

Revisorns Anmälningsskyldighet

– Utvärdering om anmälningsskyldigheten vid misstanke om brott
följs

Författare: Valentin Marku
Wojtek Pijarowski

Handledare: Christer Nilsson
Ekonomi Licentiat
Univ. adjunkt i företagsekonomi

Förord

Vi vill tacka våra kontaktpersoner på Ekobrottsmyndigheten för deras varma bemötande och positiva inställning.

Vi vill även rikta ett stort tack till vår handledare, Christer Nilsson, för den vägledning, uppmuntran och hjälp som vi har fått under arbetets gång.

Kristianstad januari 2005

Valentin Marku

Wojtek Pijarowski

Abstract

The purpose of this essay was to describe and analyse the crimestructure of the notifications made by auditors. With the basis of the regulations which regulate the auditors notification duty, FAR:s model of how the auditor should act on the suspicion of crime and our theories, we created our own hypothesmodel. The method we used for the study was a minor timeserie study which was totally based on secondary data. The information was collected through a document study. We analysed the collected data with the Chi-Square test to get answers to ours hypotheses. In the analysis we could establish that the auditors now have got an increased understanding for how they should act by the suspicion of crime. We also found that auditors notify wrongly and that the majority of the notifications are about accountancy crime.

Keywords: notifications duty, auditor, suspicion of crime.

Sammanfattning

Syftet med vår uppsats har varit att beskriva och analysera brottsstrukturen vid anmälningar gjorda av revisorer.

Med utgångspunkt från bestämmelserna som reglerar revisorns anmälningsskyldighet vid misstanke om brott, FAR: s modell om hur revisorn bör agera vid misstanke om brott och våra teorier har vi skapat en egen hypotesmodell. Modellen beskriver förhållandena som vi grundar våra hypoteser på.

Undersökningen genomfördes som en mindre tidsseriestudie och baserades fullständigt på sekundärdata. Informationen samlade vi in genom en dokumentstudie. Insamlade data omvandlade vi till information som tillsammans med ett Chitvå-test används för att besvara våra hypoteser.

I analysen kunde vi konstatera att revisorerna har fått en ökad förståelse för hur de ska agera vid misstanke om brott men trots det så är antalet anmälningar från deras sida få i förhållande till andra anmälare. Vi fann även att vissa revisorer anmäler felaktigt och att flertalet anmälningar avser bokföringsbrott.

Innehållsförteckning

| | |
|--|-----------|
| 1. INLEDNING | 7 |
| 1.1 PROBLEMBAKGRUND..... | 7 |
| 1.2 PROBLEMDISKUSSION..... | 8 |
| 1.3 PROBLEMFÖRMULERING..... | 10 |
| 1.4 SYFTE..... | 10 |
| 1.5 AVGRÄNSNING..... | 10 |
| 1.6 UPPSATSENS DISPOSITION..... | 10 |
| 1.7 KAPITELSAMMANFATTNING..... | 11 |
| 2. METOD | 12 |
| 2.1 UPPSATSENS METOD..... | 12 |
| 2.2 KAPITELSAMMANFATTNING..... | 14 |
| 3. TEORETISK BAKGRUND | 15 |
| 3.1 REVISION OCH REVISORER..... | 15 |
| 3.1.1 FAR | 16 |
| 3.2 TYSTNADSPLIKT..... | 17 |
| 3.3 SANKTIONER OCH SKADESTÅNDSANSVAR..... | 18 |
| 3.3.1 <i>Revisorsnämnden</i> | 18 |
| 3.4 EKONOMISK BROTTSLIGHET..... | 19 |
| 3.4.1 <i>Ekobrottsmyndigheten</i> | 20 |
| 3.5 BROTTSKATALOGEN..... | 20 |
| 3.5.1 <i>Bokföringsbrott</i> | 22 |
| 3.6 KAPITELSAMMANFATTNING..... | 23 |
| 4. TEORI | 24 |
| 4.1 ANMÄLNINGSSKYLDIGHETEN VID MISSTANKE OM BROTT..... | 24 |
| 4.2 PRAKTISK TILLÄMPNING..... | 26 |
| 4.3 HYPOTESMODELL..... | 28 |
| 4.3.1 <i>Misstolkning av lagen</i> | 29 |
| 4.3.2 <i>Ekobrottsmyndighetens vägledning</i> | 29 |
| 4.3.3 <i>Sanktioner</i> | 30 |
| 4.3.4 <i>Bokföringsbrott</i> | 30 |
| 4.4 KAPITELSAMMANFATTNING..... | 31 |
| 5. EMPIRI | 32 |
| 5.1 UNDERSÖKNINGENS METOD..... | 32 |
| 5.1.1 <i>Datainsamling</i> | 33 |
| 5.1.2 <i>Totalundersökning</i> | 34 |
| 5.1.3 <i>Operationalisering</i> | 34 |
| 5.1.4 <i>Reliabilitet och Validitet</i> | 34 |
| 5.2 EMPIRISK RESULTAT..... | 35 |
| 5.2.1 <i>Tabelltolkning</i> | 35 |
| 5.3 KAPITELSAMMANFATTNING..... | 38 |
| 6. ANALYS | 40 |
| 6.1 INLEDNING..... | 40 |
| 6.2 MISSTOLKNING AV LAGEN..... | 40 |

| | |
|--|-----------|
| 6.3 EKOBROTTSMYNDIGHETENS VÄGLEDNING | 41 |
| 6.4 SANKTIONER | 42 |
| 6.5 BOKFÖRINGSBROTT | 44 |
| 6.6 KAPITELSAMMANFATTNING | 45 |
| 7. SLUTSATSER..... | 46 |
| 7.1 UPPSATSENS SLUTSATS | 46 |
| 7.2 FÖRSLAG TILL FORTSATT FORSKNING | 48 |
| REFERENSLISTA | |
| BILAGOR | |

1. Inledning

I kapitlet redogörs för uppsatsens problembakgrund som leder fram till en problemformulering och ett syfte. Avslutningsvis presenteras avgränsningar och uppsatsens disposition samt en kapitelsammanfattning.

1.1 Problembakgrund

Målet för revisionen är att revisorn ska lämna en revisionsberättelse i vilken denne uttalar sig om årsredovisningen och bokföringen, samt om styrelsens och VD: ns förvaltning. Revisionen säkerställer trovärdigheten i den ekonomiska informationen och tilltron till hur styrelsen och VD: n fullgör sina uppdrag. (FAR, 2004b)

Syftet med revisionen i aktiebolag är att revisorn ska kontrollera bolagets årsredovisning jämte räkenskaperna. Eftersom aktieägarna endast svarar med insatt kapital, ställs det krav på officiell redovisning av aktiebolagets ställning och resultat. Omvärlden har inte endast behov av information om bolaget utan måste kräva även att den officiella redovisningen är tillförlitlig. (Moberg, Greve, Langsted, Harpf & Eriksen, 1992)

Den som är revisor i ett svenskt aktiebolag har tystnadsplikt. Enligt ABL 10:37 § får revisorn inte till en enskild aktieägare eller till någon utomstående lämna upplysning om bolagets angelägenheter som denne har fått kännedom om vid sitt uppdrag, om det kan vara till skada för bolaget. Tystnadsplikten är även reglerad i Revisorslagen 26 §, som bland annat säger att en revisor får inte till fördel för sig själv eller till skada eller nytta för någon annan, använda uppgifter som revisorn har fått i sin yrkesutövning.

Innan den nya lagstiftningen om anmälningsskyldighet infördes, så kunde revisorn om denne misstänkte eller fann att det förekom oegentligheter i bolaget, ingripa genom påpekanden och erinringar till VD: n och styrelsen samt genom anmärkningar i revisionsberättelsen. Det fanns ingen möjlighet att föra saken vidare till polis eller åklagare om inte en förundersökning om förhållandena i bolaget inletts. Tystnadsplikten hindrade revisorn från att föra saken vidare vid förekommande av oegentligheter. (FAR, 2004b)

Aktiebolag används ofta i den ekonomiska brottsligheten, framförallt fåmansbolag med lågt aktiekapital. Anledningen till aktiebolagens popularitet när det gäller ekobrott har att göra med att aktieägarna har begränsat ansvar, dvs. ansvarar enbart med insatt kapital. (Moberg et al. 1992)

Bakgrunden till att anmälningsskyldigheten infördes var att aktiebolagens externa revisorer sågs som en potentiell men till viss del outnyttjad brottsförebyggande resurs. Yrkesgruppens uppgift är att granska företagets bokföring och verka för att bokföringsnivån är av hög kvalitet. Lagstiftaren ville i och med anmälningsskyldigheten gå ett steg längre. (BRÅ, 2004)

Den nya lagen som infördes 1999, om revisorns anmälningsskyldighet vid misstanke om brott gäller för revisorer i alla svenska aktiebolag och bankaktiebolag (FAR, 2004b).

Reglerna återfinns i ABL 10:38-40 § § och innebär att en revisor som misstänker eller känner till att en styrelse ledamot eller VD inom ramen för bolagets verksamhet har gjort sig skyldig till vissa brott ska underrätta styrelsen om detta. Senast två veckor efter det att revisorn underrättat styrelsen ska denne avgå från sitt uppdrag och anmäla detta till PRV. I samband med denna anmälan ska denne redogöra för sin brottsmisstanke i en särskild handling till åklagaren. Anmälningsskyldigheten avser endast fullbordade brott av ekonomisk art (Ekobrottsmyndigheten, 2003a).

1.2 Problemdiskussion

Lagstiftningen om revisorns anmälningsskyldighet fick utstå mycket kritik, efter dess införande 1999, främst av revisorskåren. Många revisorer ansåg att de nya reglerna skulle få dem att framstå som statens ”förlängda arm” och försämra deras relationer med sina klienter (Holmquist, 2000).

Diskussionerna har ständigt varit återkommande under åren. Från revisorernas sida har det framhållits att lagen är otydlig och innehåller svåra straffrättsliga bedömningar för en revisor som anses vara en lekman på området, dvs. revisorerna har ofta inte tillräcklig kunskap om brotten. Statens avsikt med lagen har varit att få revisorerna att vara mer aktiva i bekämpandet av den ekonomiska brottsligheten. Detta har dock uteblivit, varför det idag riktas hård kritik från icke-revisorshållet om att anmälningarna har varit för få (Engerstedt, 2004). Av 3737 anmälda ekobrott under år 2003 har endast 41 anmälningar lämnats in av revisorerna, vilket

motsvarar ca 1 % jämfört med 74 % som konkursförvaltare och skattemyndigheten tillsammans står för (Ekobrottsmyndigheten, 2004).

Anmälningstalen är låga men var nästan en fördubbling från tidigare år, ”*medvetenheten om lagen har ökat med tiden*” säger K. Madstedt, chefsåklagare på Ekobrottsmyndigheten (EBM). En annan orsak till den ökade medvetenheten kan vara ett PM som Ekobrottsmyndigheten i samråd med FAR och SRS har utgivit i mitten av 2003. PM: et innehåller förklaringar om hur anmälningsskyldigheten tillämpas i praktiken och skall fungera som en vägledning för revisorn. Detta exemplifieras med några typfall. Dess primära syfte är att ge upplysning om ett angreppssätt för hur frågorna kan hanteras. (Engerstedt, 2004)

Ett av de brott som omfattas av anmälningsskyldigheten är bokföringsbrott. I flera av de exemplen som anges i PM: et behandlas bokföringsbrotten pga. dess centrala betydelse i sammanhanget (Ekobrottsmyndigheten, 2003a).

Det förekommer även ett gap mellan revisorernas tolkning och myndigheternas syn på lagen. Lagstiftaren anser att man ska anmäla vid låg grad av misstanke, medan revisorerna gör detta nästan endast vid total övertygelse om att brott föreligger (Johnson, 2003).

Begreppet ”*kan misstänkas*” som förekommer i lagen anses vara tillräckligt för att en anmälan skall lämnas in. Enligt Ekobrottsmyndigheten ska man redan anmäla vid en bevisgrad av 5-20 procent, medan en undersökning som bygger på drygt 100 intervjuer med revisorer visar att nio av tio revisorer anser att bevisgraden måste vara 51-100 procent för att de ska anmäla (Suneson, 2002). Ekobrottsmyndigheten har ställt fram en modell, s.k. misstanketrappa, för att beskriva de olika graderna av misstanke (Ekobrottsmyndigheten, 2003a).

Anmälningsskyldigheten är inte populär bland revisorerna och många påtalar anmälningsskyldigheten för sina klienter i syfte att lägga kraft bakom ett påpekande och minska risken för en anmälan. (Eriksson, 2004)

Av ovanstående diskussion framgår det att det råder splittrade meningar, mellan revisorskåren och tillsynsmyndigheterna, om när anmälningsskyldigheten ska aktualiseras och i vilken utsträckning man ska anmäla. Vi frågar oss om detta kan leda till att det görs felaktiga anmälningar samt att man i vissa situationer inte anmäler?

1.3 Problemformulering

Vi finner att det skulle vara intressant att visa i vilken utsträckning revisorerna har anmält ekonomiska brott under de senaste två åren för att se om det finns något mönster. Varför väljer revisorer att inte anmäla? Har anmälningarna ökat? Vilka typer av brott anmäls oftast av revisorer? Hur många anmälningar blir nedlagda?

1.4 Syfte

Syftet med arbetet är att beskriva och analysera utvecklingen av brottsstrukturen vid anmälningar gjorda av revisorer.

1.5 Avgränsning

Vi har valt att avgränsa oss i att endast undersöka anmälningar som har ägt rum från 2003 till och med oktober 2004, då statistik från före 2003 inte finns. Vidare kommer vi endast att behandla de anmälningar som har lämnats in till Ekobrottsmyndigheten.

1.6 Uppsatsens disposition

I andra kapitlet redogörs för uppsatsens metod. Undersökningen har beskrivande syfte med positivistisk anda. Metodologiska ansatsen är deduktiv. Avslutningsvis redogörs för forskningssättet, källkritiken samt kapitelsammanfattningen.

Tredje kapitlet innefattar den teoretiska bakgrunden som börjar med de olika momenten som berör revisorn i dennes revisionsarbete. I början förklaras revisionens syfte och vad en revisor är. Vidare redogörs för revisorns tystnadsplikt och konsekvenserna av att inte följa yrkesreglerna i form av sanktioner och skadeståndsansvar. I den senare delen av kapitlet beskrivs den ekonomiska brottsligheten samt de brott som omfattas av den så kallade brottskatalogen. Löpande presenteras även de myndigheter som spelar en viktig roll i sammanhanget. Avslutningsvis sammanfattas kapitlet.

I det fjärde kapitlet presenteras de teorier vi har valt att använda i arbetet. Först redogörs för anmälningsskyldigheten vid misstanke om brott med bestämmelserna från lagstiftningen. Därefter beskrivs den praktiska tillämpningen av anmälningsskyldigheten som har getts ut av Ekobrottsmyndigheten. Sist presenteras vår modell samt de hypoteser som vi avser att testa.

I kapitel fem redogörs för empirin, som är uppdelad i empirisk metod och empirisk resultat. I empiriska metoden beskrivs hur undersökningen kommer att utföras. Under metoddelen behandlas datainsamlingen, operationaliseringen samt validiteten och reliabiliteten av materialet. I resultatdelen presenteras och tolkas de tabeller som har räknats ut. Datamaterialet granskas för att avgöra om det stödjer våra hypoteser eller inte.

I kapitel sex analyseras undersökningens resultat. Den insamlade data omvandlas till information som ska besvara våra hypoteser. Informationen som presenteras i kapitlet ska hjälpa oss att dra fram slutsatser som besvarar syftet med uppsatsen.

Kapitel sju innehåller våra egna slutsatser och reflektioner. Avslutningsvis ger vi förslag till fortsatt forskning.

1.7 Kapitelsammanfattning

I kapitlet har redogjorts för bakgrunden till införandet av lagen om anmälningsskyldighet vid misstanke om brott. Anmälningsskyldigheten har debatterats ständigt. Myndigheterna anser att revisorerna inte tar sitt ansvar i bekämpandet av den ekonomiska brottsligheten medan revisorerna försvarar sig med att de inte har tillräckliga kunskaper för att bedöma om misstanke om brott föreligger samt att skyldigheten att anmäla försämrar deras relation med klienterna. Debatten har väckt vårt intresse eftersom vi utbildar oss till revisorer och skall i framtiden ta ställning till samma uppgift. Utifrån detta fick vi idén att undersöka i vilken utsträckning revisorerna har anmält ekonomiska brott under de senaste två åren. Vidare ska vi beskriva och analysera utvecklingen av brottsstrukturen vid dessa anmälningar.

2. Metod

Kapitlet skildrar uppsatsens metod. Undersökningen har beskrivande syfte med positivistisk anda. Den metodologiska ansatsen är deduktiv. Avslutningsvis redogörs för forskningssättet, källkritiken samt kapitelsammanfattningen.

2.1 Uppsatsens metod

Målet med arbetet är att beskriva och analysera utvecklingen av brottsstrukturen vid anmälningar gjorda av revisorer. Arbetet är menat som en förstudie till en mera ingående forskning i form av en enkät eller intervju studie.

För att kunna realisera syftet ser vi på anmälningsskyldigheten som ett tillstånd som leder till två utfall. Dessa är att man antingen anmäler eller inte. I undersökningen blir det endast aktuellt att se på de gjorda anmälningar då enbart dessa är möjliga att få tillgång till. Utifrån befintlig teori och egen modell ska vi försöka beskriva brottsstrukturen i de anmälda fallen. Vidare ska vi analysera resultaten av de olika anmälningarna.

Vi har valt att använda oss av en analytisk undersökning med beskrivande syfte eftersom vi vill kartlägga fakta och sakförhållanden avseende utvecklingen av anmälningar som har lämnats in av revisorer. Då syftet med arbetet är att endast beskriva hur detta ser ut utan att försöka förklara varför, anser vi inte att en förklarande undersökning är lämplig. (Lekvall & Wahlbin, 1993)

Forskningsorienteringen delas in huvudsakligen i två delar, positivism och hermeneutik. Det positivistiska synsättet på vetenskap baseras på att det finns allmängiltiga lagar för allt man undersöker. Undersökningen skall utföras objektivt utan att blanda in subjektiva värderingar eftersom dessa inte anses vara relevanta vid sökandet av det allmängiltiga. Man strävar efter att lyfta fram de fenomenen som man önskar undersöka ur helheten genom att hitta samband med andra variabler. Hermeneutiken, motsatsen till positivismen, försöker förstå hur de olika fenomenen fungerar genom att tolka dem. Man ser inte generaliseringen som det viktigaste. Individualiteten anses vara viktigare eftersom olika personer ser olika saker på olika sätt. (Saunders, Lewis & Thornhill, 2003)

För att vi vill beskriva ett visst fenomen istället för att försöka förstå det så anser vi inte att den hermeneutiska ansatsen är den lämpliga metoden för vår forskning. Däremot tycker vi att den hade kunnat beröras ifall vi hade velat få kvalitativa svar genom exempelvis intervjuer. Med detta som grund antar vi ett positivistiskt synsätt, framför hermeneutiskt, eftersom vi utifrån relevant teori och generaliserade lagar ska försöka dra logiska slutsatser. (ibid.)

En studies metodologiska ansats kan ske på olika sätt beroende på om man har en teori att tillgå vid början av forskningen. Den deduktiva ansatsen baseras på teori och kunskap som redan finns. Metoden går ut på att utveckla befintlig teori och/eller egna hypoteser och testa dem i verkligheten. Karakteristiskt med den deduktiva ansatsen är sökandet efter att förklara kausala förhållanden mellan variabler, dvs. orsak-verkan-samband. Induktiv ansats bygger på aktuell erfarenhet. Utmärkande med den här ansatsen är att teori saknas i ämnet. Meningen är att man, i motsats till deduktiv ansats, ska först samla in data från verkligheten och utifrån det generera en teori eller hypotes. Ibland förekommer det även en blandning av dessa två ansatser som kallas för abduktion och baseras delvis på kunskap och delvis på erfarenhet. (ibid.)

I undersökningen kommer vi att tillämpa den deduktiva ansatsen. Anledningen till att vi har valt den här metoden är för att det redan finns en teori om problemet som vi ska undersöka. Vi ska med hjälp av hypoteser försöka testa om våra föreställningar om verkligheten är ”sanna”. Orsaken till att vi inte har valt den induktiva ansatsen är att man utgår från empirin för att sluta sig till generell kunskap om teorin (Saunders et al. 2003). Detta tillvägagångssätt är vanligt vid explorativa undersökningar och fallstudier (Andersen, 1998). Vi ska utgå från befintliga lagar och tillgängliga teorier för att försöka förklara vårt problem.

För att samla in information använder vi oss av arkivforskning. Det innebär att forskningen baseras uteslutande på dokumenterad sekundärdata, i vårt fall inlämnade anmälningar av revisorer, avseende ekonomiska brott, till EBM. (Saunders et al. 2003)

När man utnyttjar sekundärdata är det viktigt att ha ett kritiskt förhållningssätt. Källorna som sekundärdata hämtas ifrån kan vara opartiska, vinklade, ofullständiga osv. Problemet i de flesta historiska studier är att fastställa vad som faktiskt har inträffat. För att skaffa sig kunskap om sådant som har hänt är det viktigt att finna källor som kan informera om detta. (Lundahl & Skärvad, 1999)

Eftersom vi endast bygger undersökningen på de anmälningar som Ekobrottsmyndigheten har fått in av revisorer var det naturligt för oss att hämta materialet från dem. Tillförlitligheten i vår källa bör vara av högsta grad eftersom EBM är en åklagarmyndighet som har i intresse att undanröja all ekonomisk brottslighet.

2.2 Kapitelsammanfattning

I kapitlet har vi redogjort för vårt val av forskningsorientering som är av beskrivande karaktär med positivistisk anda. Motivet till detta val är att vi utifrån relevant teori och generaliserade lagar ska beskriva problemet. Av kapitlet framgår även att vi ska använda den deduktiva undersökningsansatsen, eftersom vi kommer att arbeta fram ett antal hypoteser som sedan ska testas genom en dokumentstudie. Avslutningsvis diskuteras källkritiken av sekundärdata som används i undersökningen.

3. Teoretisk bakgrund

I kapitlet läggs tyngdpunkten på de olika momenten som berör revisorn i dennes revisionsarbete. I början förklaras revisionens syfte och vad en revisor är. Vidare redogörs för revisorns tystnadsplikt och konsekvenserna av att inte följa yrkesreglerna i form av sanktioner och skadeståndsansvar. I den senare delen av kapitlet beskrivs den ekonomiska brottsligheten samt de brott som omfattas av den så kallade brottskatalogen (brott som skall iakttas vid eventuell misstanke). Löpande presenteras även de myndigheter som spelar en viktig roll i sammanhanget. Avslutningsvis sammanfattas kapitlet.

3.1 Revision och revisorer

Revision är kontroll, det innebär att planera, kritiskt granska, bedöma och uttala sig om företagets redovisning, bokföring och förvaltning (FAR, 2004b). Nedan följer en redogörelse för syftet med revisionen samt revisionsprocessen i aktiebolag.

I alla företagsformer där ägarna har ett begränsat ansvar är det av stor vikt att företagets resultat och ekonomiska ställning redovisas för omvärlden på ett korrekt sätt. Företagets olika intressenter måste kunna lita på den information bolaget lämnar om sin ekonomiska situation. Revisionen finns till för att ge trovärdighet åt den ekonomiska information som ett bolag lämnar. Revision är en viktig förutsättning för att näringslivet och samhället skall fungera på ett effektivt sätt. (Moberg, 2003)

Revisionen i Sverige delas in i två delar, revision av årsredovisning och bokföring, ibland även kallad redovisningsrevision, samt förvaltningsrevision. Dessa två hänger samman och kan delvis uträttas samtidigt. Redovisningsrevisionen syftar till att kontrollera att årsredovisningen och bokföringen följer uppställda lagar och god redovisningssed. God redovisningssed anger hur företagen skall sköta sin löpande redovisning så att den ger en korrekt och rättvisande bild. Förvaltningsrevisionen innebär en granskning av styrelse och VD, för att se om de följer de lagar och regler som anges i aktiebolagslagen, årsredovisningslagen och bolagsordningen. (FAR, 2004b)

Målet för all revision är att i en revisionsberättelse uttala sig om årsredovisningen och om styrelsens och VD: s förvaltning. Revisionsberättelsen är den enda enligt lag obligatoriska och

den enda offentliga årliga rapport som revisorn lämnar. Revisionsberättelsen ses som en avslutande kvalitetsstämpel i vilken revisorn skall tillstyrka eller avstyrka i tre avseenden. Resultaträkningen och balansräkningen fastställs, vinst disponeras medan eventuell förlust behandlas enligt förslag och ansvarsfrihet beviljas för styrelse och VD. Revisionsberättelsen skall lämnas till styrelsen senast tre veckor före ordinarie bolagsstämma. En ren revisionsberättelse innehåller inga anmärkningar och skall utformas enligt en standardutformning. Om revisorn däremot kommit fram till att årsredovisningen väsentligt avviker från lag och god redovisningssed måste detta framgå av revisionsberättelsen. En sådan rapport kallas för oren revisionsberättelse. Innan en anmärkning tas med i revisionsberättelsen måste företagets ledning informeras, så att de får en möjlighet att rätta till bristerna. Om bristerna är väsentliga eller lett till allvarliga effekter, måste revisorn anmärka på dessa även om bristerna åtgärdats. (ibid.)

Revisor är beteckningen på en person som är vald revisor i ett bolag, en förening eller som yrkesmässigt är verksam med revisions- och redovisningsfrågor. Vem som helst kan kalla sig för revisor, titeln är inte skyddad, däremot är det olagligt att utge sig för att vara auktoriserad eller godkänd revisor om man inte har den behörigheten¹. Utöver godkända och auktoriserade revisorer finns det andra slag av revisorer såsom internrevisorer, miljörevisorer och lekmannarevisorer. Alla aktiebolag måste ha en auktoriserad eller godkänd revisor. I större bolag krävs det att minst en revisor är auktoriserad eller godkänd med avlagd revisorsexamen. (FAR, 2004b)

3.1.1 FAR

FAR är en intresseförening för auktoriserade och godkända revisorer samt kvalificerade specialister inom revisionsbyråbranschen. FAR har en ledande roll när det gäller yrkesutveckling, utbildning och information inom revisorernas verksamhetsområden. FAR utvecklar revisorsyrket och därtill hörande verksamhetsområden och ger stöd till revisionsbyråbranschen genom rekommendationer, uttalanden, utbildning och annat yrkesstöd - genom egna organ och dotterbolag. (ibid.)

¹ Kraven för att bli godkänd eller auktoriserad revisor anges i Revisorslagen 2001: 883, 4-5 §§

3.2 Tystnadsplikt

Revisorns tystnadsplikt regleras i lagar², praxis och genom vägledande uttalanden från FAR³. Uttalanden från FAR utgörs av regler för god revisorssed och dessa regler tillsammans med lagreglerna utgör ramverket om tystnadsplikten och hur denna skall tillämpas och iakttas i olika situationer. (FAR, 2004b)

Revisorn har en unik ställning i det bolag han är vald att granska genom sin insyns rätt i bolagets samtliga angelägenheter. Enligt lagen har revisorn rätt att kräva upplysningar och få tillgång till handlingar av hemlig karaktär som han anser sig behöva för att fullgöra revisionen i bolaget. (Moberg, 2003)

De upplysningar som revisorn får tillgång till i klientarbetet får inte lämnas till obehöriga. Revisionsberättelsen är det enda som revisorn får offentliggöra. Tystnadsplikten är en förutsättning för förtroendet så att informationslämnaren känner sig säker på att revisorn inte försummar dessa upplysningar. Förtroendet finns eftersom informationslämnaren vet att revisorn, genom sin tystnadsplikt, har ett skadeståndsansvar gentemot bolaget och dess aktieägare. Tystnadsplikten är därför en nödvändighet för att revisorn ska kunna sköta sitt arbete. (FAR, 2004b)

Tystnadsplikten är dock inte fullständig. Plikten bryts av ett stort antal regler om upplysnings- och anmälningsskyldighet. Upplysningsplikt gäller bl.a. i följande fall: på en bolagsstämma om det inte kan vara till skada för bolaget, till medrevisor, till moderbolagsrevisor, till en ny revisor, till särskild granskare, till konkursförvaltare och till åklagare vid en förundersökning. (ibid.)

Revisorns anmälningsskyldighet till åklagare vid misstanke om brott utgör det längst gående undantaget för revisorns tystnadsplikt (ABL 10:38 §). Om vissa förutsättningar föreligger är revisorn skyldig att göra en anmälan till åklagare. Den redogörelse han skall lämna rörande sin misstanke och de omständigheter han grundar denna på är en tvingande lagregel som har företräde. Tystnadsplikten är i denna anmälningsskyldighet helt satt ur spel och skadeståndsansvar i förhållande till tystnadsplikten gäller inte. (Santesson, 2004)

² Tystnadsplikten regleras i ABL 10:37 § samt i Revisorslagen 2001:883 26 §

³ FARs yrkesetikregler, regel 5

3.3 Sanktioner och skadeståndsansvar

Något ansvar för revisorn vid underlåtenhet att handla vid misstanke om brott framgår inte av lagen. Vid brott mot regeln kan ansvar dock följa i form av disciplinära åtgärder. Det är den statliga tillsynsmyndigheten, Revisorsnämnden, som prövar frågor om disciplinära åtgärder mot revisorer och utreder fall där det har ifrågasatts om revisorn följt reglerna för yrket. Beroende på hur allvarligt fallet är kan Revisorsnämnden, enligt Revisorslagen 22 §, meddela erinran eller varning, utdöma straffavgift eller upphäva godkännandet eller auktorisationen. (FAR, 2004b)

En revisor kan bli ersättningsskyldig om han, eller en av hans medhjälpare, uppsåtligen eller av oaktsamhet skadar bolaget (ABL 15: 2 §, 2003). Avseende skada som uppkommer när en revisor anmält till åklagare vid misstanke om brott ansvarar revisorn endast för skada på grund av oriktiga uppgifter och endast om han eller hans medhjälpare haft skälig anledning att anta att de varit oriktiga. Med andra ord innebär detta att revisorn inte är ansvarig för en felaktig straffrättslig bedömning av frågan. Vidare gäller skadeståndsskyldighet för revisorn om han inte fullgör sin underrättelseskyldighet till styrelsen. Beträffande underlåtenhet att anmäla till åklagare vid misstanke om brott, kan inte revisorn bli skadeståndsskyldig. (Moberg, 2003)

3.3.1 Revisorsnämnden

Revisorsnämnden (RN) är tillsynsmyndighet för landets godkända och auktoriserade revisorer samt registrerade revisionsbolag. RN prövar frågor om godkännande eller auktorisation av revisorer, utövar tillsyn över revisionsverksamhet och revisorer och prövar frågor om disciplinära åtgärder (Dahlqvist & Eloffsson 2002). RN:s verksamhets mål är att tillgodose samhällets behov av kvalificerade och oberoende externa revisorer och revisionsbolag samt att säkerställa att dessa bedriver revisionsverksamhet av hög kvalitet och uppfyller höga etiska krav. RN ansvarar för att god revisorssed och god revisionsmed utvecklas på ett ändamålsenligt sätt. God revisorssed syftar främst på normer för revisorernas yrkesmässiga uppträdande (etiska normer) medan god revisionsmed avser normer för hur revisionsuppdrag skall utföras. (Revisorsnämnden, 2004)

3.4 Ekonomisk brottslighet

Ekonomisk brottslighet är ett allvarligt samhällsproblem och statsmakterna har under flera decennier vidtagit en rad åtgärder för att förbättra ekobrottsbekämpningen (Ekobrottsmyndigheten, 2004a). Ekonomisk brottslighet är inte ett brott som kan återfinnas i en paragraf i lagboken utan ett kriminologiskt samlingsbegrepp. Begreppet ekonomisk brottslighet har inte någon klar avgränsning och det föreligger ingen definition som har uppnått en allmän acceptans. (BRÅ, 2002)

Det närmaste man kommer en bra definition och även en som har stor betydelse i Sverige är svenska justitieutskottets definition på ekonomisk brottslighet som har följande lydelse:

”Enligt den beskrivning av begreppet som de brottsbekämpande myndigheterna, dvs. i första hand polis- och åklagarmyndigheterna, använder bör till ekonomisk brottslighet räknas först och främst sådan kriminalitet som har ekonomisk vinning som motiv. Härutöver skall brottsligheten för att betraktas som ekonomisk kriminalitet ha en kontinuerlig karaktär, bedrivs på ett systematiskt sätt och förövas inom ramen för näringsverksamhet som i sig inte är kriminaliserad men som i det enskilda fallet utgör själva grunden för de kriminella handlingarna.” (Moberg et al. 1992 s. 17)

Vidare framhöll utskottet att de ekonomiska brotten ofta anses vara av kvalificerad art i den meningen att de enskilda brotten har stor omfattning, rör stora samhälleliga värden eller drabbar grupper av enskilda. (Moberg et al. 1992)

Ekonomisk brottslighet är ofta till sin natur så kallade spaningsbrott, för att de måste upptäckas av kontrollorgan, vilket innebär att den registrerade brottsligheten snarare speglar myndigheternas satsning än den faktiska brottsligheten. Med ekonomisk brottslighet brukar man mena företagens brottslighet, alltså brott som sker för egen vinnings skull inom ramen för en laglig bedriven näringsverksamhet. De flesta brotten i Sverige består i praktiken av skattebrott, bokföringsbrott och brott mot borgenärer. Det är också dessa brott som svarar för de stora volymerna av anmälda och lagförda ekobrott. (BRÅ, 2002)

3.4.1 Ekobrottsmyndigheten

Ekobrottsmyndigheten är en åklagarmyndighet för bekämpning av ekonomisk brottslighet som inrättades år 1998.

Dess uppgift är att bekämpa ekonomisk brottslighet både operativt på fältet samt strategiskt som en stabsresurs åt statsmakterna men också kartlägga och analysera den ekonomiska brottsligheten ur ett helhetsperspektiv och ta fram förslag till åtgärder som på effektivaste sätt bekämpar brottsligheten. (Ekobrottsmyndigheten, 2004b)

En annan viktig uppgift för EBM är att utveckla metoder för att effektivisera bekämpningen av den ekonomiska brottsligheten. I främst brottsförebyggande syfte lämnar EBM information om den ekonomiska brottsligheten till andra myndigheter, kommuner, näringsliv och organisationer samt till allmänheten (Ekobrottsmyndigheten, 2004a).

Vid Ekobrottsmyndigheten handläggs framför allt borgenärs- och skattebrott. Brott mot aktiebolagslagen, insiderstrafflagen och lagen om handel med finansiella instrument samt EU-bedrägerier behandlas också av Ekobrottsmyndigheten. Även mål som ställer särskilda krav på kännedom om finansiella förhållanden, näringslivsvillkor, skatterätt eller liknande behandlas. EBM har också ansvaret för mål som rör kvalificerad ekonomisk brottslighet med nationell utbredning eller internationell anknytning samt mål som är av principiell natur eller av stor omfattning. (Ekobrottsmyndigheten, 2004b)

3.5 Brottskatalogen

Kontrollen som revisorn utför är orienterad på bolagets räkenskaper och ekonomiska förvaltning. Revisorns skyldighet att agera är därför avgränsad till att i första hand gälla misstankar om brottslighet som är av ekonomisk art och som typiskt sett kan vålla bolaget eller dess intressenter skada. (FAR, 2004a)

Vi kommer att beskriva de brott som avser revisorns anmälningsskyldighet närmare i nedanstående tabell men vi lägger större vikt på att förklara bokföringsbrott pga. dess centrala betydelse i sammanhanget.

| | |
|---|--|
| Bedrägeri (9 kap. 1 och 3 §§ brottsbalken) | Bedrägeri innebär att någon vilseleder en person att agera eller inte agera, vilket leder till vinning för gärningsmannen och skada för den vilseledde. |
| Penninghäleri (9 kap. 6 a § brottsbalken) | Penninghäleri betyder förmedling av stulen egendom, eller medverkan till bortförande och överlåtelse av stulen egendom med uppsåt att dölja egendomens ursprung. |
| Svindleri (9 kap. 9 § brottsbalken) | Svindleri gör sig skyldig till den som offentliggör eller på annat sätt sprider vilseledande uppgift bland allmänheten i syfte att påverka priset på en vara, ett värdepapper eller annan egendom. Enligt andra stycket föreligger svindleri om någon som medverkar vid bildande av ett aktiebolag eller som pga. sin ställning bör äga särskild stor kännedom om ett företag, offentliggör eller sprider vilseledande uppgifter som är ägnade att påverka bedömandet av företaget i ekonomiskt hänseende. |
| Förskingring (10 kap. 1 och 3 §§ brottsbalken) | Förskingring innebär att tillägna sig egendom som en person kommer över i samband med tjänst men som tillhör någon annan, vilket leder till vinning för denne men skada för den berättigade. |
| Olovligt förfogande (10 kap. 4 § brottsbalken) | Olovligt förfogande består i att gärningsmannen förfogar över egendom som tillhör någon annan och förövar den rättmätige ägaren sin rätt till egendomen. |
| Trolöshet mot huvudman (10 kap. 5 § brottsbalken) | Trolöshet mot huvudman begår den som missbrukar sin förtroendeställning och därigenom skadar huvudmannen. |
| Oredlighet mot borgenärer (11 kap. 1 och 2 §§ brottsbalken) | Oredlighet mot borgenärer innefattar ett illojalt handlande av gärningsmannen i förhållande till hans borgenärer. Det innebär att vid obestånd förstöra eller undanfälla egendom som vid eventuell konkurs skulle tillfalla borgenärerna. |
| Mannamån mot borgenärer (11 kap. 4 § brottsbalken) | Mannamån mot borgenär innebär otillbörligt gynnande av en borgenär, dvs. vid obestånd gynna vissa borgenärer framför andra genom att vidta åtgärder. |
| Bokföringsbrott (11 kap. 5 § brottsbalken) | Bokföringsbrott begår den som uppsåtligt eller av oaktsamhet åsidosätter sin bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen. |
| Bestickning (17 kap. 7 § brottsbalken) | Bestickning innebär att lämna , utlova eller erbjuda muta eller annan otillbörlig belöning för tjänsteutövningen till arbetstagare i offentlig eller enskild tjänst. |
| Mutbrott (20 kap. 2 § brottsbalken) | Mutbrott är spegelbilden av bestickning. Det innebär att ta emot muta, i samma situationer som under bestickning begår mottagaren ett mutbrott. |
| Skattebrott (2 och 4 §§ skattebrottslagen) | Skattebrott begår den som med uppsåt lämnar felaktiga uppgifter till myndighet eller låter bli att lämna deklaration, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift och därmed orsakar att skatt undandras, felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas. |
| Vårdslös skatteuppgift (5 § skattebrottslagen) | Vårdslös skatteuppgift innebär att man av grov oaktsamhet lämnar felaktig uppgift till myndighet och därmed orsakar att skatt undandras, felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas. |
| Försvårande av skattekontroll (10 § skattebrottslagen) | Försvårande av skattekontroll innebär att gärningsmannen åsidosätter bokföringsskyldighet med uppsåt eller av grov oaktsamhet och därmed orsakar fara för att en myndighets kontrollverksamhet vid beräkning av skatt allvarligt försvåras. |

Tabell 3.5. Fritt tolkat ur Sveriges Rikes Lag, 2003

3.5.1 Bokföringsbrott

Lagstiftaren ställer krav på att det ska finnas en bokföring, uppfylls inte kravet så föreligger det bokföringsbrott. Bokföringen skall även vara i sådant skick att med dess ledning går att bedöma rörelsens förlopp, ekonomiska resultat och ställning. De här kraven utgör huvudsakskriteriet vid bedömandet om bokföringsbrott föreligger (Dahlqvist & Elofsson, 2002)

Enligt NJA 1987 s.130 innebär bokföringsskyldighet att man när som helst skall kunna bilda sig en huvudsaklig uppfattning om rörelsens ekonomiska situation genom att granska den löpande bokföringen.

Bokföringsbrott kan delas in i tre fall där:

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

Om bokföring saknas föreligger alltid bokföringsbrott oavsett om detta beror på att bokföring aldrig har upprättats, den har upprättats för sent eller att bokföringen inte har bevarats. Huvudsakskriteriet är uppfyllt eftersom det inte finns eller fanns någon bokföring. Om bokföringen är felaktig eller bristfällig i sådan utsträckning att den ekonomiska verkligheten inte speglas rätt, råder det bokföringsbrott. Huvudsakskriteriet är uppfyllt även här eftersom bokföringen är osann i förhållande till den ekonomiska verkligheten. Den tredje typen av fall som leder till bokföringsbrott är då affärshändelser eller bokslutsposter inte är tillräckligt verifierade och kan därmed inte kontrolleras. (Dahlqvist & Elofsson, 2002)

I ett aktiebolag är det styrelsen som svarar för att bolagets organisation är utformad så att bokföringen kontrolleras på ett betryggande sätt, medan VD:n svarar för att bokföringen görs i enighet med lag. (Leijonhufvud & Wennberg, 2001)

3.6 Kapitelsammanfattning

I kapitlet har vi först redogjort för revisionens syfte samt de kriterierna som ska vara uppfyllda för att vara revisor i ett aktiebolag. Vidare redogörs för revisorns tystnadsplikt som i och med införandet av lagen om anmälningsskyldighet får brytas om någon misstänks ha begått ett brott. Därefter har vi beskrivit de disciplinåtgärder som kan tilldelas en revisor och i anslutning till dem har vi presenterat Revisorsnämnden som sköter tillsynen. I den senare delen av kapitlet har vi beskrivit den ekonomiska brottsligheten samt de brott som omfattas av den så kallade brottskatalogen. Bokföringsbrottet har vi beskrivit närmare eftersom det omfattar en stor del av den ekonomiska brottsligheten.

4. Teori

I kapitlet presenteras de teorier vi har valt att använda i arbetet. Först redogörs för anmälningsskyldigheten vid misstanke om brott med bestämmelserna från lagstiftningen. Därefter beskrivs den praktiska tillämpningen av anmälningsskyldigheten som har getts ut av Ekobrottsmyndigheten. Sist presenteras vår modell samt de hypoteser som vi avser att testa.

4.1 Anmälningsskyldigheten vid misstanke om brott

Den 1 januari 1999 infördes en ny lagstiftning som förpliktigar revisorn att vidta åtgärder vid misstanke om brott och att under vissa förutsättningar föra saken vidare till åklagare eller polismyndighet. (Moberg, 2003)

Bestämmelserna om revisorns anmälningsskyldighet regleras i ABL och lyder enligt följande:

”En revisor skall vidta de åtgärder som anges i 39 och 40 §§, om han finner att det kan misstänkas att en styrelseledamot eller den verkställande direktören inom ramen för bolagets verksamhet har gjort sig skyldig till brott enligt något av följande lagrum:

- 1. 9kap. 1, 3, 6 a och 9 §§, 10 kap. 1, 3, 4 och 5 §§, 11 kap. 1, 2, 4 och 5 §§, 17 kap. 7 § samt 20 kap. 2 § brottsbalken, och*
 - 2. 2, 4, 5 och 10 §§ skattebrottslagen (1971 : 69)”*
- (ABL 10 : 38 §, 2003)

”En revisor som finner att det föreligger sådan brottmisstanke som avses i 38 § skall utan oskäligt dröjsmål underrätta styrelsen om sina iakttagelser. Någon underrättelse behöver dock inte lämnas, om det kan antas att styrelsen inte skulle vidta några skadeförebyggande åtgärder med anledning av underrättelsen eller en underrättelse av annat skäl framstår som meningslös eller stridande mot syftet med underrättelseskyldigheten”

(ABL 10 : 39 §, 2003)

”Senast två veckor efter det att styrelsen har underrättats enligt 39 § första stycket skall revisor avgå från sitt uppdrag. När han anmäler detta enligt 22 §, skall han i en särskild handling till åklagare redogöra för misstanken samt ange de omständigheter som misstanken grundar sig på.

Vad som sägs i första stycket om avgång och anmälan gäller inte om

- 1. den ekonomiska skadan av det misstänkta brottet har ersatts och övriga menliga verkningar av gärningen har avhjälpats,*
- 2. det misstänkta brottet redan har anmälts till polismyndighet eller åklagare, eller*

3. *det misstänkta brottet är obetydligt.*

I fall som avses i 39 § andra stycket skall revisorn, om anmälan om det misstänkta brottet inte redan har lämnats till polismyndighet eller åklagare, utan oskäligt dröjsmål avgå från sitt uppdrag och lämna en sådan handling som anges i första stycket”

(ABL 10 : 40 §, 2003)

Revisorn är skyldig att agera endast om misstanken om brott avser en styrelseledamot eller bolagets VD och om brotten begåtts inom ramen för bolagets verksamhet. De brott som omfattas av anmälningsskyldigheten är enbart brott av ekonomisk art. (Moberg, 2003) Dessa anges i lagrummets brottskatalog. Vidare så gäller anmälningsskyldigheten endast fullbordade brott, inte försök till brott eller förberedelsebrott (Ekobrottsmyndigheten, 2003a). Revisorns handlingsplikt träder in vid iakttagelser gjorda främst vid revisionen men skyldighet att handla föreligger även i sådana fall då revisorn är bolagsrevisor och erhåller brottsmisstanke i samband med konsultuppdrag. (Moberg, 2003)

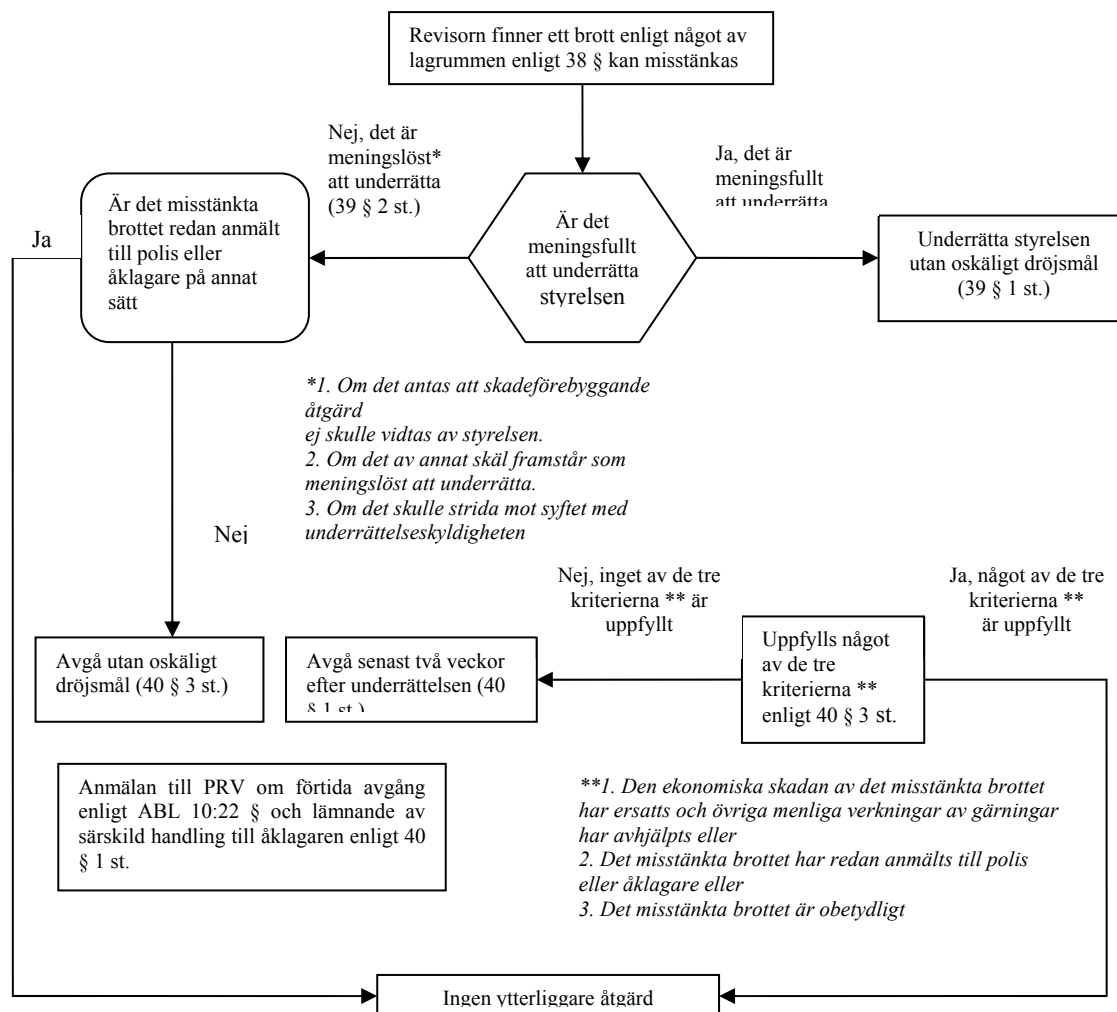
Lagtexten ger ingen närmare förklaring för vad begreppet *kan misstänkas* betyder. Regeringen hänvisar till bestämmelserna i konkurslagen om konkursförvaltarens anmälningsskyldighet⁴ (Andersson & Johansson, 2000). Om brottsmisstanke föreligger skall revisorn utan *oskäligt dröjsmål* underrätta styrelsen, dvs. revisorn skall handla omgående. Att undersöka fallet närmare och skaffa sig bästa möjliga underlag för sitt ställningstagande anses dock inte som oskäligt dröjsmål. (Moberg, 2003) En sådan undersökning bör leda till att misstanken var befogad eller obefogad (Andersson & Johansson, 2000). Genom att styrelsen informeras om misstankarna kan ett avhjälpande av de skadliga effekterna komma till stånd. Revisorn behöver dock inte underrätta styrelsen om det kan antas att styrelsen inte skulle vidta några skadeförebyggande åtgärder, underrättelsen av annat skäl anses som meningslös eller framstår som stridande mot syftet med underrättelseskyldigheten. Det sistnämnda skulle vara i sådana fall då det kan innebära skada för bolaget eller dess intressenter genom att bevis kan undanröjas. (Moberg, 2003)

Som en sista åtgärd skall revisorn avgå från sitt uppdrag inom *två veckor*, anmäla sin avgång till PRV och avge en anmälan tillsammans med en redogörelse för sin brottsmisstanke till

⁴ Konkursförvaltarens anmälningsplikt regleras i Konkurslagen 7: 15 §

åklagare. Revisorn behöver inte göra anmälan till åklagare och avgå från sitt uppdrag om brottet har undanröjt, redan anmälts eller är obetydlig. (FAR, 2004b)

FAR har utformat en modell om hur revisorn bör agera vid misstanke om brott.

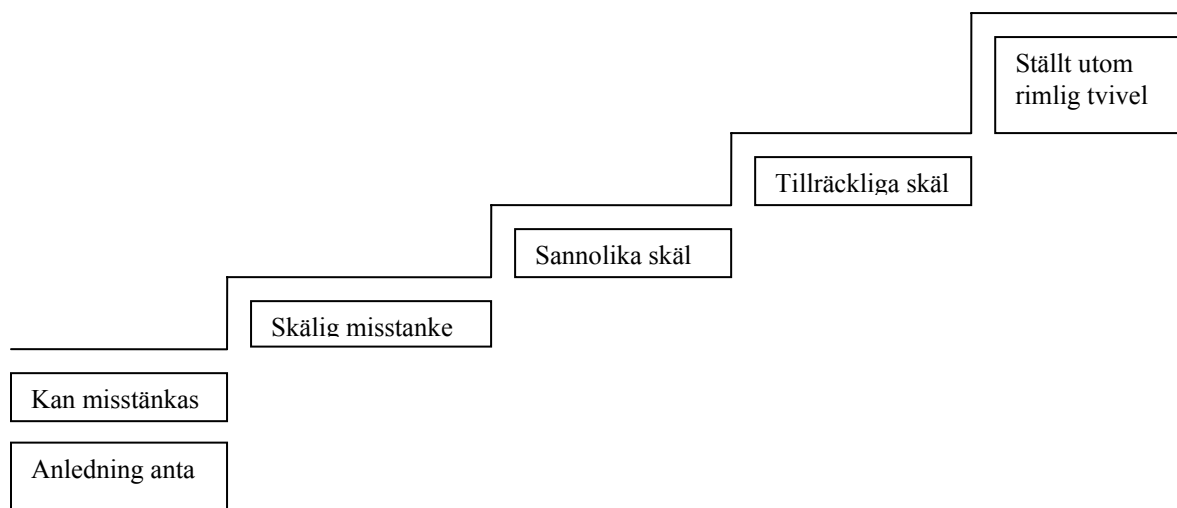


Figur 1. FAR: s revisionsbok 2004 s. 87

4.2 Praktisk tillämpning

I FAR: s handbok ”Ekonomiska brott i aktiebolag – revisorns handlingsplikt enligt ABL” beskrivs hela regelverket angående revisorns anmälningsskyldighet. Någon närmare beskrivning om hur revisorn skall uppfylla de krav som ställs på han i praktisk tillämpning ges däremot inte. Därför har Ekobrottsmyndigheten i samarbete med FAR och SRS utformat ett PM som ska ur en praktisk synvinkel fungera som en vägledning för revisorerna avseende

anmälningsskyldigheten. I PM: et som gavs ut sommaren 2003 läggs tyngdpunkten på en beskrivning av begreppet *kan misstänkas* som anses vara grunden till misstolkningar av lagen om anmälningsskyldighet vid misstanke om brott. Enligt PM: et så innebär begreppet *kan misstänkas* en förhållandevis låg grad av misstanke. Det är svårt att med ord beskriva vad som krävs för att nivån skall anses uppnådd, därför vill vi med hjälp av den s.k. misstanketrappan klargöra för hur nivån anges genom att jämföra den med andra begrepp som beskriver graden av misstanke. (Ekobrottsmyndigheten, 2003a)



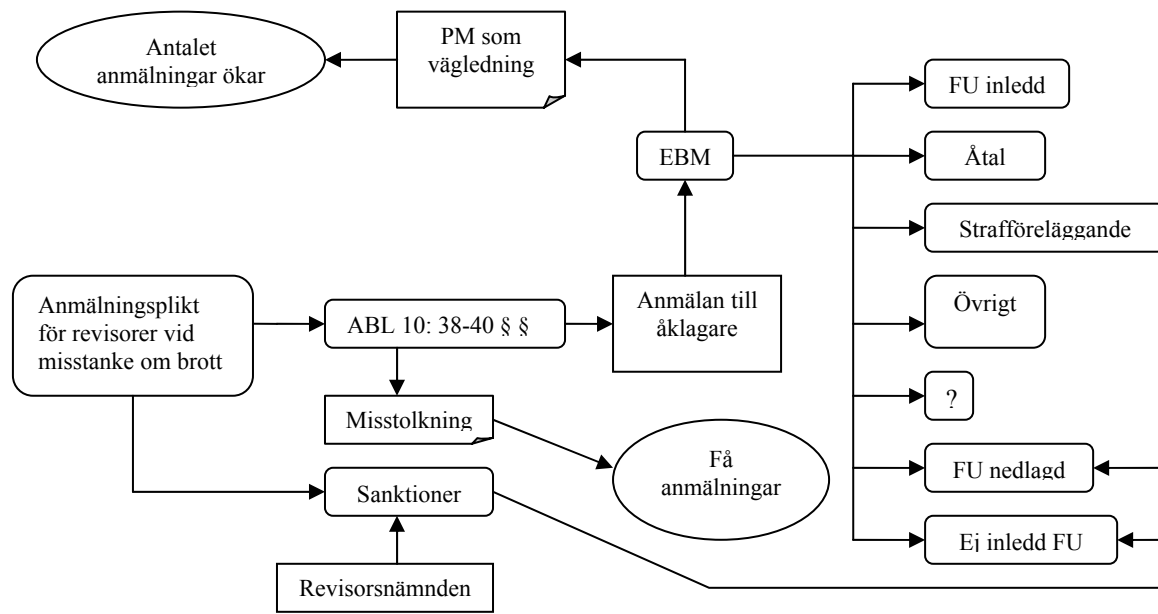
Figur 2. Vissa praktiska tillämpningsfrågor med anknytning till en revisors åtgärder vid misstanke om brott 2003 s. 9

Om det finns *anledning anta* att ett brott som hör under allmänt åtal har förövats så skall en förundersökning inledas. Har förundersökningen kommit så långt att någon *skäligen kan misstänkas* skall han underrättas om brottsmisstanken då han förhörs.

Under vissa ytterligare förutsättningar får den som på *sannolika skäl* är misstänkt för brott, anhållas och häktas. För att en åklagare skall få väcka åtal krävs det att han skall kunna förvänta sig en fällande dom, därför ska han ha *tillräckliga skäl* för åtalet. En domstol ska sedan meddela en fällande dom om den finner det *ställt utom rimligt tvivel* att den tilltalade begått den åtalade gärningen. Begreppet *kan misstänkas* innebär alltså en något högre grad av misstanke än *anledning anta* som är den lägsta graden av misstanke. Som slutsats i denna beskrivning så betyder det att revisorns anmälningsskyldighet inträder redan på ett mycket tidigt stadium i misstanketrappan och vidare att revisorn därför inte behöver fundera på om en brottsutredning kommer att leda till en fällande dom. (Ekobrottsmyndigheten, 2003a)

4.3 Hypotesmodell

Utifrån FAR: s modell om hur revisorn ska agera vid misstanke om brott och vår kunskap i ämnet har vi utvecklat en hypotesmodell.



Figur 3. Egen modell

I modellen utgår vi från att anmälningsskyldigheten, som regleras i ABL, utlöser anmälningar vid misstanke om brott. Anmälningarna utreds av EBM. Beroende på om misstanken är berättigad eller ej, leder anmälningarna till olika utredningsbeslut. De olika besluten är:

- Ej inleda FU – anmälan har lagts ner innan förundersökning
- FU inledd – förundersökning pågår och beslut om vidare åtgärder ej tagna
- FU nedlagd – beslut under förundersökning att inte föra saken vidare
- Strafföreläggande – alternativ till åtal under förutsättning att den misstänkte erkänner brottet
- Övrigt och ? – vi har inte tillgång till information om vad detta innebär
- Åtal – anmälan har lett till åtal

Vidare antar vi i modellen att misstolkning av lagen leder till få anmälningar. För att reducera misstolkningen har EBM utgett ett PM som ska fungera som vägledning för revisorerna,

antagelsen här är att PM: et leder till fler anmälningar. De tre första hypoteser har vi antagit utifrån modellen. Nedan presenteras dessa samt den sista hypotesen.

4.3.1 Misstolkning av lagen

Bestämmelserna som förpliktigar revisorn att anmäla vid misstanke om brott ger inte en klar bild om hur man ska agera i praktiken. Orsaken till detta är att rekvisiten *kan misstänkas* och *oskäligt dröjsmål* är svårtolkade. Begreppet *kan misstänkas* utgör inte någon bestämd grad av misstanke och *oskäligt dröjsmål* ingen bestämd tid för hur fort man ska agera, dessa bedöms istället från fall till fall. Vi anser det därför vara tydligt att det finns oklarheter i lagen som gör att revisorn lätt kan misstolka den och som vidare leder till att han vid osäkerhet drar sig undan från att anmäla. Kritiken som har riktats mot revisorerna handlade om att anmälningarna var för få i förhållande till de som Skatteverket och konkursförvaltare lämnade in. År 2003 stod revisorerna endast för 1 % av de totalt anmälda ekobrotten medan Skatteverket och konkursförvaltare tillsammans stod för 74 %. Härav följande hypotes:

| |
|--|
| H₁ : Misstolkning av lagen leder till få anmälningar |
|--|

4.3.2 Ekobrottsmyndighetens vägledning

Lagstiftarens mål är att få revisorerna att bli mer aktiva i bekämpandet av den ekonomiska brottsligheten. Därför beslöt man att införa en anmälningsskyldighet vid misstanke om brott för revisorerna. Efter de sex åren som lagen har funnits har revisorerna fortfarande svårt att tolka och tillämpa den, därför har EBM gett ut ett PM som beskriver hur det ska gå till i praktiken. PM: et har kommit till för att just underlätta förståelsen för den praktiska tillämpningen av anmälningsskyldigheten. Vi antar därför att revisorerna efter att ha tagit del av denna vägledning kommer att göra anmälningar i större utsträckning än tidigare. Härav följande hypotes:

| |
|---|
| H₂ : Ekobrottsmyndighetens vägledning leder till fler anmälningar |
|---|

4.3.3 Sanktioner

Det förekommer inga konsekvenser för revisorn i fall denne gör en felaktig anmälan till PRV och åklagare. Revisorn kan endast få påföljder när denne bryter mot de regler som finns fastställda för yrkesutövningen och kan i värsta fall förlora sin auktorisation. Här anser vi att revisorn ställs inför ett val, att anmäla felaktigt utan påföljder eller att inte anmäla alls och riskera att ställas inför disciplinära åtgärder i form av sanktioner. Då revisorn inte behöver fundera på om en brottsutredning kommer att leda till en fällande dom i de situationer där det råder tveksamhet om ett brott skall anmälas eller ej, tror vi att revisorn väljer att anmäla brottet för att undvika eventuella personliga sanktioner. Härav följande hypotes:

| |
|---|
| H₃: Sanktioner leder till felaktiga anmälningar |
|---|

4.3.4 Bokföringsbrott

Redovisningen idag är utformad på ett sådant sätt att den ger utrymme för viss handlingsfrihet och egna tolkningar. En felaktig redovisning kan dock leda till straffrättsliga åtgärder. Det finns idag inga speciella kunskapskrav inom ämnet redovisning för att starta eller driva en näringsverksamhet. Det innebär att det finns en risk att bokföringsbrott begås utan att man är medveten om det pga. okunskap. Enligt EBM är bokföringsbrott ett av de vanligaste ekonomiska brotten i Sverige. Eftersom en stor del av revisorns arbete går ut på att kontrollera om bokföringen följer uppställda lagar och se till att företagen sköter sin löpande redovisning, anser vi att revisorn har god kompetens för att upptäcka bokföringsbrott. Härav följande hypotes:

| |
|---|
| H₄: Bokföringsbrott är det vanligaste brottet som anmäls av revisorer |
|---|

4.4 Kapitelsammanfattning

I kapitlet har redogjorts för bestämmelserna i anmälningsskyldigheten vid misstanke om brott. Vi har konstaterat att lagtexten är oklar avseende vissa rekvisit som revisorerna skall ta ställning till vid beslut om misstanke om brott. Därefter har vi beskrivit den praktiska tillämpningen av anmälningsskyldigheten som har getts ut av Ekobrottsmyndigheten. Vägledningen utformades för att reducera osäkerheten angående när man ska anmäla. Avslutningsvis har vi presenterat vår modell som omfattar de tre första hypoteserna som vi avser att testa. Den fjärde hypotesen är knuten till bokföringsbrott som beskrevs i förra kapitlet, teoretisk bakgrund.

5. Empiri

I kapitlet redogörs för empirin, som är uppdelad i empirisk metod och empirisk resultat. Under metoddelen beskrivs hur undersökningen kommer att utföras. De delar som behandlas är datainsamlingen, operationaliseringen samt validiteten och reliabiliteten av materialet. I resultatdelen presenteras och tolkas de sammanställda tabellerna. Datamaterialet granskas för att avgöra om det stödjer våra hypoteser eller inte.

5.1 Undersökningens metod

Då vårt syfte är att beskriva utvecklingen av brottsstrukturen i anmälningar gjorda av revisorer under de senaste två åren, tycker vi att en mindre tidsserieansats är den mest lämpade ansatsen för vårt arbete. Tidsserieansatsen innebär att man studerar tidsutvecklingen av en eller flera företeelser. Motivet till vårt val av undersökningsansats är att vi ska studera utvecklingen över tiden och inte göra fallstudier där man går på djupet i enskilda fall eller tvärsnittsansats där man undersöker på bredden vid en viss tidpunkt. (Lekvall & Wahlbin, 1993)

I tidsseriestudier analyseras data som avser olika tidpunkter. Inom ramen för en avgränsad undersökning handlar det ofta om sekundärdata, dvs. sedan tidigare insamlade data. Analys av tidsutvecklingen i undersökningar kan förekomma med olika inriktningar. Om man vill studera en utveckling över tiden för att se vad som har hänt, kan man använda sig av en explorativ eller deskriptiv (beskrivande) undersökning. (ibid.) Som vi har nämnt tidigare har vår undersökning ett deskriptivt syfte.

Vår undersökning bygger på sekundärdata i form av statistik på inlämnade anmälningar av revisorer. Undersökningar som enbart bygger på sekundärdata kallas för skrivbordsundersökningar (ibid.). Vi har utfört en sådan undersökning i syfte att ta reda på i vilken utsträckning revisorer anmäler vid misstanke om brott.

För att samla in datamaterialet har vi genomfört en dokumentstudie. Dokumentstudier är en form av sekundärdataanalys, dvs. data som samlats in av någon annan och sammanställts i ett annat sammanhang och i ett annat syfte än för den aktuella undersökningen. (Christensen, Andersson, Carlsson & Haglund, 2001)

Vi anser att en dokumentstudie ger oss mer pålitlig information än andra undersökningsmetoder. Alternativa metoder såsom enkätundersökningar eller intervjuer hade varit möjliga att genomföra. Anledningen till att vi inte använder oss av dessa alternativ är att risken för felaktig information och bortfall hade ökat betydligt.

Vi har valt att analysera anmälningar som finns registrerade hos Ekobrottsmyndigheten. Själva antalet anmälningar och deras utredningsbeslut är en offentlig handling. All annan information som berör fallen är sekretessbelagt för att skydda den misstänktes integritet. Undantag är de fall som har lett till åtal då dessa automatisk blir offentliga.

Innehållsanalyser av dokument kan utföras kvalitativt eller kvantitativt. En kvalitativ ansats innebär att identifiera teman och dolda meningar (textanalys), vilket i vårt fall är omöjligt att genomföra pga. att informationen är sekretessbelagt enligt ovan. Med en kvantitativ ansats menas att man mäter omfattning/frekvenser i ett dokument. (Saunders et al. 2003)

I vår undersökning ska vi försöka hitta generella samband mellan olika variabler avseende anmälningar gjorda av revisorer. För att få en generell bild och kunna beskriva utvecklingen av brottsstrukturen i dessa anmälningar, arbetar vi efter en kvantitativ innehållsanalys.

5.1.1 Datainsamling

För att få fram relevant information till vår undersökning tog vi kontakt med Ekobrottsmyndighetens södra avdelning i Malmö. Där blev vi hänvisade till en IT-samordnare som försåg oss med statistik över registrerade anmälningar gjorda av revisorer till södra regionen från år 2003 fram till oktober 2004. Då vi senare beslutade oss för att beskriva och analysera alla gjorda anmälningar i landet, kontaktade vi Ekobrottsmyndighetens stab i Stockholm som lämnade ut den informationen till oss. Vid bearbetning av det erhållna materialet återkom vi med frågor till vår kontaktperson som gav betydelsefulla förklaringar.

5.1.2 Totalundersökning

Den totala populationen för dokumentstudien är alla de anmälningar som lämnats in till Ekobrottsmyndigheten för år 2003 och fram till oktober 2004. För att få en rättvisande bild vid jämförelsen mellan åren så begränsade vi oss till att endast jämföra månaderna januari till oktober för respektive år då vi inte hade statistik för de två sista månaderna år 2004. Genom att vi undersöker alla anmälningar för de nämnda perioderna så utför vi en totalundersökning vilket ger oss en bra bild av verkligheten. Bortfall i undersökningen förekommer i anslutning till tabell 5.3 som beskriver EBM: s utredningsbeslut avseende anmälningar gjorda av revisorer. Bortfallet består av de anmälningar som klassas som övriga och frågetecken i materialet från EBM⁵. Då vi inte har information om vad dessa innebär, bestämde vi att utesluta de från tabellen. Till antalet är dessa 12st år 2003 och 32st år 2004.

5.1.3 Operationalisering

Materialet som vi fick av Ekobrottsmyndigheten behövde anpassas och bearbetas för att göras mera förståeligt och kunna knytas an till våra teorier. I underlaget beskrivs varje anmälning som ett ärende som kan innehålla flera olika brottstyper. Därför tog vi ut varje brott som förekom i de olika ärendena och sammanställde de i egna tabeller.

Ärendena var även uppdelade i olika kategorier beroende på hur rättskrävande utredningen var. Dessa delades in i Eko1 som är mindre omfattande brott, Eko 2 som är medelsvåra brott, Eko 3 som är särskilt krävande brott samt C som betyder brottsbalksbrott. (Ekobrottsmyndigheten, 2003b)

5.1.4 Reliabilitet och Validitet

Reliabilitet är relaterat till i vilken utsträckning man kan lita på de resultat som erhålls vid olika tillfällen under i övrigt lika omständigheter med ett mätinstrument (DePoy & Gitlin, 1999). Eftersom vi inte har gått ut med en enkät eller gjort intervjuer och därmed ställt frågor

⁵ Se bilaga 1

som skulle kunna ge olika svar vid ändrade omständigheter utan istället baserat mätningen på en dokumentstudie, anser vi att resultaten ger oss en hög reliabilitet. Om våra observationer utförs av någon annan vid ett annat tillfälle skulle resultaten bli desamma pga. att innehållet i dokumenten inte ändras vilket ger en hög tillförlitlighet.

Validiteten har att göra med i vilken grad man observerar fenomenet man önskar observera, dvs. validitet rör det kritiska sambandet mellan ett begrepp och mätningen av det. Att reliabiliteten är hög behöver inte betyda att även validiteten kommer att vara hög. (ibid.) En fråga kan alltså ge nästan samma svar vid olika tillfällen men ändå inte mäta vad den är avsedd att mäta. Vi anser att även validiteten är relativt hög eftersom vår utförda mätning har hjälpt oss att beskriva det som vi från början har avsett att beskriva.

5.2 Empirisk resultat

Med hjälp av våra upprättade frekvenstabeller ska vi försöka komma fram till om resultaten ger stöd för våra två första hypoteser. För att testa de resterande hypoteserna har vi använt oss av Chitvå-test. Testet bygger på skillnaden mellan observerade och förväntade data och testar samband i en korstabell. Om skillnaden mellan dessa är liten kommer χ^2 att vara litet och om skillnaden är stor kommer χ^2 att vara stort. (Aronsson, 1994) Vi har valt att testa materialet på en 10 % signifikansnivå då vi inte ämnar göra en mer ingående studie. Eftersom vi endast använder oss av fyrfältstabeller blir frihetsgraden alltid 1 och därmed får vi ett kritiskt värde på 2,706. I vårt fall betyder det att om det framräknade Chitvå-värde blir mindre än det kritiska värdet så får vi stöd för våra hypoteser då inga skillnader föreligger i materialet. Om Chitvå-värde däremot blir större än det kritiska värdet så saknar vi stöd för våra hypoteser.

5.2.1 Tabelltolkning

| |
|--|
| <i>H_1 - Misstolkningen av lagen leder till få anmälningar.</i> |
|--|

I tabellen har vi valt att jämföra anmälningar gjorda av revisorer med de gjorda av Skatteverket. För att visa i vilken utsträckning revisorerna anmäler har vi valt att relatera

deras anmälningar med de inlämnade av Skatteverket. Varför vi endast har jämfört dessa två grupperna med varandra under år 2004 är att EBM inte har fört statistik för Skatteverkets anmälningar från tidigare år.

Tabell 5.1 *Brott anmälda av revisorer och Skatteverket för perioden jan. – okt. 2004*

| Grupp | Antal (st.) | Procent (%) |
|--------------|-------------|-------------|
| Revisorer | 111 | 3,26 |
| Skatteverket | 3295 | 96,74 |
| Totalt | 3406 | 100 |

Av tabellen framgår att för perioden januari till oktober under år 2004 har revisorerna lämnat in 111 anmälningar. Under samma period har Skatteverket lämnat in 3295 anmälningar. Revisorerna står endast för 3,26 procent av de totala anmälningarna gjorda av dessa två grupperna. Med anledning av resultaten får vi stöd för hypotesen.

H₂ – Ekobrottsmyndighetens vägledning leder till fler anmälningar

I tabellen framställs antalet inlämnade anmälningar för år 2003 och år 2004. Syftet är att visa om Ekobrottsmyndighetens vägledning har påverkat antalet anmälningar. Vi ser på år 2003 som ett tillstånd innan vägledningen och år 2004 som ett tillstånd efter vägledningen. Eftersom vägledningen gavs ut under sommaren år 2003, har vi dragit slutsatsen att den inte i en betydande utsträckning påverkar vår undersökningsperiod detta år beroende på att det alltid tar en viss tid från att informationen kommer ut till att den börjar tillämpas. Därmed antar vi att förutsättningarna i gjorda anmälningar har förändrats för år 2004 med anledning av att revisorerna har hunnit implementera vägledningen.

Tabell 5.2 *Brott anmälda av revisorer för perioderna jan. – okt. 2003 och jan. – okt. 2004*

| År | Antal (st.) | Ökning i % |
|------|-------------|------------|
| 2003 | 38 | - |
| 2004 | 111 | 192 |

Av frekvenstabellen framgår att under år 2003, perioden januari till oktober, gjordes 38 anmälningar. Under samma period år 2004 lämnades in 111 anmälningar, dvs. en markant

ökning med 192 procent jämfört med året innan. Resultaten visar på en tydlig ökning i anmälningar vilken vi tror beror till en stor del på EBM: s vägledning. Därmed ger de redovisade resultaten stöd för vår hypotes.

H₃ - Sanktioner leder till felaktiga anmälningar.

I tabellen visas utredningsbesluten i de olika anmälningarna som har lämnats in av revisorerna. Vi har delat in anmälningarna i felaktiga och övriga. I variabeln felaktiga ingår alla de anmälningar i vilka förundersökningen inte har inletts och de som den har lagts ner i. I variabeln övriga ingår de anmälningar som förundersökning inletts på samt de som lett till åtal och strafföreläggande.

Tabell 5.3 Ekobrottsmyndighetens utredningsbeslut avseende anmälningar gjorda av revisorer för perioderna jan. – okt. 2003 och jan. –okt. 2004

| År | Felaktiga | Övriga | Totalt |
|--------|-----------|-----------|-----------|
| 2003 | 11(42,3%) | 15(57,7%) | 26(100%) |
| 2004 | 22(27,8%) | 57(72,2%) | 79(100%) |
| Totalt | 33(31,4%) | 72(68,6%) | 105(100%) |

Chi-två värde: 1,898 Kritisk värde: 2,706 Frihetsgrader: 1

Av tabellen framgår att under såväl 2003 som 2004 utgör de felaktiga anmälningar en relativt stor del av det totala antalet. Under år 2003 var andelen felaktiga anmälningar 42,3 % av de totala anmälningarna för året. Under år 2004 har antalet felaktiga anmälningar fördubblats jämfört med året innan. Trots detta har andelen av de felaktiga anmälningarna minskat i förhållande till de totala för år 2004, till 27,8 %. För att testa hypotesen har vi använt oss av Chitvå-testet. Chitvå-värdet hamnade på 1,898⁶ vilket är under det kritiska värdet på 2,706, alltså inom det accepterade området. Därmed får vi stöd för vår hypotes.

⁶ Se bilaga 2

H₄ – Bokföringsbrott är det vanligaste brottet som anmäls av revisorer

Tabellen nedan visar anmälningar gjorda av revisorer under år 2003 och år 2004. Anmälningarna är indelade efter brottens art. Eftersom flertalet anmälningar avser bokföringsbrott, har vi valt att jämföra dessa med alla andra brott som har anmälts under den här tiden. I variabeln övriga brott ingår brott mot aktiebolagslagen, försvårande av skattekontroll, olovligt förfogande, skattebrott, bedrägeri, svindleri, osant intygande, brott mot speciallagstiftning, urkundsförfalskning, trolöshet mot huvudman, mannamån mot borgenärer och förskingring.

Tabell 5.4 *Brottstyper anmälda av revisorer för perioderna jan. – okt. 2003 och jan. – okt. 2004*

| År | Bokföringsbrott | Övriga brott | Totalt |
|--------|-----------------|--------------|-----------|
| 2003 | 26(68,4%) | 12(31,6%) | 38(100%) |
| 2004 | 89(80,2%) | 22(19,8%) | 111(100%) |
| Totalt | 115(77,2%) | 34(22,8%) | 149(100%) |

Chi-två värde: 2.224 Kritisk värde: 2.706 Frihetsgrader: 1

Av tabellen framgår tydligt att anmälningarna domineras av bokföringsbrotten. Under 2003 har dessa motsvarat 68,4 % av det totala antalet anmälningar. Under 2004 är 80,2 %, av de totala anmälningarna bokföringsbrott. Vi har även testat denna hypotes med ett Chitvå-test som gav ett värde på 2,224 vilket ger stöd för hypotesen då det ligger i det accepterade området på 2,706. Med anledning av dessa resultat får vår hypotes stöd.

5.3 Kapitelsammanfattning

I kapitlet har vi först redogjort för den empiriska metoden där vi har beskrivit att undersökningen är en mindre tidsserieansats som baseras fullständigt på sekundärdata i form av en dokumentstudie. Då vi har för avsikt att mäta frekvenser i ett dokument kommer undersökningen att ha en kvantitativ innehållsanalys. Vidare har vi beskrivit hur vi har gått tillväga för att samla in datamaterialet samt hur vi har anpassat det för att kunna utföra en mätning. Kapitlets första del behandlar även validiteten och reliabiliteten av materialet.

I kapitlets andra del har vi först beskrivit hur vi har ämnat testa våra hypoteser. Vi har även beskrivit det så kallade Chitvå-testet med vilket vi testade två av våra hypoteser. Nästa steg

var att tolka och testa sammanställda tabeller för att kunna avgöra om resultaten kan ge stöd för respektive hypotes. Efter hypotes verifieringen har vi med hjälp av resultaten konstaterat att alla hypoteser får stöd.

6. Analys

I kapitlet analyseras undersökningens resultat. Den insamlade datan omvandlas till information som ska besvara våra hypoteser. Informationen som presenteras i kapitlet ska hjälpa oss att dra fram slutsatser som besvarar syftet med uppsatsen.

6.1 Inledning

I det empiriska resultatet har vi redovisat de insamlade data i form av tabeller. Med hjälp av dessa tabeller har vi testat våra påståenden. De resultat vi har fått när vi har testat våra hypoteser ligger nu tillsammans med den tidigare teorin till grund för vår analys.

6.2 Misstolkning av lagen

När vi utformade hypotesen om att misstolkningen av lagen leder till få anmälningar har vi utgått ifrån att oklarheter uppstår för revisorer när de vid tillämpningen av anmälningsskyldigheten ska tolka de bestämmelser som finns skrivna i lagen. Bakgrunden är främst de två begreppen *oskäligt dröjsmål* och *kan misstänkas* som ger en otydlig bild på när och hur man ska anmäla. Detta har lett till att revisorer har fått utstå hård kritik pga. uteblivna anmälningar samtidigt som andra grupper såsom t.ex. Skatteverket har anmält i en betydligt större utsträckning. Eftersom det inte finns klara riktlinjer för hur man ska agera tror vi att revisorerna drar sig undan från att anmäla vid osäkerhet vilket leder till få anmälningar från deras sida.

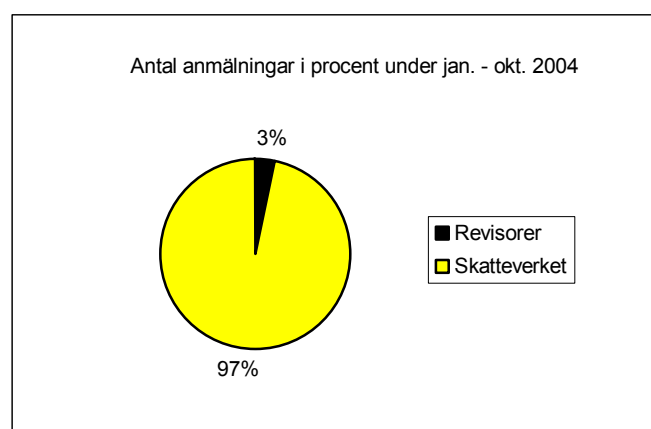


Diagram 1: Procentuell fördelning av anmälningar gjorda av revisorer och Skatteverket

Av diagrammet framgår tydligt att revisorer anmäler i en avsevärd mindre utsträckning än Skatteverket då dem står för endast 3,26 % jämfört med Skatteverkets 96,74 % av 3406 anmälningar gjorda av dessa två grupper. Vi tror att detta till stor del styrker vår teori om att revisorerna gör feltolkningar när de ska bedöma graden av misstanke. Då lagen ger utrymme för en bred tolkning av begreppet *kan misstänkas* håller sig revisorerna fortfarande till en hög grad av misstanke innan de anmäler, alltså i motsats till vad lagstiftaren har för avsikt med bestämmelsen om anmälningsskyldigheten. En annan orsak till den markanta skillnaden i antalet anmälningar kan vara att revisorerna ofta har ett nära förhållande med sina klienter, dvs. ett aktiebolags VD och styrelse. Genom att avstå från att agera vid misstanke om ekonomisk brottslighet behåller revisorn även fortsättningsvis sin klient och därmed även de, ofta betydande, intäkter som denna medför. Skatteverket är å andra sidan en statlig verksamhet som kontrollerar att det inte förekommer felaktigheter eller fusk i uppgifter som företagen lämnar in. Då Skatteverket inte har samma klientförhållande med bolagsledningen så tror vi att de anmäler vid en mindre misstankegrad som leder till fler gjorda anmälningar från deras sida. Vidare kan storleken på Skatteverkets kontroll insatser, som t.ex. antalet taxeringsrevisorer som arbetar med att kontrollera företag, påverka antalet brott som dem upptäcker.

6.3 Ekobrottsmyndighetens vägledning

Statens avsikt med införandet av lagen om anmälningsskyldighet har varit att använda revisorn som en resurs för att förebygga ekonomisk brottslighet. Man ansåg att revisorn bör ha god insyn i vad som sker i ett bolag och därmed ha lättare än någon annan att upptäcka om ett brott kan misstänkas eftersom främsta uppgiften för revisorn är att kontrollera bolagens räkenskaper. Detta har uteblivit då revisorerna inte har infriat dessa förväntningar eftersom anmälningarna har varit få i förhållande till andra anmälare. EBM som har till uppgift att förhindra ekonomisk brottslighet har gett ut en vägledning, i form av ett PM, för att hjälpa revisorerna på vägen. Vi tror att PM: et som beskriver hur det ska gå till i praktiken bör underlätta förståelsen för den praktiska tillämpningen av anmälningsskyldigheten. Till följd av detta har vi antagit att revisorerna lämnar in fler anmälningar nu, när de har PM: et att tillgå, än tidigare då det inte fanns något annat än den otydliga lagstiftningen att tillgå.

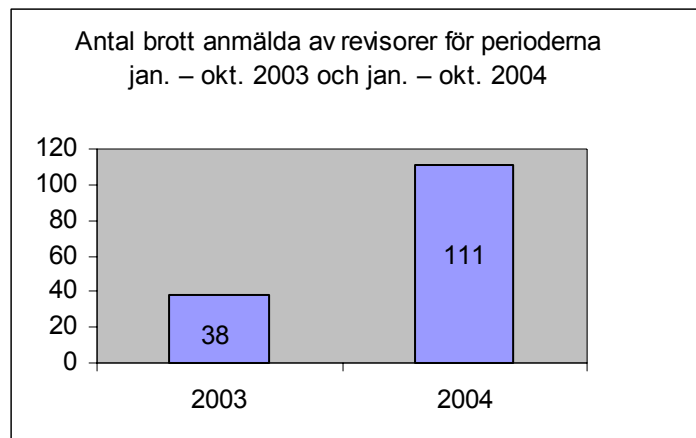


Diagram 2: *Fördelning av revisorerens anmälningar*

Revisorerna har anmält 38 brott, under år 2003, innan de hade vägledningen till sitt förfogande. År 2004, har antalet anmälningar ökat avsevärt med hela 192 % till 111.

Orsaken till den stora ökningen av antalet anmälningar kan till en stor del bero på EBM: s vägledning eftersom revisorerna genom den har fått en klarare bild på hur de mer praktiskt ska gå tillväga vid anmälningar samt att de får en bättre beskrivning av vid vilken grad av misstanke en anmälan ska göras. Eftersom vägledningen även innehåller exempel av olika situationer som utgår från anmälningsskyldigheten, kan det tänkas att dessa har ökat revisorerens förståelse för själva lagen men framför allt gett de något att vidare diskutera med sina kollegor vilket kan leda till informations rika reflektioner som de sedan har nytta av i sitt dagliga arbete. EBM: s vägledning är vidare ett bevis på att sådana PM är ett bra sätt att tydliggöra vissa oklarheter i förekommande fall då lagen inte på ett tillräckligt sätt ger tydliga svar utan istället bidrar till osäkerhet som vidare leder till att de önskade effekterna uteblir. Vi tycker däremot att om det skulle visa sig att lagen fortfarande är svårtolkad och ger upphov till oönskade effekter så blir det nog viktigt att se över om lagen inte behöver skrivas om.

6.4 Sanktioner

En revisor som underlåter att göra en anmälan till åklagare kan inte bli skadeståndsskyldig. Något skadeståndsansvar inträder inte heller för revisorn när denne endast gjort en felaktig straffrättslig bedömning vid en anmälan. Däremot riskerar revisorn ansvar i form av

sanktioner enligt bestämmelserna i Revisorslagen när han inte respekterar reglerna om anmälningsskyldighet och underlåter att anmäla i situationer då det har varit befogat. Med utgångspunkt från dessa bestämmelser har vi antagit att sanktioner leder till felaktiga anmälningar. Vi tror således att revisorn i tveksamma situationer hellre väljer att göra en felaktig straffrättslig bedömning och därmed undvika påföljder än att inte anmäla alls och riskera disciplinära påföljder i form av sanktioner.

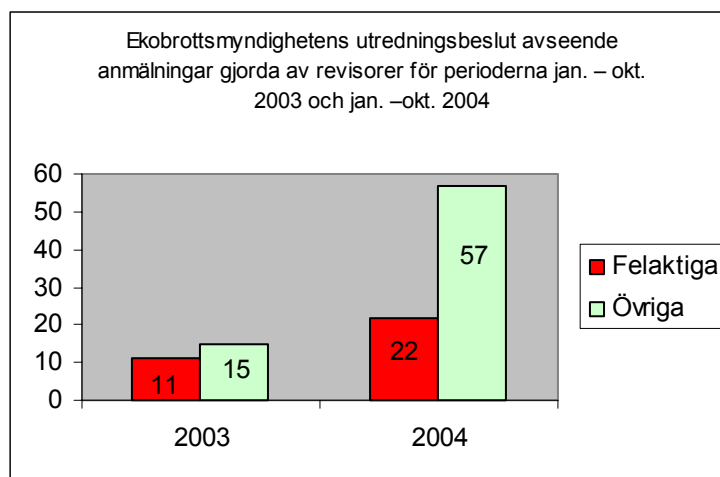


Diagram 3: *Fördelning av felaktiga och övriga anmälningar inlämnade av revisorer*

Under år 2003 har 11 anmälningar som har lämnats in av revisorerna klassats som felaktiga. Under år 2004 har antalet felaktiga anmälningar fördubblats i förhållande till föregående år men å andra sidan har även övriga anmälningar ökat i antal. Hypotesen har vi prövat med Chitvå-test. Chitvå-värdet hamnade på 2,083 vilket gav stöd för vår hypotes då värdet ligger under det kritiska som är på 2,706.

Våra resultat visar att det befintliga sanktionssystemet kan bidra till att revisorn ibland lämnar in felaktiga anmälningar. Vi tror att revisorn beaktar faktumet att konsekvenserna vid underlåtelse att anmäla är till nackdel för honom då RN kan träda in och tilldela sanktioner av olika slag beroende på hur allvarligt fallet är. En annan synpunkt som vi har på resultaten är att de felaktiga anmälningarna har minskat andelsmässigt det senaste året, vilket kan tänkas bero på att revisorerna blir mer erfarna avseende bedömningen av brottsmisstankar. Att tiden ökar revisorernas medvetenhet om hur de ska hantera problematiken har vi kunnat se även i anslutning till förra hypotesen som visar på att revisorerna har anmält i större utsträckning under år 2004 än året innan.

6.5 Bokföringsbrott

Den sista hypotesen har vi grundat på informationen om att bokföringsbrott är ett av de vanligast förekommande ekonomiska brotten i Sverige. En bidragande orsak till att bokföringsbrotten är så vanliga är redovisningens utformning. Samtidigt som redovisningen ger utrymme för handlingsfrihet så leder en felaktig redovisning till straffrättsliga åtgärder. Fåmansbolag används ofta i den ekonomiska brottsligheten och då det inte finns några speciella kunskapskrav inom ämnet redovisning för att starta eller driva en näringsverksamhet tror vi att det är just i sådana bolag som bokföringsbrott uppstår. Revisorers arbete går mestadels ut på att kontrollera bokföringen varför vi tror att revisorer upptäcker och anmäler mest bokföringsbrott.

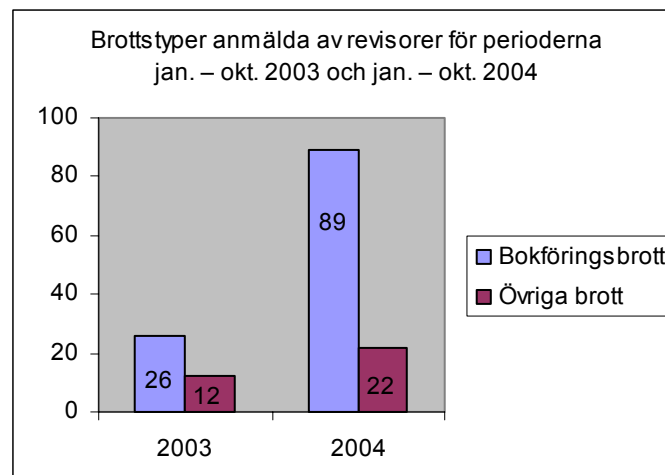


Diagram 4: Fördelning av brottstyperna anmälda av revisorer

Diagrammet visar att revisorerna anmäler bokföringsbrott i en mycket större utsträckning än de andra brotten som omfattas av brottskatalogen. Totala antalet anmälningar under år 2003 har uppgått till 38 stycken varav 26 var bokföringsbrott. Under år 2004 steg det totala antalet anmälningar till 111 stycken men även andelen bokföringsbrott ökade till motsvarande 86 stycken. Med hjälp av ett Chitvå-test som gav ett värde på 2,224, vilket är under det kritiska värdet på 2,706, fick vi stöd för hypotesen.

Dessa resultat kan tänkas bero på olika faktorer. I och med att revisorer inom sitt arbete i högsta grad granskar ett företags bokföring borde deras ständigt förbättrade kunskaper inom bokföringsområdet leda till att de lättare upptäcker bokföringsbrott. Å andra sidan tror vi att redovisningens utformning ger utrymme för en viss handlingsfrihet samtidigt som det finns en

viss grad av okunskap bland dem som själva sköter bokföringen i sitt företag, vilket leder till felaktigheter i bokföringen som gör att det automatiskt blir fler bokföringsbrott att anmäla för revisorerna. Som en konsekvens till detta kan det uppfattas att revisorerna tenderar att mestadels anmäla bokföringsbrott och att de inte prioriterar att upptäcka andra typer av brott som finns med i anmälningsskyldighetens brottskatalog. Därför tror vi att revisorerna ibland felaktigt betecknar en del brott, till bokföringsbrott. Vi tänker oss att en sådan situation uppstår när revisorn stöter på ett fall som innehåller bokföringsbrott och ett annat brott t.ex. ett skattebrott. Då han är osäker på om kriterierna för skattebrott är uppfyllda, håller han sig istället till det han är säker på och anmäler fallet som bokföringsbrott. Denna risk av överbetoning av bokföringsbrott kan leda till att andra brott kommer i skymundan vilket gör att denna sortens statistik på anmälningar kan vara missvisande.

6.6 Kapitelsammanfattning

I detta kapitel har vi analyserat det empiriska resultatet och återknutit det till hypoteserna som vi utformade i kapitel fyra. Hypoteserna har avhandlats var för sig med resultatpresentation samt med diskussion angående hur väl resultatet besvarar våra hypoteser. Alla våra hypoteser har kunnat stödjas med hjälp av resultaten.

7. Slutsatser

I kapitlet redogörs för våra egna slutsatser och reflektioner. Avslutningsvis ger vi förslag till fortsatt forskning.

7.1 Uppsatsens slutsats

Syftet med uppsatsen har varit att beskriva och analysera utvecklingen av brottsstrukturen vid anmälningar gjorda av revisorer. För att uppfylla syftet har vi utfört en dokumentstudie av alla anmälningar som har lämnats in av revisorer till Ekobrottsmyndigheten från år 2003 till oktober 2004. Resultaten från undersökningen har vi sedan analyserat dels med hjälp av frekvenstabeller dels med hjälp av Chitvå-test.

I den första hypotesen ville vi se huruvida misstolkningen av lagen gör att revisorerna anmäler i liten utsträckning. Vi tror att revisorerna drar sig undan från att anmäla eftersom de upplever stora svårigheter med att tolka lagen, framförallt handlar det om rekvisiterna *kan misstänkas* och *oskäligt dröjsmål*. Analysen har vi genomfört genom att jämföra anmälningar som har lämnats in av revisorer med dem som har lämnats in av Skatteverket. Det visade sig att revisorerna endast står för en väldigt liten andel av det totala antalet anmälningar från dessa två grupper tillsammans. Resultaten tyder på att revisorerna har svårigheter med att tolka lagen vilket vi anser leder till få anmälningar. Men vi tror att även andra faktorer påverkar skillnaden i antalet anmälningar från dessa två grupperna. Bland annat anser vi att revisorerna ibland avstår från att anmäla eftersom de är rädda om sina klienter medan Skatteverket har intresse av att anmäla fler för att förhindra fusk som leder till uteblivna intäkter för staten. Med utgångspunkt från resonemangen har vi kunnat stödja vår hypotes.

Med vår andra hypotes ville vi se om EBM:s utgivna PM om den praktiska tillämpningen av anmälningsskyldigheten har ökat förståelsen för revisorerna att agera vid misstanke om brott. Vi utgick därför från att vägledningen skulle reducera oklarheterna och tolkningsproblemen som revisorerna antyder att de upplever med lagen och därmed utlösa fler anmälningar. För att se om vår teori är korrekt valde vi att dela in anmälningarna i två perioder, ett tillstånd före och ett efter vägledningen. Resultaten visade en väldigt stor skillnad. Antalet gjorda anmälningar år 2004 hade nästan tredubblats jämfört med året innan då vägledningen inte fanns att tillgå, därmed kunde vi konstatera att vår teori stämde. Vi ansåg att orsaken bakom

den markanta ökningen är att vägledningen ger en utförlig förklaring vid vilken grad av misstanke man ska anmäla. Vidare tyckte vi att fallen som exemplifieras i PM: et fungerar som ett underlag och bidrar till att revisorerna lättare kan avgöra om ett brott kan misstänkas.

Med den tredje hypotesen avsåg vi att se om revisorerna föredrar att anmäla felaktigt framför att avstå från att anmäla och därmed riskera att tilldelas sanktioner. Vi utgick från att sanktionssystemet är utformat på så sätt att det är mer fördelaktigt för en revisor att anmäla felaktigt. Då vi statistiskt fick stöd för vår hypotes kan det tänkas att rädslan för sanktioner är en bidragande faktor till att det förekommer felaktiga anmälningar. Vi kom även fram till att andelen felaktiga anmälningar har minskat för år 2004 vilket vi tror kan bero på att revisorerna med tiden blir mer erfarna och bättre på bedömningar vid misstanke om brott.

Till sist ville vi testa vår hypotes om revisorerna tenderar att anmäla bokföringsbrott mer än andra brottstyper. Bokföringsbrott förekommer mest inom den ekonomiska brottsligheten och anmäls även ofta av andra anmälare (instanser). Vi ställde oss därför frågan om även revisorer upptäcker mest bokföringsbrott då deras arbete går främst ut på att kontrollera just bokföringen i företag. Efter att statistiskt ha fått stöd för hypotesen kom vi fram till att det dels kan bero på att revisorer tenderar att lägga större vikt på just bokföringsbrott jämfört med andra brott men också att de pga. osäkerhet till om kriterier för andra brott är uppfyllda väljer att beteckna brotten som bokföringsbrott.

Våra slutsatser i korta drag är att revisorerna fortfarande har svårigheter med att tolka lagen vilket leder till få anmälningar från deras håll. Ett framsteg har skett i och med Ekobrottsmyndighetens promemoria, som vi anser har gett revisorerna mera ”kött på benen” vid bedömandet om ett brott kan misstänkas. Revisorernas rädsla för personliga sanktioner leder till att felaktiga anmälningar görs. Revisorerna tenderar att anmäla bokföringsbrott framför andra typer av brott.

7.2 Förslag till fortsatt forskning

Eftersom arbetet är menat som en förstudie så skulle man naturligtvis kunna fortsätta med att gå vidare och utföra en mera ingående intervjustudie med representanter för de berörda parterna som revisorer, Ekobrottsmyndigheten och yrkes- och tillsynsorganisationer.

Ett annat alternativ på en vidare forskning kan vara att man utformar ett antal hypotetiska fall som beskriver olika situationer där brott kan misstänkas, dessa skickas till revisorer för att sedan utvärderas om det förekommer skillnader i deras sätt att bedöma fallen.

Då vi endast har beskrivit förhållandena i anmälningar lämnade av revisorer till Ekobrottsmyndigheten anser vi att det hade varit intressant att göra en liknande studie och även inkludera de anmälningar som lämnats in till övriga åklagarväsenden.

Första hypotesen har vi testat genom att jämföra anmälningar som har lämnats in av revisorer med dem som har lämnats in av Skatteverket. Det skulle vara intressant att även göra en sådan jämförelse med andra anmälare som till exempel konkursförvaltare.

Referenslista

Andersen, I. (1998). *Den uppenbara verkligheten – val av samhällsvetenskaplig metod*. Lund: Studentlitteratur.

Andersson, H. & Johansson, K. (2000). En (o)möjlig revisorsroll. *Balans nr 1*.

Aronsson, Å. (1994). *SPSS för Windows*. Lund: Studentlitteratur.

BRÅ-rapport. (2004:4). *Revisorernas anmälningsskyldighet*. Larsson, B.

BRÅ-rapport. (2002:1). *Ekobrott. Utvecklingen av några centrala brottstyper*. Korsell, L.

Christensen, L., Andersson, N., Carlsson, C. & Haglund, L. (2001). *Marknadsundersökning – en handbok*. (2:a uppl.) Lund: Studentlitteratur.

Dahlqvist, A-L. & Elofsson, S. (2002). *Bokföringsbrott och bokföringslagen*. Stockholm: Nordstedts Juridik AB.

DePoy, E. & Gitlin, L. (1999). *Forskning – en introduktion*. Lund: Studentlitteratur.

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

Ekobrottsmyndigheten. (2000). *Revisors anmälningsskyldighet enligt aktiebolagslagen*. (PM). Stockholm: Ekobrottsmyndigheten.

Ekobrottsmyndigheten Årsredovisning, (2003b).

Ekobrottsmyndigheten. (2004b). www.ekobrottsmyndigheten.se 2004-11-28

Ekobrottsmyndigheten. (2004a). *Att förebygga och förhindra allvarlig ekonomisk brottslighet – EBM från experiment till långsiktighet*. Stockholm: Ekobrottsmyndigheten.

Engerstedt, U. (2004) Mera om revisorns skyldighet att anmäla misstanke om brott. *Balans nr 2*.

Eriksson, S. (2004). Lag om att anmäla brottsmisstanke – potentiellt maktmedel för revisorer. *Apropå nr 3*.

FAR, (2004a). *Ekonomiska brott i aktieföretag* – revisorns handlingsplikt enligt ABL. (2:a uppl.) Stockholm: FAR förlag AB.

FAR, (2004b). *FAR: s revisionsbok 2004*. (6: e uppl.) Stockholm: FAR förlag AB.

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

Höglund, O. (2003). *Sveriges rikets lag*. (124: e uppl.) Stockholm: Nordstedts Juridik AB.

Johnson, Y. (2003). Fiasko för nya lagen – Revisorer anmäler inte brott. *Civilekonomen aug*.

Larsson, K., Ljunggren, E. & Petersson, J. (2002). Revisors skyldighet att anmäla misstanke om brott: Praxis finns - men fortfarande är många negativa till lagen. *Balans nr 10*.

Leijonhufvud, M. & Wennberg, S. (2001). *Brott och straff i affärslivet*. Uppsala: Iustus förlag.

Lekvall, P. & Wahlbin, C. (1993). *Information för marknadsföringsbeslut*. (3: e uppl.) Göteborg: IHM förlag AB.

Lundahl, U. & Skärvad, P-H. (1999). *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*. (3: e uppl.) Lund: Studentlitteratur.

Moberg, K. (2003). *Bolagsrevisorn*. (2: a uppl.) Stockholm, Nordstedts Juridik AB.

Moberg, K., Greve, V., Langsted, L-B., Harpf, T. & Eriksen, M. (1992). *Revisorn och ekonomisk brottslighet*. Stockholm: Nordiska Ministerrådet.

Nya Juridiska Arkivet (NJA) 1987 s.130

Revisorsnämnden. (2004). www.revisorsnamnden.se 2004-11-26

Santesson, S. (2004). Tystnadsplikten och god revisorssed. *Balans nr 10*.

Saunders, M., Lewis, P. & Thornhill, A. (2003). *Research Methods for Business Students*. (3:e uppl.) Essex: Pearson Education Ltd.

Sunesson, B. (2002). *Få revisorer anmäler ekobrott*. Svenska Dagbladets Näringsliv 2002-11-11.