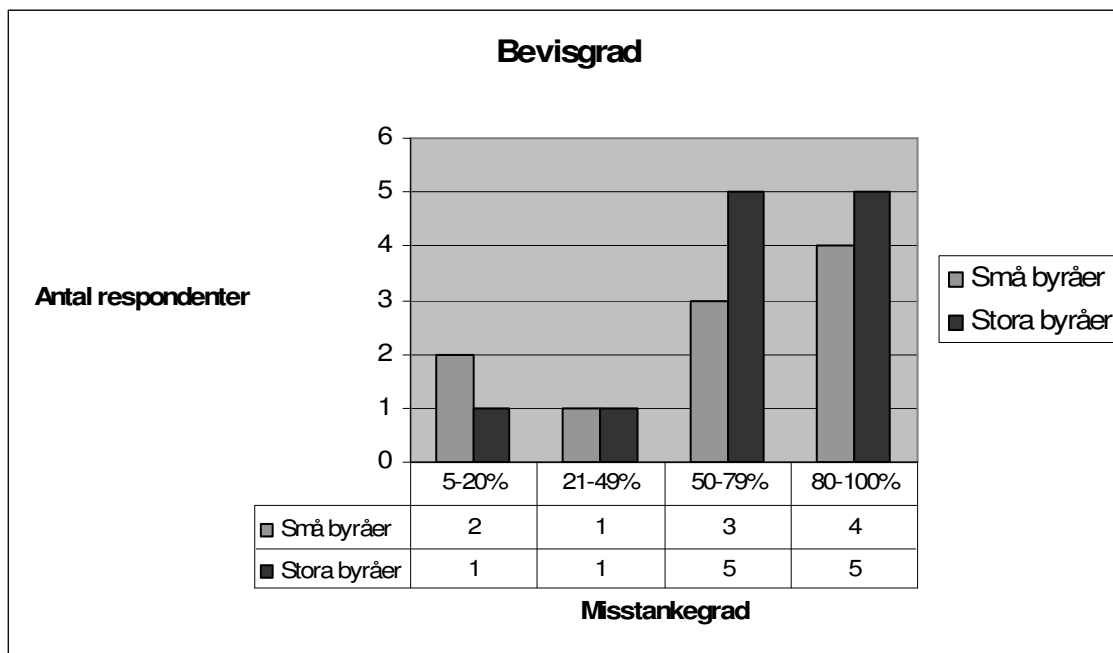


Diagram 4 – Bevisgrad

Frågan i vår enkät beträffande det krav på bevisgrad respondenten anser en revisor bör ha, innan en misstanke om brott anmäls, ställdes för att ge oss en bättre bild av respondenternas inställning gentemot Ekobrottsmyndighetens utsatta riktlinjer samt benägenheten till att anmäla en klient. Det svåra för revisorn är att avgöra om bevisgraden är tillräcklig, vilket ofta resulterar i högre krav på bevis. Vår enkätundersökning bekräftar vad tidigare studier av Neman och Ohlsson (2006) uppvisat, nämligen att en revisor inte är villig att anmäla en klient vid lägre bevisgrader. Med lägre bevisgrader menar vi som tidigare nämnts det rekvisit som lagen benämner ”kan misstänkas”, med en bevisgrad på 5-20 %. Majoriteten (över två tredjedelar) av våra respondenter svarade att de krävde en bevisgrad på över 50 %, det vill säga misstanken skall ligga på ”tillräckliga skäl” eller över 80 % ”ställt utom rimligt tvivel”, för att en anmälan skall lämnas till åklagare. Detta resultat ställt i förhållande till EBMs riktlinjer visar en avsevärd skillnad mellan den teoretiskt beskrivna bevisgraden och revisorns krav.

Majoriteten (ca 80 %) av respondenterna från de stora revisionsbyråerna kräver en högre bevisgrad för att vara anmälningsbenägna. Våra resultat visar att en bevisgrad på över 50 % är vanligast bland denna grupp respondenter innan tystnadsplikten bryts och en anmälan sker. Denna höga bevisgrad samt antalet få anmälningar som kommer från stora byråer bör jämföras med de svar vi erhållit från samma grupp där en högre prioritering av tystnadsplikt framför anmälningsplikt konstateras. Tidigare resultat av Bergström *m fl* (2004) samt artikeln av Ljung och Stetler (2000) bevisar detta vidare då de menar att revisorns ovilja att skada klienten bottenar sig i tystnadsplikten. Samma studie av Ljung och Stetlers (2000)

uppmärksammar att revisorn är osäker i sitt tolkande av rekvisitet "kan misstänkas" vilket därmed leder till ett högre krav på bevisgrad. Vidare menar de att revisorns svårigheter att tolka om misstanke av brott föreligger kan bero på avsaknad av juridisk kompetens och otillräcklig rättspraxis. Även Andersson och Buskas (2006) resultat gällande bristen av anmälningar från stora byråer styrks av vårt resultat. Majoriteten av revisorer i vårt fall har inte haft någon praktisk användning av anmälningsplikten, vilket bland annat kan bero på revisorns för höga krav på bevisgrad innan en anmälan lämnas in.

Även de flesta små revisionsbyråer kräver en högre bevisgrad innan anmälningsplikten tillämpas. I denna respondent grupp ligger många (40 %) på en bevisgrad på över 80 % för att en anmälan skall ske. Samtidigt är det i denna grupp som ett större antal respondenter i förhållande till summan deltagare kräver den bevisgrad som ställs av rättspraxis, det vill säga "kan misstänkas" (5-20 %). Detta kan vidare jämföras med det höga antalet respondenter från de små revisionsbyråer som har haft en praktisk användning av anmälningsplikten (se 4.6), vilket speglar deras något lägre krav på bevisgrad.

4.6 Praktisk användning av anmälningsplikten

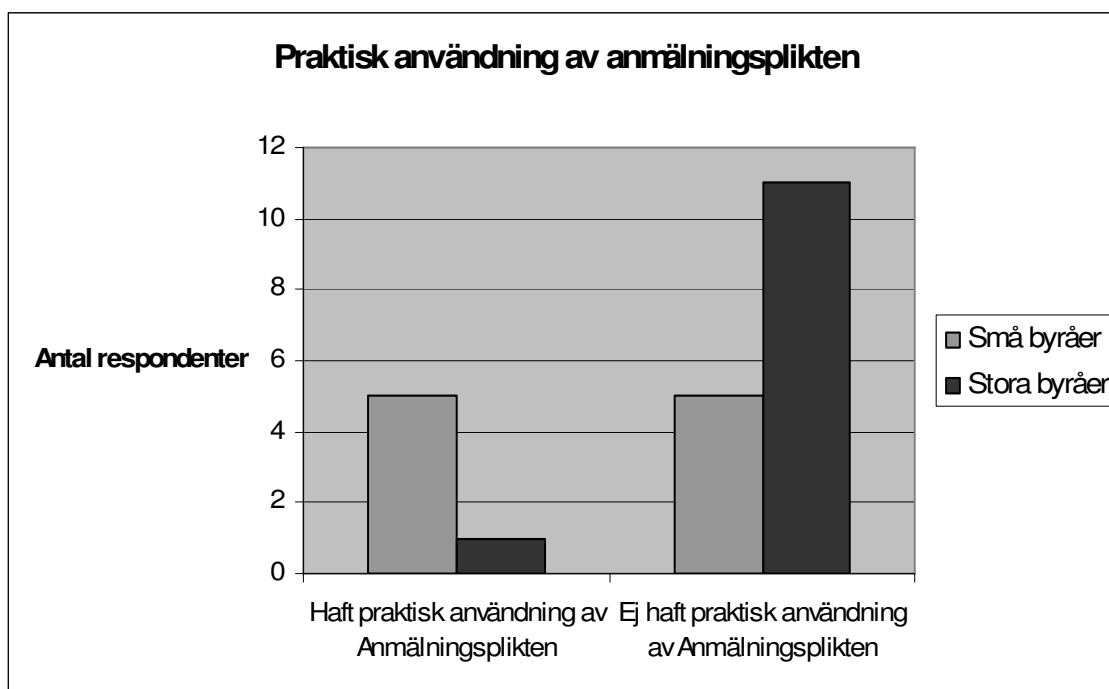


Diagram 5 – Praktisk användning av anmälningsplikten

Denna fråga inkluderades i enkäten med syftet att ge oss en bild av våra respondenters erfarenhet av anmälningsplikten. Av de tillfrågade har över 70 % inte ställts inför praktisk användning av anmälningsplikten. Man bör dock ha i åtanke att svarsfrekvensen varit lägre än väntat samt att de tillfrågade kanske aldrig ställts inför ett sådant dilemma och att det inte behöver betyda att de varit ovilliga att anmäla misstanke om brott. Därutöver är det intressant här att ställa resultatet från denna fråga mot andra enkätfrågor om faktorer som kan påverka en revisors anmälningsbenägenhet. Som tidigare nämnts spelar vikten av tystnadsplikt en stor roll (se 4.3) samtidigt som revisorerna själva fordrar högre bevisgrad för att ett brott verkligen begåtts innan anmälningsplikten kommer till användning (se 4.5). Hursomhelst visade enkätundersökningen att cirka en tredjedel av samtliga deltagande i en-

kätundersökningen har haft en praktisk användning av anmälningsplikten. Nästintill samtliga av dessa jobbar på de små revisionsbyråerna.

Bland de stora revisionsbyråerna svarade enbart en av samtliga tolv respondenter att de någon gång under sin yrkeserfarenhet har haft praktiskt nyttjande av anmälningsplikten. Samtliga respondenter är auktoriserade eller godkända revisorer som haft en yrkeserfarenhet på runt tio år och uppåt. Med tanke på att majoriteten har haft en lång yrkesmässig erfarenhet inom revisionsbranschen och att de allra flesta arbetat som revisor sedan införandet av anmälningsplikten är det underligt att så få har haft en praktisk användning av den. Majoriteten i samma grupp anser dessutom att revisorns förtroende påverkas av tystnadsplikten (se 4.2), vilket stärker Edman och Ericssons (2004) studie som är av den slutsatsen att revisorn inte vill förlora den tillit som klienten har för honom. Känslan av lojalitet gentemot klienten kan därför vara högre än plikten att anmäla (Andersson och Buskas, 2006). Ställs detta mot det faktum att så få haft en praktisk användning av anmälningsplikten kan anmälningsbenägenheten i denna storleksgrupp av revisionsbyråer ifrågasättas samt betraktas som svag. Vidare beror den kompetens som revisorn besitter vad gäller anmälningsplikt på den utbildning han erhållit. En studie gjord av Holmström och Franzén (2005) visar som tidigare nämnts att arrangörerna mellan stora- och små revisionsbyråer skiljer sig åt. Vidare kan även detta påverka skillnaderna i den praktiska användningen av anmälningsplikten bland de två storleksgrupperna.

Vårt resultat visar att respondenterna från de små revisionsbyråerna har haft betydligt mer erfarenhet av anmälningsplikten i förhållande till antalet respondenter samt vid jämförelse med de stora revisionsbyråerna. Hälften av respondenterna från denna grupp har haft en praktisk användning av anmälningsplikten. De små revisorsbyråernas praktiska användning av anmälningsplikten samt att de anser att tystnadsplikten påverkar revisorns relation till klienten stämmer överens med hur de prioriterar mellan plikterna. Resultaten från denna fråga kan indikera på att de små revisionsbyråerna i vår undersökning nyttjar anmälningsplikten mer i jämförelse med de stora revisionsbyråerna i vår studie.

4.7 Prioritet mellan tystnadsplikt och anmälningsplikt

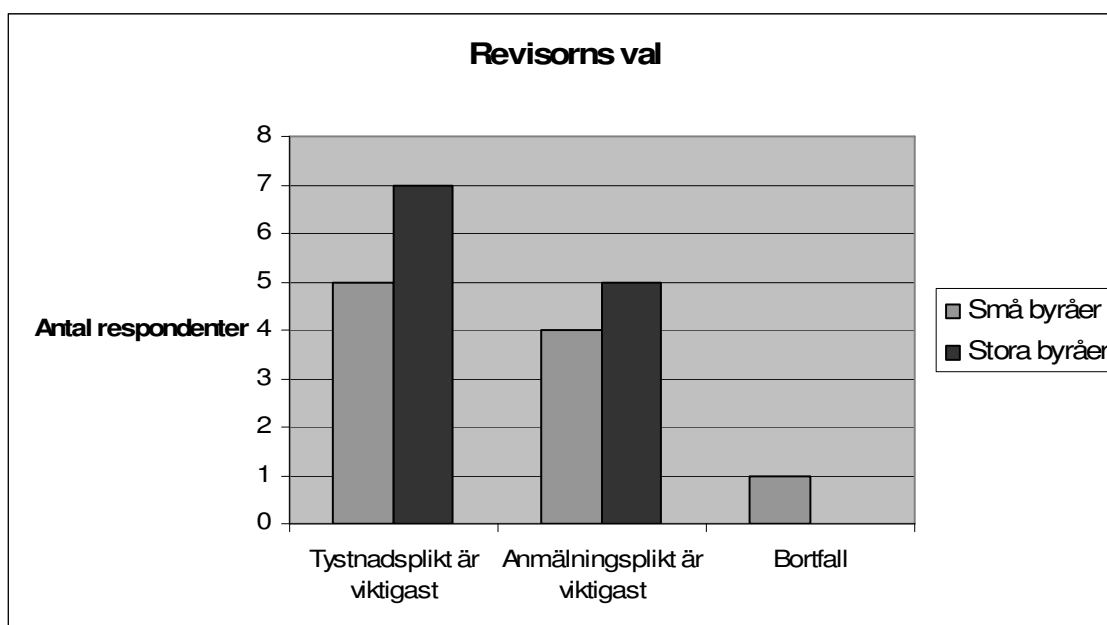


Diagram 6 – Revisorns val

Respondenterna blev tillfrågade om vad de ansåg vara viktigast; att upprätthålla tystnadsplikt eller anmäla ett misstänkt ekobrott. Denna fråga skulle tvinga revisorn till att ta ställning och på så sätt ge oss en bättre syn på dennes åsikt vad gäller tillämpningsfallen och enkätens övriga frågor, då majoriteten av övriga frågor är baserade på det svar som tillhandahålls här. Vår undersökning bevisar till en viss grad, Torps (2007) teori om att revisorn prioriterar tystnadsplikten framför anmälningsplikten. Dock är skillnaden i prioritering inte avsevärd. Resultatet visar att ca 60 % av samtliga respondenter anser tystnadsplikten vara viktigast. Fortfarande anser 40 % att anmälningsplikten är att prioritera. Detta kan vara förklaringen till den markanta ökningen av anmälningar från revisorer de senaste åren, som visas av Torp (2007). Revisorer visar allt tydligare en självsäkerhet samt en orädsla att anmäla. Detta möjligtvis på grund av att anmälningsplikten på senare tid inte besannat revisorns farhågor om att mista kundförtroende (Torp, 2007). Ett annat motiv kan vara att revisorererna i själva verket värnar om sin licens och sitt anseende och att alltför därför inte vill ta onödiga risker genom att inte anmäla vid brottsmisstanke. Att många revisorer värnar om tystnadsplikten och upprätthållandet av denna kan enligt Albrecht (1991) förklaras med att revisorn trots allt agerar å bolagets vägnar och kan komma att påverkas av den starka företagskulturen och därför avlägsnar allt etiskt ansvar på bolaget istället.

Enkätundersökningen visar att resultaten från denna fråga är väldigt liknande mellan de stora- och små revisionsbyråerna. Ett ganska jämt fördelat antal från båda storleksgrupperna anser tillämpningen av anmälningsplikt vara lika viktig som upprätthållandet av tystnadsplikt. Något mindre antal respondenter framhöll dock att tystnadsplikten prioriteras högre. Detta kan i sin tur bero på vad Lundén (2005) beskrev om tystnadspliktens viktiga roll och den trovärdighet den skänker åt bolagets bokföring. För de stora byråerna kan det vara väldigt viktigt att klienterna erhåller just en sådan bild av dem, då detta är väsentligt både för deltagandet av information (FAR) samt bibehållandet av det rykte byråerna har byggt upp. Ytterligare bevis på detta är, som redan nämnts, bristen på anmälningar från de stora byråerna i undersökningen. Skillnaden i fråga om antalet som prioriterar anmälningsplikten högre tror vi beror på den växande acceptansen av anmälningsplikt som en viktig del av yrket (Torp, 2007).

4.8 Tillämpningsfall

Dessa tillämpningsfall är direkt tagna från Ekobrottsmyndighetens rapport – ”*direktiv för åtgärder vid misstanke om brott*”. Vårt syfte med tillämpningsfallen är att få en praktisk syn på revisorns ställningstagande vid upptäckten av ett eventuellt brott. Fallen skall hjälpa oss i att avgöra hur revisorn agerar och om dem handlar som de bör enligt EBMs riktlinjer. De svar vi vidhållit i detta avsnitt kommer sedan att jämföras med de tidigare svar vi erhållit från övriga enkätfrågor. Detta avsnitt är baserat på enkätens fyrsvarsalternativ samt respondenternas individuella noteringar. Samtliga fall återfinns i bilagorna under ”Enkät”.

4.8.1 Fall A

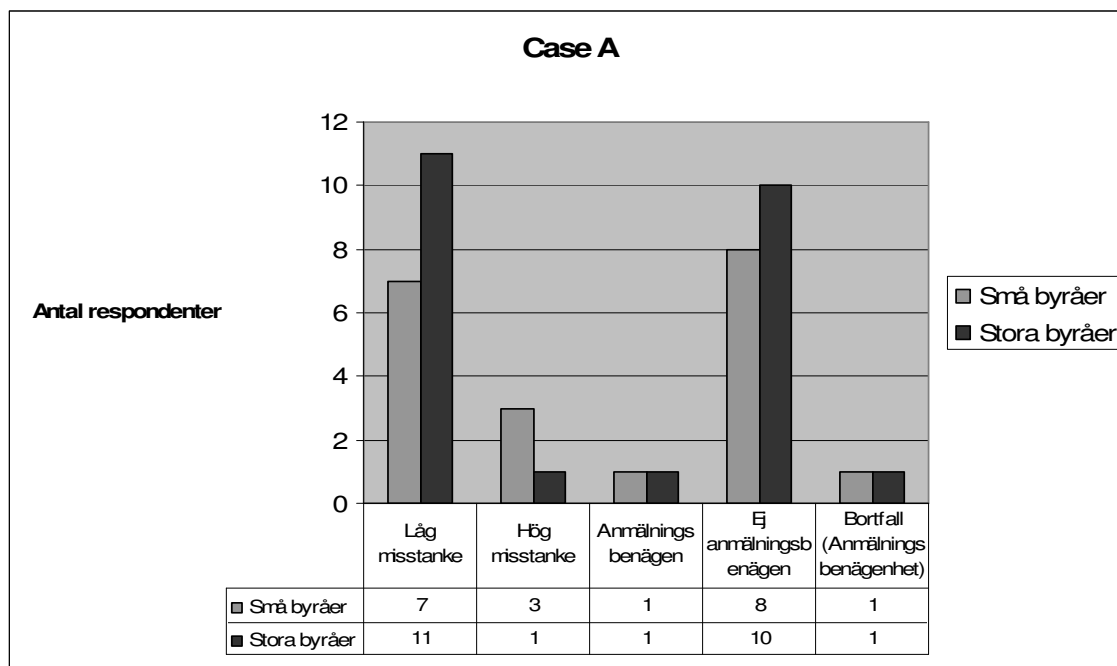


Diagram 7 – Case A

Fallet A berör ett bolag som ligger efter med bokföringen samt saknar verifikationer. Bolaget tar ett steg åt rätt håll och anställer en revisor som anser att ingen brottslig handling ligger till grund förutom företagarens naivitet. Revisorn anser även att en anmälan skulle vara förödande för företagaren. Meningen med fallet var att försöka få insyn i den moraliska aspekten av revisorns handlande.

I detta fall anser även våra respondenter att misstanke om brott är låg, men att det rör sig om ett bokföringsbrott. Majoriteten (90 %) är heller inte villig att anmäla händelsen, då de anser att man ska ge bolaget en möjlighet till att åtgärda skadan och styra upp bokföringen vilket bestyrks av ABL 9 kap 44 §. Vidare orsaker till den låga angelägenheten till att anmäla kan vara att inga oegentligheter, som beskrivs i FAR, ligger till grunden utan att det kan röra sig om misstag eller slarv men även bristande kunskaper i bokföringen. Samtidigt är det en viktig del av revisorns uppgifter att underrätta bolaget om det finns brister och fel i bokföringen. Respondenterna förklarade vidare att om några åtgärder skulle utebli, kan en eventuell anmälan komma på tal då det kan röra sig om avsiktliga fel. Ett sätt att ge bolaget en chans till förebyggande insatser ansågs då vara att först ta upp det med styrelsen i exempelvis ett möte, detta omnämns även i ABL 9 kap 43 § 1st. Om bolaget då inte lyckas med att åtgärda bokföringsbristerna måste en anmälan lämnas in, vilket samtliga respondenter är överens om.

Resultaten från de stora revisionsbyråerna visar att alla förutom en respondent inte skulle anmäla handlingen som förekommer i fall A då de inte anser att det föreligger någon tydlig misstanke om brott. För övrigt anser de flesta, precis som ovan nämnt, att en anmälan inte behövs om företagaren åtgärdar förekommande fel. Då en anmälan skulle innebära katastrofala konsekvenser för företagaren, krävdes det i detta fall ett etiskt ställningstagande av respondenten. Vissa revisorer kommenterade att de inte skulle ta hänsyn till det etiska i situationen, vilket vi tror som redan nämnts i den teoretiska referensramen, kan bero på att revisorn är mindre etisk då han handlar/beslutar i affärssammanhang. Detta har påvisats i och med Arnolds (2005) undersökning där man varit av den slutsatsen att en revisor visar

mer etik och moral i privatlivet än i arbetslivet. Förhållandet mellan hur revisorn skall handla i teorin och det ställningstagande som tagits i detta fall är enhetligt och skiljer sig inte avsevärt åt. De handlingstaganden revisorn menar att denne skulle åta följer med andra ord vad som uppmanas av EBMs riktlinjer.

I likhet med de stora revisionsbyråerna är majoriteten (ca 89 %) av respondenterna från de små revisionsbyråerna eniga om att en anmälan inte bör lämnas in. Detta grundar sig i att företaget faktiskt fått fram de förlorade fakturorna och kommit i kapp med bokföringen. Endast ett lägre antal kände att misstanke om brott är tydlig. En revisor poängterade även att brister i bokföringen tyvärr är en ganska vanlig situation bland småföretag. Anledningen tror revisorn är att de små företagen tror sig hinna med allt pappersarbete och därför ger bokföringsarbetet en låg prioritet. När det sedan närmar sig bokslut och årsredovisning är bokföringen bristfällig. Det kan även vara en fråga om ren oordning. Har då inga pengar försvunnit samt alla skatter betalats anses detta vara av förmildrande omständigheter. Något vi uppmärksammade i enkätsvaren är att de revisorer som misstänkte brott trots allt inte var lika benägna att anmäla. Detta tror vi kan bero på en osäkerhet i bedömningen av brottets väsentlighet och därmed i avgörandet om en anmälan bör vara aktuell. Det etiska ställningstagandet kan också vara en orsak till dessa respondenters val att inte anmäla, trots misstanke om brott. Den observationen som nämnts ovan kan även ha varit till följd av en medkänsla för klienten, vilket därmed kan vara en stor orsak till valet att inte anmäla, dock kan detta inte bevisas med vår enkät. Albrechts (1991) undersökning konstaterar detta då man talar om den befintliga risken att revisorn tycker synd om en klient och därmed gör en bedömning utifrån sitt etiska klander.

4.8.1.1 Ekobrottsmyndighetens riktlinjer

Enligt Ekobrottsmyndigheten kan bokföringsbrott misstänkas i detta fall. Dessutom är det inte frågan om något obetydligt brott då de ligger efter i bokföringen samt saknar verifierationer vilket då anses som allvarligt. Revisorn bör dock ge bolaget en tidsfrist att komma ikapp med den försenade bokföringen. I fråga om de förlorade verifierationerna skall bolaget få fram kopior eller liknade som kan bestyrka dem. Om dessa verkningar har avhjälpits har revisorn inte någon anmälningskyldighet, men om dessa åtgärder inte utförs måste revisorn anmäla brottet och avgå. Majoriteten av revisionsbyråerna i undersökningen har således agerat enligt EBMs riktlinjer då de ger bolaget en chans att åtgärda felen.

4.8.2 Fall B

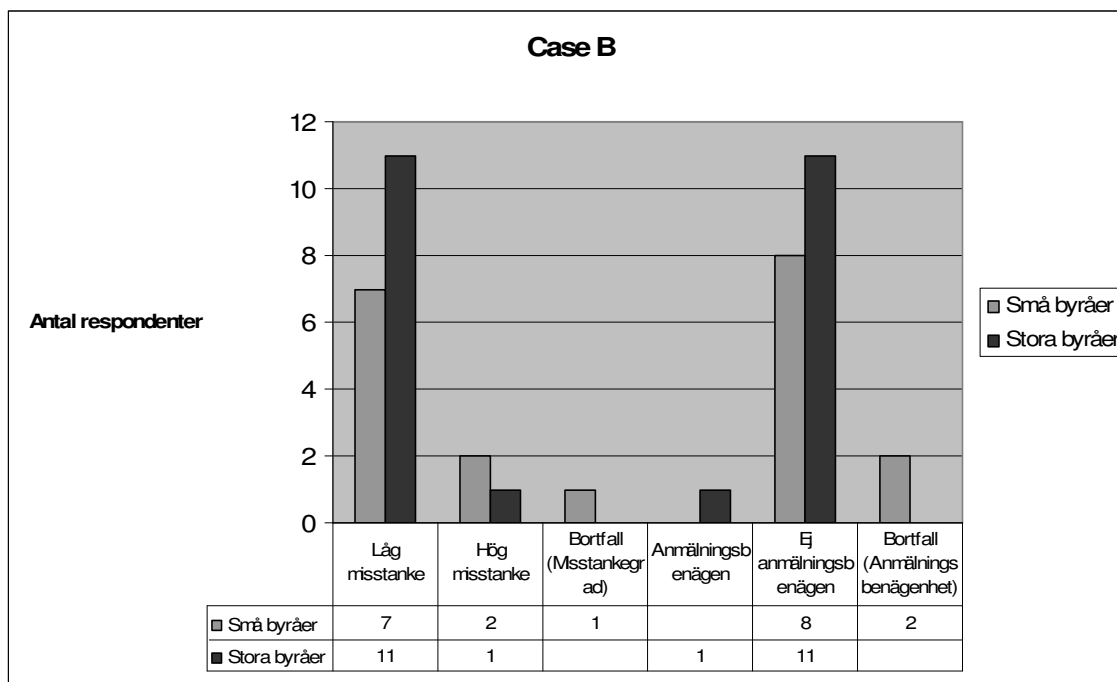


Diagram 8 – Case B

Detta tillämpningsfall berör ett bolags feldaterade årsredovisning och revisorns dilemma att lämna en oren revisionsberättelse till bolagsstämman eller kräva omdatering av dokumenten. Här ville vi granska vad våra respondenter anser om detta och även undersöka hur många som har den utbildning som krävs för att inse att detta fall inte omfattas av anmälningsplikt. Nästintill samtliga respondenter (ca 86 %) är eniga om att det föreligger låg misstanke om brott och att en anmälan inte är aktuell (ca 95 %) då inlämningen av en oren revisionsberättelse i detta fall räcker som åtgärd.

Bland de stora revisionsbyråerna känner samtliga respondenter förutom en att misstanke om brott är väldigt låg och benägenheten till att anmäla likaså. Många revisorer tycker i denna situation att en oren revisionsberättelse är att föredra framför ingen alls. Lika många känner även att detta inte kan anses som ett brott och att handlingen är för ringa för att betraktas som en överträdelse som skall anmälas. Vilket stämmer överens med ABL 9 kap 42 § samt Brottsbalkens hänvisningar i 9 kap-20 kap till sådana brott en revisor skall ta ställning till, vilket för övrigt denna situation inte omfattar.

En lösning för att avhjälpa situationen, är enligt somliga respondenter att införa en avvikande revisionsberättelse som är en sorts anvisning där man informerar om dateringsproblemet. Detta medför en klarare bild av situationen inför bolagsstämman där intressenterna enkelt kan förstå händelsen. Andra respondenter menar att en löpande dialog med klienten är ett sätt för att undvika att en sådan situation uppstår, då kan problemet avhjälpas innan det skett samt i vissa fall kan revisorn även påvisa orsakerna till problemet. Även Lundén (2005) poängterar denna preventiva och förebyggande funktion revisorn innehar som nödvändig för att klienten skall sköta sin bokföring på rätt sätt. Ett fåtal respondenter kommenterar att klientens förtroende kan hållas intakt samtidigt som revisorn utför sin plikt genom att vid en eventuell brottsmisstanke, i första hand resonera med bolagsstyrelsen för att diskutera fram en lösning innan en anmälan förverkligas, vilket är för övrigt i enlighet med vad ABL 9 kap 43 § 1st föreskriver.

Även respondenter från de små revisionsbyråerna är av den uppfattningen att brottet är ringa samt att en oren revisionsberättelse är att föredra. Avvikelsen i denna grupp finner vi hos en revisor, och dennes åsikt om att revisorn bör tvinga bolaget att utföra en dateringsändring. Denna enstaka åsikt finner vi inte tillräcklig för att bryta mönstret från resterande svar. Även hos de små byråerna finns det ett viktigt antal, i relation till gruppens antal, som känner att en brottsmisstanke i första hand bör tas upp med styrelsen innan vidare handlingar vidtas. Därtill känner majoriteten, precis som bland de stora revisionsbyråerna, att graden av brottsmisstanke är låg samt att en anmälan inte bör ske, detta stadgas även i ABL 9 kap 43 § 2st där det föreskrivs att en anmälan inte skall göras om det anses som meningslöst. Även i denna situation och som i fall A (se 4.8.1) finner vi att samma två respondenter anser att en hög misstanke om brott föreligger men som inte skulle vara anmälningsbenägna i ett sådant fall.

Våra enkätresultat visar dock att en hög majoritet respondenter (ca 86 %) graderar denna situation som av ringa betydelse. Detta kan jämföras med att en stor majoritet av respondenterna har erhållit en utbildning (se 4.4) och kan därtill antyda att de erhållit den kompetens som behövs för att notera att man i detta fall inte bör tillämpa anmälningsplikten. Även om ingen respondent ordagrant benämnt denna händelse som en situation som faller utanför anmälningskyldighetens regelverk, känner vi ändå att denna slutsats kan dras.

4.8.2.1 Ekobrottsmyndighetens riktlinjer

Ekobrottsmyndighetens kommenterar att detta fall rör sig om ett ”osant intygande” då styrelsens underskrift på dokumenten kommit senare än utsatt datum. Då ”osant intygande” inte omfattas av revisorns anmälningskyldighet behöver denne således inte utföra någon anmälan, utan endast lämna en oren revisionsberättelse. Även i detta fall har de flesta av våra respondenter insett att en anmälan inte är nödvändig då det inte faller inom ramen för anmälningsplikt.

4.8.3 Fall C

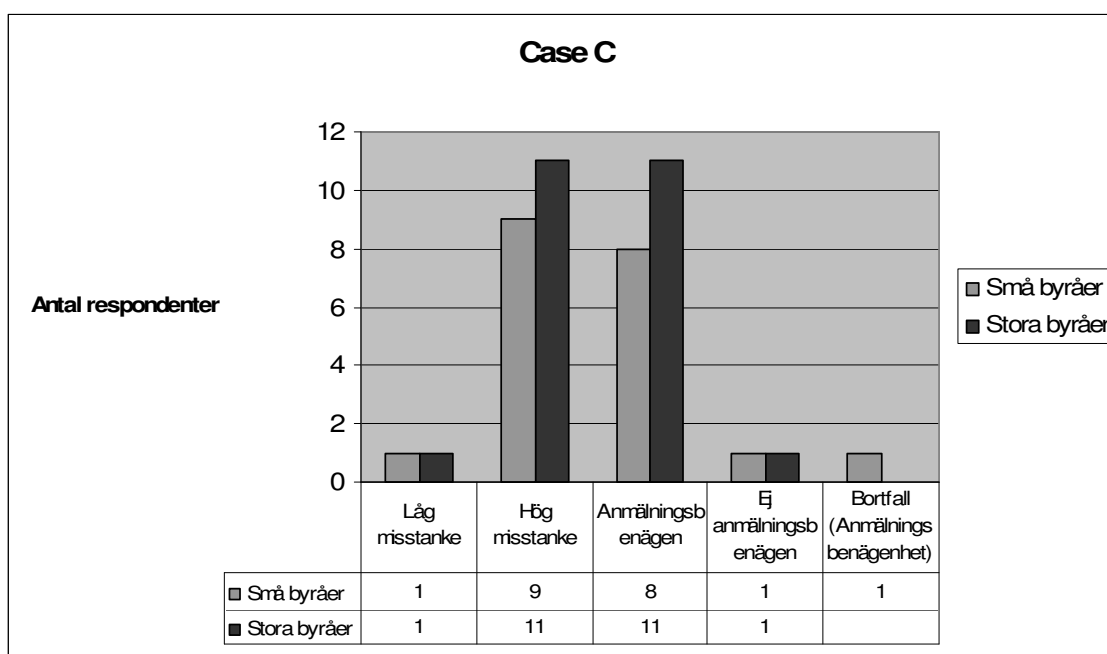


Diagram 9 – Case C

Här handlar det om en verkställande direktör som har förskingrat 150 000 kr och som inte har möjlighet att betala tillbaka beloppet. För övrigt tycker ledningen synd om personen som har många bekymmer och vill av dessa orsaker inte att en anmälan väcks då det kan vara förödande för bolaget samt dess rykte. Fallet C valdes med fall A i åtanke, där det handlar om en enskild näringsidkare till skillnad från detta exempel där ett bolag är i fokus. Även här skulle en anmälan få förödande konsekvenser, och därmed är det intressant att se om storleken på bolag samt sympati är faktorer som spelar en roll i revisorns ställningstagande.

Här menar nästintill samtliga revisorer från båda kategorigrupper att brottsmisstanken och förekomsten av oegentligheter är hög och omöjlig att förbise. Därför skulle revisorerna också i stor utsträckning vara benägna till att anmäla. För övrigt anser de att revisorn först ska undersöka om bolaget kan och är villig att ersätta skadan eftersom man varit så angelägen om att detta inte skall komma ut. Så kan fallet vara även om VD:n inte kan ersätta skadan personligen. Vidare nämner revisorerna att hänsyn skall tas till den ekonomiska skadans storlek och skattepåverkan, men att ingen större vikt skall läggas på personliga problem såsom omnämnd skilsmässa och missbruksproblem. Det etiska dilemma revisorerna i detta fall ställs inför verkar enligt oss inte ha påverkat dem med att förbise brottet. Vidare visar detta på att sympati inte spelar in i avgörandet hos någon av storleksgrupperna. Att VD:n har lyckats förskingra pengar och begå brott är ett tecken på dålig intern kontroll som revisorerna poängterar bör ses över och förbättras.

Samtliga respondenter från de stora revisionsbyråerna förutom en menar att hög misstanke om brott föreligger. Samma revisor skulle inte lämna en anmälan till åklagare medan resterande revisorer anser att man i ett sådant fall är benägen att anmäla och inte se mellan fingrarna. Bland dem som är benägna att anmäla finns det dem som menar att detta är ett väsentligt belopp som undanhållits Skatteverket och att åtgärder borde vidtas omgående via en rapport till företagsledningen. Andra respondenter var av den mening att en bedömning först borde göras om brottets värde och den skada bolaget eventuellt lider innan en anmälan skulle vara aktuell. Dessa revisorers bedömningar vad gäller situationen kan hänvisas till ABL 9 kap 44 § som konstaterar att revisorn inte behöver underrätta styrelsen om brottet är litet eller obetydligt ur bolagsekonomisk synvinkel och om felet har avhjälpits. Samtidigt bör enligt Dahlqvist och Holmqvist (2004) inga former av ekonomisk brottslighet tillåtas få förekomma oavsett beloppets storlek.

En revisor fann att bolaget möjligtvis kunde boka upp förskingringen som lön och sedan redovisa in skatt och arbetsgivaravgifter. Det bör nämnas att förskingring är ett brott enligt Brottsbalken 10 kap 1, 3 § §. Trots en tvekan från enstaka respondenter anser majoriteten revisorer att situationen innefattar en hög brottsmisstanke (ca 91 %) och att en hög bevisgrad ligger till grund. Lika många skulle därmed vara benägna till att anmäla (ca 90 %).

Bland de små revisionsbyråerna fanns det, precis som bland de stora revisionsbyråerna, en revisor som ansåg att låg misstanke om brott förekom samt att en anmälan då inte skulle vara aktuell. Resterande respondenter fann även här hög misstanke om brott samt att en anmälan ej skulle förbises. En respondent ansåg att bolagets storlek är av väsentlig betydelse för bedömningen av de åtgärder som ska vidtas. Samma revisor anser precis som den respondenten som tidigare nämnts från en av de stora revisionsbyråerna att man som revisor eventuellt kan omvandla förskingringen till lön och göra en rättelse av skattedeklarationen. Detta förundras vi över då förskingring som sagt anses som en brottslig handling enligt Brottsbalken 10 kap 1, 3 § § och skall anmälas av revisorn enligt ABL 9 kap 42 §. Majoriteten av respondenternas svar överensstämmer med Dahlquist och Holmquist (2004) be-

skrivning av en oansenlig handling, dessutom omfattas förskingring av anmälningspliktens regelverk och skall därför anmälas.

4.8.3.1 Ekobrottsmyndighetens riktlinjer

Ekobrottsmyndighetens kommentar till Fall C är att det föreligger ett tydligt förskingringsbrott. Brottets ekonomiska förluster har inte och kan inte ersättas. Det viktigaste i detta fall är att se om brottet är obetydligt. Att det är ”synd om” direktören är inte tillräckligt för att underlåta en anmälan. Den förskingrade summans storlek är naturligtvis viktig men revisorn måste trots det anmäla och avgå, även om den ekonomiska skadan är liten i förhållande till bolagets storlek. Vid en jämförelse med EBMs riktlinjer har de undersökta revisionsbyråerna tagit ett ställningstagande i enlighet med dessa rekommendationer då majoriteten är benägen att anmäla bolaget.

4.8.4 Fall D

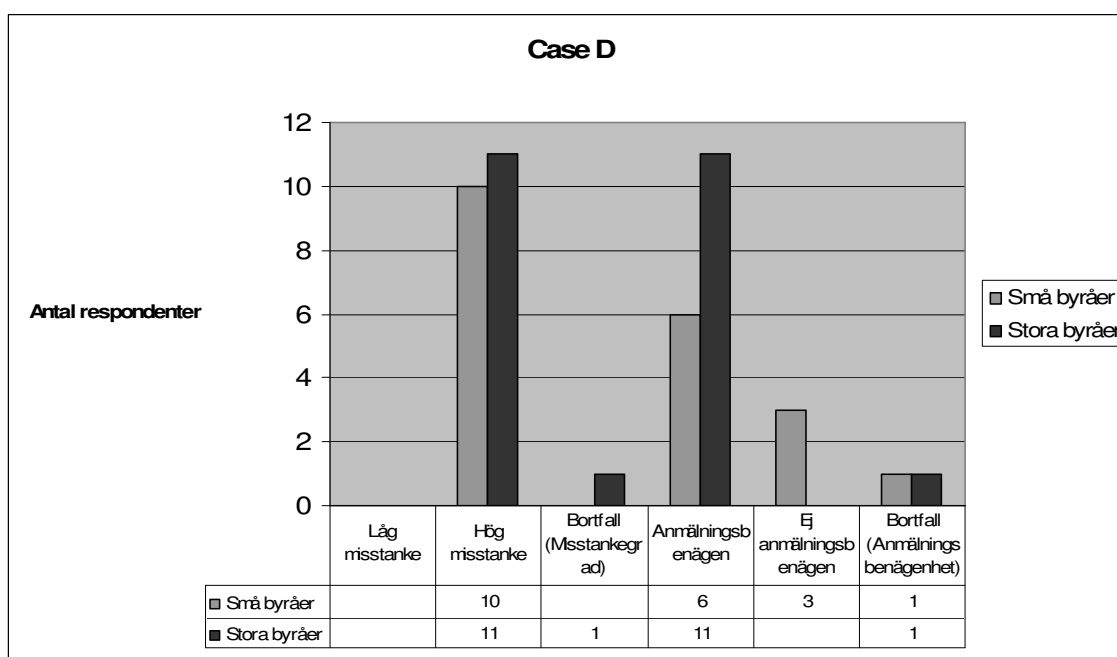


Diagram 10 – Case D

Fall D behandlar ett bolag vars säkerhetschef, som också är styrelseledamot, förskingrat 350 000 kr. Då säkerhetschefen avskedats hoppas styrelsen på att en anmälan inte ska vara nödvändig då detta kan leda till informationsläckage samt skada bolagets framtida affärsmöjligheter. Detta fall inkluderades för att den skall anses vara otvivelaktig för revisorn samt för att ett brytande av tystnadsplikten i detta fall skulle innebära seriösa konsekvenser för bolaget.

Enligt respondenterna är detta ett givet fall för anmälan. Samtliga revisorer anser att hög misstanke om brott föreligger. Som alltid, anser många även att man först bör se om bolaget kan ersätta och reparera skadan och på så sätt förhindra att en anmälan görs, detta överensstämmer med ABL 9 kap 44 § som säger att en gärning inte skall anmälas om verkningarna har avhjälpats. En faktor som i detta fall är till bolagets fördel är att säkerhetschefen avskedats på eget initiativ, vilket visar att de ser allvarligt på handlingen. Revisorerna är dock oense om beloppet är för stort för att ses som obetydligt. Samtidigt har Dahlqvist och Holmqvist (2004) diskuterat begreppet ”oansenlig handling” och dess innebörd och att

samtliga former av bedrägeri, förskingring och olovligt förfogande inte bör accepteras, oavsett beloppets storlek. Samtidigt kan för omfattande lagstiftning göra det svårt för revisorn att avgöra när en oansenlig handling har förekommit och resultera i misstaget att se till lagen i sig självt istället för vad lagen vill uppnå (Albrecht, 1991). Vidare anser somliga av våra respondenter att åtaganden beror på bolagets omsättning samt storlek, vilket det även fanns inslag av i föregående fall. Eftersom sådan information inte är angiven i fallet ansåg vissa respondenter att ett konkret åtgärdstagande inte kunde ges.

Bland de stora revisionsbyråerna visar resultatet att samtliga respondenter anser fallet omfatta en hög misstanke om brott och har därmed också en hög anmälningsbenägenhet. En respondent drog den slutsatsen att beloppet ansågs för stort för att inte anmäla medan en annan menade att då säkerhetschefen tillika ledamot sålt bolagets produkter och själv tagit pengarna att ett brott skulle misstänkas oavsett beloppets storlek. En annan respondent menade att en anmälan inte skulle göras om den ekonomiska skadan ersatts och styrelsen avhjälpt brottet genom att själv ersätta skadan, speciellt då personen i fråga redan blivit uppsagd. Ytterligare en respondent var av den mening att om styrelsen vidtagit åtgärder som hanterar bristen att man istället kunde redovisa förskingringen som lön. Precis som tidigare nämnts är förskingring ett brott enligt Brottsbalken 10 kap 1, 3 §. Samtliga respondenter i denna grupp är dock överens om att oegentligheter, som beskrivs av FAR, föreligger och att denna händelse inte kan anses som obetydlig eller som ett misstag.

Av de tio revisorerna från de små revisionsbyråerna tyckte samtliga att hög misstanke om brott fanns. Underligt nog uppgav tre stycken av dessa att en anmälan inte skulle göras, vilket är en betydande del i relation till antalet i gruppen. En av dessa gav som anledning att säkerhetschefen har utfört handlingen, men inte som styrelseledamot. Enligt ABL 9 kap 42 § faller detta under anmälningsplikt då brottet begåtts inom verksamheten. En annan som för övrigt var revisorsassistent uppgav att hon inte hade tillräckligt med kunskap för att bedöma fallet korrekt men tog ställning ändå utifrån den erfarenhet samt kunskap hon besitter. Den tredje ville inte uppge med vilken grund han ansåg att en anmälan inte skulle göras. Av dem som var benägna att anmäla poängterade en respondent att informationen förr eller senare ändå skulle "läcka ut" och att revisorn därmed borde agera. Ännu en respondent menade att hänsyn borde tas till omständigheterna kring fallet såsom om beloppet i fråga var ett väsentligt belopp för bolaget samt om det medfört en ekonomisk skada. Resterande respondenter från de små revisionsbyråerna ansåg att beloppet är av väsentlig betydelse och att hänsyn inte ska tas till bolagets åsikter utan att revisorn trots allt har ett regelverk att följa.

Respondenternas svar visar att fallet, enligt några, saknar viss information för en korrekt bedömning. Trots det är majoriteten (85 %) av samtliga respondenter överens om att en anmälan skall äga rum. De tre avvikande revisorerna från de små revisionsbyråerna kom inte med några konkreta anledningar till varför de inte skulle anmäla. Det bör dock noteras att samma mönster har upprepat sig i tidigare fall av samma storleksgrupp (se fall A och fall B), det vill säga att respondenter ansett att en hög misstanke om brott förelegat men sedan svarat att de inte skulle vara villiga att anmäla.

4.8.4.1 Ekobrottsmyndighetens riktlinjer

Ekobrottsmyndigheten anser att det brott som starkt misstänks i Fall D är förskingring. Brottet har begåtts inom verksamheten och av säkerhetschefen/styrelseledamot, en person som lagen avser att reglera. Revisorn måste därför här anmäla brottsmisstanken och avgå. Revisionsbyråerna i vår undersökning har även här till hög grad visat att de agerar enligt EBMs riktlinjer.

5 Diskussion och Slutsatser

I detta kapitel presenteras vårt slutresultat av den analys av empiriska data som gjorts i föregående kapitel. Här besvarar vi den problemformulering som härrör denna studie. Vidare behandlar vi studiens syfte med fokus i undersökningens resultat. Avslutningsvis uppmanar vi till fortsatta studier inom ämnet.

5.1 Allmänt

Den förstahandskälla vi valde för denna studie bestod av en enkätundersökning där revisorer fick ta ställning till frågor gällande tystnadsplikt samt anmälningsplikt. Efter att undersökningen avslutats insåg vi att den låga svarsfrekvens vi erhållit inte var tillräcklig för att dra några konkreta slutsatser. I stället försöker vi med hjälp av de resultat vi erhållit dra slutsatser om det problem vi uppmärksammat.

5.2 Hur agerar revisorn inför tillämpningen av anmälningsplikt och tystnadsplikt?

Revisorns profession är omgärdad av lagstiftning, rättspraxis samt institutionella riktlinjer. Den konflikt vi uppmärksammat hos revisorn är den mellan tystnadsplikt och anmälningsplikt. Som alltid är det trots omfattande lagreglering samt utbildning upp till varje revisor att ta till sig dessa. Hänsyn bör dock tas till att den lagreglering och de rekommendationer som finns för revisionen aldrig kan göras uttömmande.

Den grundläggande tanken med de tillämpningsfall vi använt i vår undersökning var att granska hur en revisor agerar i situationer där både anmälningsplikt och tystnadsplikt spelar in. Vidare ville vi avgöra hur anmälningsbenägna revisorer är vid brottsmisstanke. I den enkätundersökning vi utfört visar enkätens första del en viss tendens till att prioritera tystnadsplikten högre än anmälningsplikten. Revisorn kräver här en betydligt högre bevisgrad än vad EBMs riktlinjer förespråkar vilket därtill, enligt oss, visar på att revisorn kräver mer för att bryta tystnadsloftet. Dessutom har vi konstaterat det faktum att revisorn själv tror att anledningen till den låga anmälningsfrekvensen från revisorer faktiskt beror på att tystnadsplikten värdesätts mer än anmälningsplikten.

Vi tror att detta kan bero på att tystnadsplikten fortfarande är djupt förankrad i revisorn samt på grund av den osäkerhet som återfinns hos revisorn kring de rekvisit som berör en anmälning. Svårigheter finns här, tror vi, kring begreppet ”skälig misstanke” då ingen egentlig vägledning finns för vad som skall ligga till grund för vad rekvisitet innefattar, förutom en viss procentsats. Vi tror att det kan vara svårt för revisorn att ta ställning till en situation utifrån den procentgrad bevisningen skall täcka. Ser man på tillämpningsfallen bestryks detta även till en viss del där många revisorer noterat att de i nästan samtliga fall skulle avhjälpa de fel som uppkommit innan en anmälan görs.

Här ser vi dock att det ligger en motsägelse till att majoriteten respondenter faktiskt följer EBMs riktlinjer i de tillämpningsfall de fått ta ställning till. Vi tror att det beror på att valet mellan tystnadsplikt och anmälningsplikt inte längre är ett lika stort dilemma för revisorn. Att svårigheten i valet har minskat tror vi beror på att det tar tid innan en lagstiftning blir integrerad och accepterad bland dem som den berör. Det har nu passerat åtta år sedan införandet av anmälningsplikten och vi anser att vår undersökning visar på att en implementering och acceptans av anmälningsplikten nu har skett. Detta påvisar även Torp (2007) som förklarar viljan att anmäla mer med att revisorn numera godtagit att det är de spelregler som gäller i rättssamhället. Vi kan trots detta inte undgå det faktum att klientens förtro-

ende för revisorn speglas i det tystnadslöfte han avlagt och att respondenterna i nästan samtliga tillämpningsfall ansett att man i första hand bör ta hänsyn till beloppets storlek i förhållande till bolagets omsättning och storlek och om brottet har avhjälpats. Samtidigt kan sådana hänsyn bidra till att själva brottet kommer i skymundan. Detta uppmärksammas även av Dahlqvist och Holmqvist (2004) då de menar att man inte bör tillåta att någon form av ekonomisk brottslighet får förekomma oavsett beloppets storlek.

Därför blir slutsatsen av vår studie att revisorn helst av allt inte bryter tystnadslöftet men gör det i fall där det krävs. Samtidigt tror vi att de tillämpningsfall revisorn tagit ställning till möjligtvis inte varit av den karaktär där rekvisiten 'skäligen misstanke', 'utan oskäligt dröjsmål' samt 'obetydligt brott' varit svårbedömt. Trots våra resultat tror vi att det förmodligen fortfarande ligger ett problem i att bedöma dessa, vilket vi grundar på Ljung och Stetlers (2000) uttalande om att revisorn saknar kompetens till att bedöma dessa rekvisit. Då det enligt lagstiftningen även skall lämnas till god revisionsred för att avgöra dessa rekvisit.

5.2.1 Etiken och moralens påverkan på revisorns agerande

Av de tillämpningsfall som denna undersökning följt är vi av den slutsatsen att revisorer i stort inte låter sig påverkas av faktorer såsom sympati och empati. Detta grundar vi på att flertalet faktiskt noterat att de inte skulle ta hänsyn till det etiska i situationen och att de därmed skulle vara benägna till att anmäla. Det etiska dilemma revisorerna fått ta ställning till i tillämpningsfallen har de valt att förbise, motivet till detta grundar vi på och jämför med resultatet från Arnolds (2005) undersökning där man kartlagt revisorns beteende som mindre etiskt när denne handlar eller beslutar i affärsmässiga sammanhang än i personliga. Vi tror precis som Arnold (2005) att revisorn i situationer då denne handlar å revisionsbyråns vägnar överlägger allt ansvar på den.

Vid avgörandet om huruvida storleken av revisionsbyrån påverkar det etiska ställningstagandet visar vår undersökning att respondenterna från de små revisionsbyråerna kan ha en större benägenhet att ta hänsyn till det etiska i situationen. Detta visade sig i att det bland de små revisionsbyråerna fanns en tendens till att anse en hög brottsmisstanke föreligga utan att vara benägen till att anmäla det. Detta kan tyckas motsägelsefullt. Anledningen till detta kan vara att de ansett att man bör värna om tystnadsplikten eller att man bör ta hänsyn till det etiska i situationen. Samtidigt kan det förstås bero på att de funnit att de inte erhållit tillräckligt med information för att bedöma situationerna i fråga och därmed inte tagit ställning.

Visserligen förekommer det avvikelser som förespråkar brottslig handling. Den minoritet som avviker tenderar att föra samma åsikt, nämligen att vid fall där brottsmisstanke föreligger istället bokföra brottet som utdelning eller lön, och därmed undgå att göra en anmälan. Dessa tror vi tillhör den skara revisorer som "ser mellan fingrarna" och representerar inte majoriteten i vår undersökning.

5.2.2 Hur revisionsbyråns storlek påverkar revisorns agerande

I våra empiriska data valde vi att kontrollera huruvida skillnader föreligger i antalet anmälningar från små och stora revisionsbyråer för att sedan jämföra med tidigare studier inom samma område. De resultat vi erhöll visar att små revisionsbyråer har haft en betydligt större praktisk användning av anmälningsplikten än de stora revisionsbyråerna.

Resultaten visar att det bland de stora revisionsbyråerna i samtliga fall förutom ett inte förekommit någon praktisk användning av anmälningsplikten. Vår studie styrker därmed An-

derson och Buskas (2006) teori om att de stora revisionsbyråerna har lägre tendens till att anmäla sina klienter. Då studien visar att en anmälning sällan uppkommer bland stora revisionsbyråer tror vi att detta inte är ett problem för dessa och att anmälningsplikten därmed inte påverkar klientens förtroende för revisorn nämnvärt. Skälet till att de små revisionsbyråerna anmäler i högre utsträckning tror vi kan bero på den utbildning de erhållit. Då Holmström och Franzén (2005) visar att små revisionsbyråerna erhåller sin utbildning om anmälningsplikten externt av FAR och SRS medan de stora revisionsbyråerna får samma utbildning internt. Samtidigt tror vi att de som inte har haft en praktisk användning av anmälningsplikten kan vara de som skapat informella relationer till sina klienter. Motivet till detta grundar vi på att det är mestadels dessa som i övriga frågor ansett att tystnadsplikten påverkar anmälningsfrekvensen mer än en juridisk inkompetens inom området, samt kräver väldigt höga bevisgrad för en anmälan, men även anser att revisorns förtroende i ögonen på klienten påverkas mest av tystnadsplikten.

5.2.3 Kompetensen och utbildningens påverkan på revisorns agerande

Vi grundar svaret på denna fråga på de iakttagelser vi gjort av tillämpningsfallen samt på frågan om revisorn anser den låga anmälningsfrekvensen från revisorer bero på att de inte erhållit tillräckligt med kompetens för att avgöra om en anmälan föreligger. De flesta respondenter anser att kompetensen inte påverkar anmälningsbenägenheten och de tillämpningsfall de tagit ställning bestyrker detta då majoriteten agerat enligt EBMs riktlinjer. Därmed motsätter vår studie Holmström och Franzéns (2005) undersökning där majoriteten revisorer inte ansåg sig ha kompetens för att identifiera ekobrott. Skillnaden i resultatet kan bero på att vi i vår studie har använt oss av fallfrågor till skillnad från Holmström och Franzén (2005) studie.

Kompetensen påverkas även av utbildning vilket de flesta respondenter i vår undersökning visat sig ha fått. Dock skiljer sig som sagt enligt Holmström och Franzén (2005) deras utbildningar åt. De stora revisionsbyråerna anordnar utbildning om anmälningsplikt internt medan de små revisionsbyråerna nästan uteslutande använder sig av externa källor såsom FAR och SRS. Vi tror inte att institutionella källor såsom FAR och SRS har något vinstsyfte. Detta tror vi kan påverka den utbildning som de små revisionsbyråerna erhåller och kan därtill vara en förklaring till varför de små revisionsbyråerna i vår studie har haft en större praktisk användning av anmälningsplikten. Detta kan enligt oss även förklara varför nästan ingen respondent från de stora revisionsbyråerna har anmält ett ekobrott, då de erhållit sin utbildning internt. En intern utbildning kan, tror vi ha en vinstdrivande karaktär vilket kan förhindra anmälningar då det inte anses som positivt för vinsten.

5.3 Fortsatta studier

Vi tror att en intressant fortsättning till denna studie är att undersöka huruvida relationen mellan revisor och klient påverkas av storleken på revisionsbyrån. Är lojaliteten gentemot kunderna starkare i den ena eller andra storleksgruppen?

Litteraturförteckning

- Albertsson, L., Berggren, K. & Avdeitchikova, A. (2002). *Revisorns anmälningsplikt – revisorns roll efter dess införande*. Kandidatuppsats inom Företagsekonomi, Ekonomihögskolan vid Lunds universitet.
- Albrecht, Steven W. (1991). *Ethical Issues in the Practice of Accounting*. South-Western Publishing Co. Cincinnati.
- Andersson, N. & Borg, H. J. (1998). *Revisorns roll i kampen mot ekonomisk brottslighet*. Examensarbete i Företagsekonomi, Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet. Hämtad (2007-10-27) från: <http://www.hgu.gu.se/Files/foretagsekonomi/Ekonomistyrning/Sammanfattningar%2098-99/46.htm>
- Andersson, T. & Buskas, J. (2006). *Orsaker till att revisorn underlåter sin anmälningsplikt – en fallstudie om bakomliggande faktorer*. Kandidatuppsats i Redovisning, Örebro Universitet. Hämtad (2007-10-27) från: <http://www.diva-portal.org/oru/abstract.xsql?dbid=762>
- Arnold, V. (2005). *Advances in Accounting Behavioural Research*. Elsevier Science, JAI Press. Amsterdam.
- Artsberg, K. (2005). *Redovisningsteori, policy och praxis*. 2 ed. Liber Ekonomi. Malmö.
- Bergh, C-H. (2001). *Revisors skadeståndsansvar*. Filosofie kandidatuppsats inom Associationsrätt, Internationella Handelshögskolan i Jönköping.
- Bergström, C., Bolbol, N. & Lundberg, L. (2004). *Anmälningsplikt – En kvantitativ studie av attityder hos revisorer och jurister*. Filosofie kandidatuppsats inom Företagsekonomi, Internationella Handelshögskolan i Jönköping.
- Bonniers Svenska Ordbok. (2006). Albert Bonniers Förlag AB. Stockholm
- Brostedt, J. & Jarl, Z. (2002). *Företagens förtroende för revisorn*. Ekonomie kandidatuppsats inom Företagsekonomi, Internationella Handelshögskolan i Jönköping.
- Cassel, F. (1996). *Den reviderade revisorsrollen*. Nerenius & Santéus Förlag AB. Stockholm/Falun.
- Dahlqvist, A-L. & Holmquist, R. (2004). *Brotten i näringsverksamhet*. Norstedts Juridik AB. Stockholm.
- Diamant, A. (2004). *Revisors oberoende*. Iustus Förlag. Uppsala.
- Edman, C. & Ericsson, Å. (2004). *Konflikten mellan revisorns tystnadsplikt och anmälningsplikt – En rättsdogmatisk studie*. Uppsats inom Handelsrätt C, Uppsala Universitet. Hämtad (2007-10-06) från: <http://www.handels.uu.se/Uppsatser/2004/C%20uppsats%20EdmanEricsson%20HT04.pdf>

- Ekobrottsmyndigheten. (2004:3). *Revisorers åtgärder vid misstanke om brott – Vissa praktiska tillämpningsfall*. Hämtad (2007-10-27) från: <http://www.ekobrottsmyndigheten.se/upload/revisor/Revisorers%20åtgärder%20vid%20misstanke%20om%20brott%202007%20-%201.pdf>
- Fant, J-E. (1994). *Revisorers roll i kontraktsteoretiskt perspektiv*. Ekonomiska samfundets tidskrift 4/1994. Hämtad (2007-10-10) från: <http://www.shh.fi/depts/redovis/research/jeflec/lectio94.htm>
- FAR. (1991). *Revision 1*. Föreningen Auktoriserade Revisorer. FAR Förlag. Stockholm.
- FAR. (2006). *FARs Samlingsvolym, Del 1*. FAR Förlag. Stockholm/Avesta.
- FAR. (2007). *FARs Samlingsvolym, Del 2*. FAR Förlag. Stockholm/Avesta.
- FAR/SRS. *Branschorganisation för revisorer och rådgivare*. Hämtad (2007-10-06) från: http://www.farsrs.se/portal/page?_pageid=33,38321&_dad=portal&_schema=PORTAL
- Frantzén, A-C. & Svennberg, E. *Revisorers oberoende – En jämförelse mellan Sarbanes-Oxley Act och Analysmodellen*. Magisteruppsats i Företagsekonomi, Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet. Hämtad (2007-09-24) från: <http://www.handels.gu.se/epc/archive/00004126/01/04-05-61D.pdf>
- Glaser, B.G. & A.L. Strauss. (1967). *The Discovery of Grounded Theory, Strategy for Qualitative Research*. Aldine, Chicago.
- Grønmo, S. (1996). *Kvalitative metoder i samhällsforskning*. Universitetsforlaget, Oslo.
- Gunnarsson, R. (2005). *Urvalsstrategier*. Hämtad (2008-01-03) från: <http://www.infovoice.se/fou/bok/10000061.htm>
- Holmström, M. & Franzén, J. (2005). *Skilnaden i revisorers syn på anmälningsplikten mellan stora och små revisionsbyråer – En rikstäckande studie..* Institutionen för industriell ekonomi och samhällsvetenskap, Luleå Tekniska Universitet, Hämtad (2007-12-14) från: <http://epubl.ltu.se/1404-5508/2005/050/LTU-SHU-EX-05050-SE.pdf>
- Hörte, S-Å. (1999). *Hur kan man ge struktur åt rapporter och uppsatser?*. Institutionen för industriell ekonomi och samhällsvetenskap, Luleå Tekniska Universitet. Hämtad (2007-09-25) från: <http://www.ies.luth.se/org/Rapporter/AR9824.pdf>
- Jacobsen, D-I. (2002). *Vad, hur och varför – Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*. Studentlitteratur. Lund.
- Jerlinger, G. (2003). *Revisorn; Handbok för föreningslivet*. Bilda Förlag. Stockholm/Falköping.
- Johansson, S-E., Häckner, E. & Wallerstedt, E. (2005). *Uppdrag revision; Revisorsprofession i takt med förväntningarna?* SNS Förlag. Stockholm/WS Bookwell, Finland.

- Larsson, B. (2004). *Revisorernas anmälningskyldighet – från 'client focus' mot 'public interest'?* Balans 2004, årgång 30, nummer 10, s.14-15.
- Larsson, L. & Wirén, C. (2004). *Tala är silver, tiga är guld – Revisorns agerande vid en avvägning mellan tystnadsplikten och anmälningsplikten*. Kandidatuppsats i Företagsekonomi, Luleå Tekniska Universitet. Hämtad (2007-10-06) från: <http://epubl.ltu.se/1402-1773/2004/062/LTU-CUPP-04062-SE.pdf>
- Ljung, C. & Stetler, C. (2000) *Så tycker revisorerna om den lagstadgade anmälningsplikten*. Balans 2000, årgång 26, nummer 8, s.9.
- LR Revision, *Kompetens och engagemang*. Hämtad (2007-10-06) från: <http://www.lr-revision.se/revision.pab>
- Lundén, B. (2005). *Revision, Praktisk handbok för revisorer*. Björn Lundén Information AB. Näsvisken.
- Moberg, K. (2003). *Bolagsrevisorn; Oberoende, Ansvar och Sekretess*. Norstedts Juridik AB. Stockholm.
- Moberg, K. (2006). *Bolagsrevision*. Norstedts Juridik AB. Stockholm.
- Neman, H. & Ohlsson, F. (2006). *Revisors anmälningsplikten vid misstanke om brott - en studie om revisors attityder till lagen*. Magisteruppsats i Företagsekonomi – Redovisning, Södertörns Högskola. Hämtad (2007-10-27) från: <http://www.diva-portal.org/sh/abstract.xsql?dbid=824>
- Patel, R. & Davidson, B. (2003). *Forskningsmetodikens grunder; Att planera, genomföra och rapportera en undersökning*. 3:e upplagan. Studentlitteratur Lund.
- Patton, M.Q. (1994). *Qualitative Evaluation and Research Methods*. Sage Publications, Newbury.
- Regeringens proposition 1998/99:19*. Hämtad (2007-10-04) från: <http://www.regeringen.se/>
- Santesson, S. (2002). *Tystnadsplikten och god revisors sed*. www.far.se/balans/tystnad
- Silverman, D. (1993) *Interpreting Qualitative Data. Methods for Analyzing Talk, Text and Interaction*. Sage Publications, London.
- Sjöström, C. (1994). *Revision och lagreglering – ett historiskt perspektiv*. Universitetet i Linköping.
- Sohlberg, P. & Sohlberg, B-M. (2001). *Kunskapens former; Vetenskapsteori och forskningsmetod*. Upplaga 1:2. Liber AB. Stockholm.
- Svenska Standardbolag AB, *Bolagsboken*. Hämtad (2007-10-10) från: <http://www.standardbolag.se/bolagsboken.shtml>
- Svensson, K. & Winborg, M. (1993). *Etik och Moral – en introduktionsbok*. Gummessons Tryckeri AB. Stockholm.
- Sveriges Lagar. (2007). Thomson Fakta AB. Stockholm/Göteborg.

Thörner, S-D. & Yohannes, M. (2006). *Lagen om revisorns anmälningsskyldighet vid misstanke om brott – Fungerar lagen i praktiken ?* Examensarbete i Företagsekonomi, Högskolan i Gävle. Hämtad (2007-10-06) från: www.diva-portal.org/diva/getDocument?urn_nbn_se_hig_diva-149-1_fulltext.pdf

Torp, E. (2007) *Revisorer lever farligt*. Civilekonomen, nr 4, år 2007.

Wallén, G. (1996). *Vetenskapsteori och forskningsmetodik*. Studentlitteratur AB. Lund.

Bilaga 1 – Följebrev



INTERNATIONELLA HANDELSHÖGSKOLAN

HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

Jönköping 2007-11-08

Hej!

Vi är tre studenter från Internationella Handelshögskolan i Jönköping som skriver vår kandidatuppsats med inriktning mot revision/redovisning. Vår studie skall behandla faktorer som kan påverka revisorns anmälningsbenägenhet vid brottsmisstanke, samt den konflikt som kan uppstå i kombination med tystnadsplikten. Undersökningen är begränsad till Jönköpings stad och ett antal utvalda revisionsbyråer inom denna region. Som ett led i studien utför vi en kvantitativ undersökning där vi hoppas få svar på skillnaden i form av ageranden mellan små och större revisionsbyråer.

Vi skulle vara väldigt tacksamma om Ni tog er tid att svara på vår enkät, då den är oerhört viktig för bearbetningen av våra resultat. Svaren kommer givetvis att behandlas konfidentiellt och vi garanterar Er anonymitet. Skulle Ni vilja ta del av vår färdiga kandidatuppsats så får Ni gärna ange en e-mail adress dit vi kan skicka arbetet elektroniskt.

Vänligen besvara enkäten senast den 15 november 2007.

Tack för Er medverkan och Ert bidrag till vår studie.

Kontakta oss gärna vid eventuella frågor.

Med vänliga hälsningar;

Farshad Rahavard

0739-XXXXXX

Monica Abedetary

0736-XXXXXX

Jana Nilsson

0703-XXXXXX

Bilaga 2 – Enkät

Enkät

1. Er ålder?
2. Ert kön?
3. Hur länge har Ni jobbat som revisor?
4. Hur många anställda har arbetsplatsen där Ni jobbar?
0-19, 20-39, 40+
5. Vilken sorts revisor är Ni?
Auktoriserad, Godkänd, Revisorsassistent
6. Gradera följande faktorer efter i hur hög grad det påverkar revisorns förtroende i ögonen på klienten:

Revisorns	Inte alls (1)	2	3	Hög grad (4)
Tystnadsplikt				
Anmälningssplikt				

7. Enligt Ekobrottsmyndighetens statistik stod revisorerna endast för 4 % av totala antalet anmälningar under 2006. Att så få anmälningar kommer från revisorer beror på:

- Revisorer har inte straffrättslig kompetens att identifiera ekonomisk brottslighet

Inte alls (1)	2	3	Hög grad (4)
---------------	---	---	--------------

- Revisorer har kompetensen men prioriterar tystnadsplikt över anmälningssplikt

Inte alls (1)	2	3	Hög grad (4)
---------------	---	---	--------------

8. Har Ni i Er yrkesroll fått någon specifik utbildning om den anmälningssplikt som infördes i Aktiebolagslagen fr.o.m. 1 januari, 1999?

- Ja
 Nej

9. Lagen talar om att en revisor skall agera om det finns "misstanke" om brott (9 kap. 42 § ABL). Vilken bevisgrad anser Ni att en revisor bör ha innan en "misstanke" anmäls?

- 5-20 % (Brott kan misstänkas) 21-49 % (Sannolika skäl för misstanke)
 50-79 % (Tillräckliga skäl för misstanke) 80-100 % (Ställt utom rimligt tvivel)

10. Har Ni haft praktisk användning av anmälningssplikten?

- Ja Nej

11. Vilket anser Ni vara viktigast, att upprätthålla tystnadsplikten eller anmäla ett misstänkt ekobrott?

Tystnadsplikt			Anmälningsplikt
1	2	3	4

Case studie

Var vänlig ta ställning till följande fall:

- A. Ett bolag ligger efter med bokföringen sedan många månader. Verifikationer har också försvunnit. Bolaget har till slut vänt sig till en bokförare för att få ordning på bokföringen. Revisorn misstänker ingen svart försäljning eller annan brottslighet utan endast ren naivitet hos företagaren. Skälet till bristerna i bokföringen är att klienten har haft för mycket att göra och revisorn kan själv konstatera att verksamheten går lysande. Han inser också att en anmälan skulle vara en katastrof för klienten, dennes familj och de anställda.**

Hur bedömer Ni situationen?

Låg grad av misstanke om brott			Hög grad av misstanke om brott
1	2	3	4

Hur benägen är Ni att anmäla denna handling?

Inte benägen			Väldigt benägen
1	2	3	4

Vänligen beskriv kortfattat vad Ni anser om fallet ovan:

- B. Ett aktiebolag har kalenderår som räkenskapsår, men bolaget hör inte av sig till sin revisor angående bokslut och årsredovisning. Revisorn tar därför i mitten av maj månad kontakt med företagsledningen och frågar efter dessa. Svaret blir att bokslut och årsredovisning blivit försenade. Revisorn meddelar att bolagsstämman enligt aktiebolagslagen ska hållas senast sex månader efter utgången av räkenskapsåret, vilket innebär den 30 juni. Samtidigt säger årsredovisningslagen att styrelsen ska avlämna årsredovisning till revisorn senast sex veckor innan bolagsstämman vilket är den 19 maj. Företagsledningen lovar att ringa så fort det är klart och ringer också, men först den 15 juni. Revisorn konstaterar att revisionsberättelse skall lämnas senast tre veckor innan bolagsstämman, vilket är den 9 juni men att detta nu inte kan ske, vilket i sin tur medför att revisorn tänker avlämna en "oren revisionsberättelse". Samma dag kommer årsredovisning och verifikationsmaterial till revisorn. Revisorn förvänas över att dateringen för styrelsens underskrift satts till den 19 maj trots att någon årsredovisning fanns per detta datum. Revisorn kräver omdatering till den 15 juni men företagsledningen vägrar.**

Hur bedömer Ni situationen?

Låg grad av misstanke om brott			Hög grad av misstanke om brott
1	2	3	4

Hur benägen är Ni att anmäla denna handling?

Inte benägen			Väldigt benägen
1	2	3	4

Vänligen beskriv kortfattat vad Ni anser om fallet ovan:

- C. En verkställande direktör i ett aktiebolag har förskingrat 150 000 kr. Direktören har ej möjlighet att betala tillbaka beloppet och övriga i företagsledningen ”tycker synd” om personen som har missbruksproblem och ligger i skilsmässa. En anmälan bedöms vidare vara förödande för bolaget, bl.a. på grund av den ryktes-spridning som den skulle föranleda. Ledningen vill därför helst att allt tystas ned.

Hur bedömer Ni situationen?

Låg grad av misstanke om brott			Hög grad av misstanke om brott
1	2	3	4

Hur benägen är Ni att anmäla denna handling?

Inte benägen			Väldigt benägen
1	2	3	4

Vänligen beskriv kortfattat vad Ni anser om fallet ovan:

- D. Ett bolags verksamhet består bl.a. i att sälja säkerhetslösningar avseende data-system. Styrelsen i bolaget består av flera personer, såväl externa som interna ledamöter. En av ledamöterna är även anställd inom bolaget som säkerhetschef. I samband med revisionen upptäcks att säkerhetschefen har sålt programvaror avseende säkerhetslösningar och stoppat pengarna, minst 350 000 kr, i egen ficka. Revisorn informerar styrelsen om sina iakttagelser. Efter att styrelsen undersökt förhållandet, informeras revisorn om att säkerhetschefen inte har möjlighet att betala tillbaka beloppet och att man beslutat att avskeda säkerhetschefen. Revisorn informeras också om att styrelsen absolut inte kommer att göra någon polisanmälan, eftersom man är orolig att informationen ska ”läcka ut” och på så sätt skada bolagets rykte och framtida affärsmöjligheter.

Hur bedömer Ni situationen?

Låg grad av misstanke om brott			Hög grad av misstanke om brott
1	2	3	4

Hur benägen är Ni att anmäla denna handling?

Inte benägen			Väldigt benägen
1	2	3	4

Vänligen beskriv kortfattat vad Ni anser om fallet ovan:

12. Skulle Ni vilja ha en kopia av vår färdiga kandidatuppsats?

Ja Nej

E-mail adress:.....

Tack så mycket för Er medverkan!

Bilaga 3 – EBMs överväganden av tillämpningsfallen

Fall:

- A. Bokföringsbrott kan misstänkas. Brottet framstår inte som obetydligt. Bristen kan avhjälpas genom att bokföring sker inom två veckor från påpekandet, om revisorn inte finner att den försenade bokföringen har orsakat skada eller men. Som framhållits tidigare i framställningen kan det vara tillräckligt om arbetet med att avhjälpa bristerna påbörjats inom tvåveckorsfristen och kan avslutas inom en månad. När det gäller de förekomna verifikationerna bör revisorn uppmana bolaget att se till att posterna blir verifierade genom att kopior av fakturor mm. tas in från motparten eller att egenhändiga verifikat med erforderliga uppgifter upprättas. Om allt detta sker har revisorn inte någon anmälningsskyldighet. Verkningarna av brottet har avhjulpts. Om revisorn däremot konstaterar att någon korrekt bokföring inte upprättas i tid och inte heller kan räkna med att så kommer att ske, måste revisorn göra en anmälan och avgå. Att en anmälan skulle vara en katastrof för klienten, dennes familj och de anställda i bolaget kan inte leda till någon annan bedömning.
- B. Styrelsens underskrift tycks ha gjorts vid ett senare tillfälle än den 19 maj. Det brott som kan misstänkas är osant intygande (15 kap 10 § brottsbalken). Eftersom osant intygande inte omfattas av anmälningsskyldigheten behöver revisorn inte agera utifrån det regelverk som styr anmälningsskyldigheten.
- C. Förskingring kan misstänkas. Skadan har inte ersatts och kommer inte att kunna ersättas. För att revisorn skall kunna underlåta att anmäla brottet krävs att detta kan bedömas som obetydligt. Att det i detta fall är allmänt synd om verkställande direktören gör inte att brottet kan bedömas som obetydligt. I avsnitt 5.4 ovan har förts ett allmänt resonemang om när ett brott kan anses som obetydligt. Storleken på det förskingrade beloppet spelar naturligtvis en roll, men även om detta skulle vara av mindre betydelse i förhållande till bolagets ekonomiska förhållande, måste anmälan göras i detta fall.
- D. Det brott som kan misstänkas är förskingring. Brottet har begåtts inom ramen för bolagets verksamhet. Styrelseledamoten har visserligen förskingrat pengarna i egenkap av säkerhetschef men det går inte att bortse från att han också är styrelseledamot och således tillhör den personkrets som regleringen avser att träffa. En annan tolkning skulle öppna för ett kringgående av reglerna. Revisorn har fullgjort sin handlingsplikt. Styrelsen har emellertid inte sett till att skadan ersatts eller gjort någon polisanmälan. Därför återstår inte något annat alternativ för revisorn än att göra en anmälan till åklagare och avgå

Bilaga 4 – Enkätresultat

Antalet respondenter svar från de små- respektive de stora revisionsbyråerna, på frågorna 6-11 samt tillämpningsfallen A-D.

		Små byråer	Stora byråer
Fråga 6	Revisorns förtroende påverkas mest av Tystnadsplikten	10	11
	Revisorns förtroende påverkas mest av Anmälningsplikten		1
Fråga 7	Få anmälningar pga. brist i kompetens	4	2
	Få anmälningar pga. prioritet av Tystnadsplikt	6	9
Fråga 8	Har utbildning	7	11
	Har ej utbildning	3	1
Fråga 9	Misstanke om brott = 5-20%	2	1
	Misstanke om brott = 21-49%	1	1
	Misstanke om brott = 50-79%	3	5
	Misstanke om brott = 80-100%	4	5
Fråga 10	Haft praktisk användning av Anmälningsplikten	5	1
	Ej haft praktisk användning av Anmälningsplikten	5	11
Fråga 11	Tystnadsplikt är viktigast	5	7
	Anmälningsplikt är viktigast	4	5
Case A-D	Case A		
	Låg misstanke	7	11
	Hög misstanke	3	1
	Anmälningsbenägen	1	1
	Ej anmälningsbenägen	8	10
	Case B		
	Låg misstanke	7	11
	Hög misstanke	2	1
	Anmälningsbenägen		1
	Ej anmälningsbenägen	8	11
	Case C		
	Låg misstanke	1	1
	Hög misstanke	9	11
	Anmälningsbenägen	8	11
	Ej anmälningsbenägen	1	1
	Case D		
Låg misstanke		11	
Hög misstanke	10	11	
Anmälningsbenägen	6	11	
	Ej anmälningsbenägen	3	

Bilaga 5 – Enkätresultat

Antalet respondeters svar från de små- respektive de stora revisionsbyråerna på samtliga frågor.

	Små byråer	Stora byråer	Män	Kvinnor	0-39 år	40-år	Aukt.rev.	Godk.rev.	Assist.rev.
Fråga 6	Revisorns förtroende påverkas mest av Tystnadsplikten Revisorns förtroende påverkas mest av Anmälningsplikten	10 1	11 1	12 1	9	5 1	16	8 1	11 2
Fråga 7	Få anmälningar pga. brist i kompetens Få anmälningar pga. prioritet av Tystnadsplikt	4 6	2 9	4 7	2 7	4	6 10	3 6	2 7
Fråga 8	Har utbildning Har ej utbildning	7 3	11 1	11 2	7 2	5 1	13 3	8 1	9 2
Fråga 9	Misstanke om brott = 5-20% Misstanke om brott = 21-49% Misstanke om brott = 50-79% Misstanke om brott = 80-100%	2 1 3 4	1 1 5 5	2 2 5 4	1 2 3 5	3 3 3	3 2 5 6	1 2 2 4	2 6 3 2
Fråga 10	Har praktisk användning av Anmälningsplikten Ej har praktisk användning av Anmälningsplikten	5 5	1 11	6 7	9 9	1 5	5 11	2 7	4 7
Fråga 11	Tystnadsplikt är viktigast Anmälningsplikt är viktigast	5 4	7 5	6 6	6 3	4 2	8 7	4 4	7 4
Case A-D									
	Case A								
	Låg misstanke	7	11	9	9	4	14	7	9
	Hög misstanke	3	1	4	2	2	2	2	2
	Anmälningsbenägen	1	1	2	1	1	1	1	1
	Ej anmälningsbenägen	8	10	9	9	5	13	6	10
	Case B								
	Låg misstanke	7	11	10	8	4	14	7	10
	Hög misstanke	2	1	3	1	1	2	2	1
	Anmälningsbenägen	1	1	1	1	1	1	1	1
	Ej anmälningsbenägen	8	11	12	7	5	14	7	11
	Case C								
	Låg misstanke	1	1	1	1	1	2	1	1
	Hög misstanke	9	11	12	8	6	14	8	11
	Anmälningsbenägen	8	11	11	8	6	13	7	11
	Ej anmälningsbenägen	1	1	1	1	1	2	1	1
	Case D								
	Låg misstanke	10	11	12	9	6	15	8	11
	Hög misstanke	6	11	10	7	6	11	6	10
	Anmälningsbenägen	3	3	1	2	2	3	1	1