

REVISORNS AGERANDE VID MISSTANKE OM EKONOMISKA BROTT

- Benägenheten att faktiskt anmäla

Kandidatuppsats i Företagsekonomi HT 2006

Handledare: Ljungdahl Fredrik

Författare: Dragicevic Maja 840403

Lavesson Therése 821221

Savic Negra 811122

SAMMANFATTNING

Den första januari 1999 infördes en ny lag i Sverige angående revisorernas anmälningsskyldighet. Revisorerna var rädda att förlora sin självidentitet och relationen till klienten, då lagen förutsatte att de agerar så fort de misstänker brott. Syftet med undersökningen var att se hur revisorerna egentligen agerade då de misstänkte att brott förelåg. Vidare studerades olika faktorer som ansågs ha en påverkan på hur revisorerna agerade vid misstanke om brott. Faktorerna kön, ålder, erfarenhet, etikutbildning och storlek på byrå testades mot revisorernas anmälningsbenägenhet. Detta för att se om det föreligger några skillnader i revisorernas anmälningsbenägenhet. Det visade sig att det förelåg ett starkt samband mellan graden av misstanke och benägenheten att anmäla ekonomiska brott, vilket innebär att revisorer anmäler brott då det misstänker. Däremot fanns det inga samband mellan revisorernas anmälningsbenägenhet vid misstanke om brott och de olika faktorer som tidigare nämnts. Att det inte föreligger några skillnader, innebär att revisorer i allmänhet följer lagen och anmäler vid misstanke om brott.

FÖRKORTNINGAR

ABL	Aktiebolagslagen
BRÅ	Brottsförebyggande Rådet
EBM	Ekobrottsmyndigheten
RN	Revisorsnämnden

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

1. INLEDNING.....	1
Bakgrund.....	1
1.1 Problemdiskussion.....	3
1.2 Syfte.....	5
1.3 Disposition.....	5
1.4 Kapitelsammanfattning.....	6
2. METOD.....	7
2.1 Deduktiv metod.....	7
2.2 Kvalitativ/Kvantitativ data.....	7
2.3 Experimentell ansats.....	8
2.4 Forskningsansats.....	8
2.5 Kapitelsammanfattning.....	9
3. REVISORN OCH EKONOMISK BROTTSLIGHET	10
3.1 Revisorns roll som brottsförebyggare.....	10
3.1.1 <i>Misstanketrappa</i>	12
3.2 Revisorns agerande enligt ABL.....	13
3.3 Revisorns externa påtryckningar.....	14
3.3.1 <i>Revisorns balansgång mellan tystnads- och anmälningsplikt</i>	14
3.3.2 <i>Tidigare forskning om revisorns externa påtryckningar</i>	15
3.4 Kapitelsammanfattning.....	16
4. TEORETISK REFERENSRAM.....	17
4.1 Institutionell teori.....	17
4.2 Etik och Moral.....	19
4.2.1 <i>Kohlbergs moralutvecklingsteori</i>	21
4.3 Kapitelsammanfattning.....	25
5. EMPIRISK METOD	

5.1 Litteraturstudie.....	26
5.2 Datainsamlingsmetod.....	26
5.3 Urval	27
5.4 Enkäten och dess utformning.....	27
5.5 Operationalisering.....	28
5.6 Bortfall.....	29
5.7 Validitet/Reliabilitet	30
5.8 Kapitelsammanfattning	31
6. ANALYS.....	32
6.1 Analysens struktur	32
6.2 Samtliga Revisorer.....	33
6.3 Bakgrundsfaktorer som påverkar revisorers agerande vid misstanke om brott	34
6.3.1 Påverkan av kön- benägenhet att anmäla	35
6.3.2 Påverkan av ålder - benägenhet att anmäla	35
6.3.3 Påverkan av erfarenhet – benägenheten att anmäla.....	36
6.3.4 Påverkan av etikutbildning – benägenheten att anmäla.....	38
6.3.5 Påverkan av storlek på revisionsbyrå.....	39
6.4 Kapitelsammanfattning.....	40
7. SLUTSATS OCH DISKUSSION.....	41
7.1 Studiens syfte.....	41
7.2 Slutlig diskussion	44
7.3 Förslag till fortsatt forskning.....	45
8. KÄLLFÖRTECKNING	46
 BILAGA 1	
BILAGA 2	

1. INLEDNING

I detta första kapitel kommer bakgrunden att belysas till ämnet som kommer att behandlas i uppsatsen. Efter en kort inledning redogörs problemområdet samt diskussion kring ämnet, som följs av syftet med uppsatsen. Kapitlet avslutas med en kapitelsammanfattning.

1.1 Bakgrund

Ekobrotten kostar varje år samhället mer än hundra miljarder kronor (DN, 2006).

Ekonomisk brottslighet är brott som sker inom ramen för en näringsverksamhet, eller brott som begås utanför näringsverksamhet och som är riktade mot centrala ekonomiska system (Polisen, 2006). Exempel på sådana brott är bokföringsbrott, olika typer av skattebrott, insiderbrott, förskingring, mutbrott och trolöshet mot huvudman. De vanligaste ekonomiska brotten är skattebrott och bokföringsbrott. (Brå, 2006)

Det är endast en bråkdel av alla ekonomiska brott som blir upptäckta (Brå, 2006).

Offret i många fall, till exempel skattekollektivet slår inte larm på samma sätt som offer för till exempel inbrott eller misshandel. Allt för sena reaktioner och ageranden gör det svårt att förhindra de brott som begås. (Brå, 2006)

De personer som begår ekonomiska brott befinner sig i, eller förfogar över en verksamhet, där de är omgivna av olika sorters nätverk. I dessa nätverk finns det bland annat revisorer, konkurrenter, men även andra intressenter som kan fungera som medhjälpare till att bekämpa ekonomisk brottslighet. (Brå, 2006)

En utav Bengt Larssons (2005) tidigare forskningsfrågor är hur vi ska få ett bättre kontrollsystem som hjälper till att förebygga ekobrotten. Han menar att ett sätt för detta är att lagstiftaren rekryterar en tredje person som kan upptäcka och anmäla brotten. Denna person borde ha tillgång till kontorsrum och räkenskaper. Bolagets revisor är denna tredje person som redan finns på plats och utför dessutom kontroll. Revisorn arbetar med ett bolags räkenskaper och ekonomiska förvaltning, genom detta har revisorn en bra kännedom i bolagets ekonomiska situation (Brå, 2006).

Genom att beordra revisorerna en anmälningsskyldighet för ekobrott, har man fått en ny brottsförebyggande aktör (Larsson, 2004).

Trots införandet av anmälningsskyldigheten är det endast sex procent av närmare sjuhundra tillfrågade revisorer som har anmält misstanke om brott (Brå, 2006). Revisorn är ständigt omgiven av lagar och reglerverk som han/hon måste följa vid olika klientuppdrag. Lagen föreskriver särskilda åtgärder som revisorn skall vidta för att förhindra att ekonomisk brottslighet begås.

Revisorn är skyldig att sedan år 1999 agera och göra anmälan vid misstanke om brott som är av ekonomiskt slag och som kan vålla bolaget eller dess intressenter skada (FAR, 2005).

Revisorn ska underrätta styrelsen om sina iakttagelser enligt ABL kapitel 9 § 43 och därefter om det ekonomiska brottet är av betydelse, anmäla till åklagare. Denna skyldighet kallas för anmälningsskyldighet och är lagstadgad i ABL kapitel 9 § 42. Efter att revisorn har anmält om brott till en åklagare är han/hon också tvungen att avgå från sitt uppdrag (ABL, kapitel 9 § 44).

Anledningen till att anmälningsskyldigheten infördes var att aktiebolagens externa revisorer sågs som en potentiell men ändå en outnyttjad brottsförebyggande resurs. Revisorer anses vara en länkande hand för de brott som myndigheterna inte kan komma åt. Efter införandet av lagen om anmälningsskyldighet, skapades livliga debatter. Diskussionen var huruvida denna anmälningsskyldighet skulle komma att hota tystnadsplikten och därmed försämra informationsflödet mellan revisor och klient. (Brå, 2006) En tidigare undersökning om revisorernas anmälningsskyldighet som utfördes av Bengt Larsson (2005) visade att cirka hälften av revisorerna var starkt negativt inställda till införandet av denna lagstadgade plikt.

Utöver revisorn finns det fyra ekobrottsbekämpande myndigheter; Polismyndigheten, Åklagarmyndigheten, Ekobrottsmyndigheten och Skatteverket (Brå, 2006). Dessa finner det svårt att förebygga ekonomisk brottslighet, därför att de befinner sig långt ifrån där brotten begås (Fernström et al, 2005).

Förutom de fyra brottsbekämpande myndigheterna, finns det två andra organ som påverkar revisorn. Dessa är Revisorsnämnden och Brottsförebyggande rådet. Revisorsnämnden ska tillgodose samhällets behov av kvalificerade och oberoende externa revisorer och revisionsbolag, samt säkerställa att dessa bedriver revisionsverksamhet av hög kvalitet och uppfyller höga etiska krav (RN, 2006). Brottsförebyggande rådet arbetar för att förhindra brott och inverkar så att brottsligheten minskar och att tryggheten ökar i samhället. Detta gör de

genom att ta fram fakta och sprida kunskap om brottslighet och brottförebyggande arbete. (Brå, 2006)

1.2 Problemdiskussion

Som redan nämnts i bakgrunden så är revisorer skyldiga att rapportera misstanke om brott till styrelsen som därefter följer till allmän åklagare om det misstänkta brottet är av betydelse (Moberg, 2006). Enligt ABL kapitel 9 § 43 är revisorer inte skyldiga att anmäla till styrelsen om det kan antas att styrelsen inte skulle vidta några skadeförebyggande åtgärder, med anledning av underrättelsen. Revisorn kan i dessa fall direkt gå till en allmän åklagare och anmäla misstanken. (Moberg, 2006)

Enligt Duska och Duska (2003) är revisorer professionella och bör uppträda som sådana. Liksom andra yrken erbjuder de tjänster till deras klienter, men till skillnad från andra yrkesgrupper skall revisorn ha en oberoende ställning gentemot sina klienter. FAR (1993) menar att problem som uppkommer är att revisorerna kan ha en nära relation till sina klienter som bygger på förtroende, men samtidigt ska de vara oberoende och visa integritet. Med oberoende menas att självständigt och objektivt ta ställning till ekonomiska brott. Oberoendet är i grunden en karaktärsfråga, därför anses det vara en faktor som kan påverka revisorernas beteende vid misstanke om brott.

Enligt Duska och Duska (2003) har revisionsyrket fått en allmän vakthundsfunktion.

”Samtidigt är det inte så kul att bli uppfattad som om man kommer ut för att agera, om det nu är så, som en polis för att leta brott, för det gör vi ju inte” (Larsson, 2004). Den här allmänna vakthundsfunktionen kräver att revisorerna bevarar total oberoendeställning mot klienten. Oberoendeställningen i revisoryrket ger stödjande funktion när revisorn inträder i en vakthundsposition. (Duska and Duska, 2003) Ju mer beroende en revisor är av sin klient, desto större är risken att revisorn inte fullgöra sina skyldigheter, såsom att anmäla eventuella brott och att ange klienten.

Revisorer anser att det är svårt att tolka och tillämpa lagen. Det svåraste som revisorer upplever är ändå att förstå den grad av misstanke som gäller vid anmälningsplikten. Anmäls svaga misstankar om brott, kan det medföra att företaget skadas och att klienter förloras. Vid låg grad av misstanke menar vissa revisorer att de hellre diskuterar problemet med kollegor, men finner de sig helt säkra, anmäler de. (Larsson, 2004)

Hur bedömer en revisor och hanterar upptäcktsrisken av ekonomisk brottslighet?

En besvärlig situation kan uppkomma då en revisor upptäcker att en viss ekonomisk brottslighet har begåtts. Revisorn ställs då inför två etiska val. Det ena valet handlar om att skapa och bygga upp en förtroendeställning gentemot sin klient och det andra valet handlar om att hjälpa staten genom att kontrollera och förhindra så att inga ekonomiska brott begås.

Revisorernas främsta argument mot anmälningsskyldigheten är att den inkräktar på tystnadsplikten gentemot klienten och att revisorerna riskerar att försämra relationen till denne. I slutändan skulle detta kunna påverka revisorns antal uppdrag och därmed levebröd. (Brå, 2006)

Enligt en studie gjord av Bengt Larsson (2005), bekymras revisorerna över deras självvidentitet och kompetens, liksom klienternas förväntningar eller deras tillit till dem. Många revisorer känner sig spända över plikten att anmäla i jämförelse med deras professionella roll. De oroar sig över att klienterna ska uppfatta dem som poliser eller informatörer åt staten. Det är dock ett faktum att en revisorsroll kräver olika överskridningar av kundrelationer och det framkallar ofta olika problem för revisorn (Duska och Duska, 2003). Dessutom upplever många revisorer en press att uppnå en ny kompetens inom straffrätten (Larsson, 2005).

Anses revisorer vara vakthundar åt myndigheterna genom att följa gällande regler vid misstanke om ekonomiska brott? Eller föredrar de att förbise lagen av olika skäl? Vilka faktorer ligger bakom revisorernas beteende till detta etiska dilemma?

Konfliktintresset mellan staten och klienten visar tydligt att revisorer möter lojalitetskonflikter (Duska och Duska, 2003). Till vilka är revisorerna primärt skyldiga, mot staten eller klienten som betalar arvudet för tjänsten som revisorn utför? De flesta tidigare studier har berört revisorernas inställning till anmälningsskyldigheten och deras brottsförebyggande roll. I en studie gjord av Andersson och Strauss (2005), anser inte revisorerna sig själva som brottsförebyggare men de tycker att så länge det finns en revisor i bolaget, så föreligger det en brottsförebyggande effekt.

En utländsk studie har forskat om revisorernas uppfattning om skyldigheten att upptäcka och rapportera klientens brottsliga aktiviteter i Kanada och Storbritannien (Fraser and Lin, 2004). Denna studie hävdar att de reglerande revisionsstandarder påverkar revisorers beteende. Fernström et al (2005) har undersökt om tillämpning av lagen om anmälningsskyldighet åstadkoms i praktiken. De har kommit fram till att lagen inte fungerar i praktiken, detta på grund av att aktörerna som tillämpar lagen också är motståndare till den.

Mänskliga handlingar är ett primärt innehåll av vår etiska bedömning. Mänskliga handlingar är beteende eller aktiviteter som är övervägda i en handling som människan väljer att uppföra sig efter. Övervägda handlingar betecknas som etiska, eller oetiska handlingar, som är till nytta eller skada för andra människor. (Duska och Duska, 2003)

Uppsatsens problemställning handlar om hur revisorer beter sig när det föreligger misstanke om ekonomisk brottslighet, revisorernas benägenhet att faktiskt anmäla de brott de misstänker. Om nu aktörerna är motståndare till lagen att anmäla brott enligt Fernström et al (2005), vill författarna se om det finns några samband och skillnader i agerandet beroende på revisorernas kön, ålder, erfarenhet med flera bakgrundsfaktorer som kan tänkas göra en påverkan.

Det har inte funnits några studier som är baserade på etiska och moraliska resonemang vid ekonomisk brottslighet, som denna uppsats avser att studera. Eynon et al 1997 har till exempel forskat kring revisorernas etiska resonemang och de har kommit fram till att det finns olika samband i revisorernas beteende beroende på ålder och kön med flera.

Undersökningens problemställning har följande lydelse: Hur beter revisorer sig i situationer där det föreligger misstanke om ekonomiska brott – deras benägenhet att faktiskt anmäla?

1.3 Syfte

Syftet med uppsatsen är att beskriva och förklara hur revisorer agerar vid misstanke om ekonomisk brottslighet.

1.4 Disposition

Kapitel två

Detta kapitel klarlägger valet av uppsatsens metod. Här tas ställning till valet av uppsatsens olika tillvägagångssätt. Vidare förs det diskussioner kring deduktion/induktion samt kvantitativ och kvalitativ ansats med mera.

Kapitel tre

Här inleds med bakgrundsinformation för att ge läsaren inblick i revisorernas yrkesutövande och skyldigheter när det råder ekonomisk brottslighet. Kapitlet tar bland annat upp revisorernas anmälningsplikt och de externa påtryckningarna.

Kapitel fyra

Detta avsnitt är den teoretiska referensramen som behandlar de relevanta teorier och studier som ligger till grund för undersökningens hypoteser. I detta avsnitt utformas undersökningens hypoteser som sedan prövas i senare del av uppsatsen.

Kapitel fem

Detta kapitel handlar om uppsatsens empiri. Här beskrivs mer detaljerat om den empiriska metod där det också förs kritik till den. I detta kapitel diskuteras bland annat urvalet och utformningen av enkäten. Dessutom tar uppsatsens upp validitet och reliabilitet samt avslutas kapitlet med valet av analys.

Kapitel sex

Kapitlet presenterar uppsatsen analys som mestadels består av tabeller. I denna del presenteras de hypoteser som har prövats därefter analyseras hypotesernas utfall.

Kapitel sju

I detta avslutade kapitel framställs de slutsatser och diskussioner som studien kommit fram till.

1.5 Kapitelsammanfattning

Kapitlet beskriver bakgrunden till den nya lagen då revisorerna ansågs vara en potentiell, men inte utnyttjad förebyggare mot ekonomisk brottslighet. Revisorerna själva var till en början negativa till den nya lagen då de inte ville ses som vakthundar åt staten och då de var rädda att förstöra relationen till klienten genom att anmäla misstanke om brott. Syftet med studien är att undersöka hur revisorerna agerar vid misstanke om brott. Är det så att revisorerna verkligen anmäler de brott i lika stor bemärkelse som de misstänker.

2. METOD

Avsikten med detta kapitel är att informera hur vi har gått tillväga vid insamlingen av uppsatsens data samt vilka metoder uppsatsen grundas på. Vidare diskuteras valet kring de olika forskningsmetoderna såsom deduktion samt kvalitativ och kvantitativ med mera.

2.1 Deduktiv metod

Det finns flera olika sätt att gå tillväga för att få fram kunskap. Allmänt sätt kan det göras indelning i deduktivt respektive induktivt tillvägagångssätt. Deduktiv metod innebär att utgångspunkten tas i en befintlig teori och syftet blir att testa dessa teorier. Vetenskapligt sätt kallas den deduktiva metoden för den hypotetiska. (Artsberg, 2005)

Uppsatsen utgår från en deduktiv metod. Detta innebär som tidigare nämnts, att utifrån de teoretiska överväganden som rör uppsatsens ämne, härledes flera hypoteser som ska underkastas i en empirisk undersökning (Bryman och Bell, 2003). Denna uppsats anses ha ett deskriptivt syfte, den vill beskriva hur någonting är (Artsberg, 2005).

Fördelen med den deduktiva metoden är bland annat, att den är kontrollerbar och att den försäkras validiteten i undersökningen. Med detta menar Saunders et al (2006) att om undersökningen hade genomförts med liknande metod av en annan undersökare så hade studien kommit fram till samma resultat.

2.2 Kvalitativ/Kvantitativ data

Kvantitativ forskning handlar om insamling av numerisk data, att relationen mellan teori och forskning är av ett deduktivt slag (Bryman och Bell, 2003). Undersökningens primärdata har samlats in genom en enkätundersökning med experimentell ansats. Denna undersökning baseras på kvantitativ forskning och är enligt Jacobsen (2002), lätt att behandla då den standardiserar information.

Analysen är i första hand fokuserad på att utforska, fastlägga och mäta samband mellan olika variabler. En kvantitativ undersökning som denna, är strukturerad i sin form och hypoteserna är förutbestämda, det vill säga de begränsar undersökningen. (Christensen et al, 2001)

Denna metod är lämplig för denna undersökning då författarna avser att testa flera utav uppsatsens relevanta teorier. Därefter analyseras resultatet för att förbättra och utveckla de befintliga teorierna.

Hade studien testats enligt den kvalitativa metoden, exempelvis genom intervjuer, antar författarna att resultatet inte hade gett liknande effekt på resultatet. Åsikter och faktiska handlingar skiljer sig mycket åt med tanke på att undersökningens syfte är att studera beteenden, inte åsikter.

2.3 Experimentell ansats

Uppsatsens problemställning har styrt valet av undersökningens ansats. Då syftet med uppsatsen är att studera ett beteende, använder undersökningens enkät två stycken verklighetsbaserade fall (experiment) som respondenterna skall agera efter och ge poängbedömningar. Ett experiment kan beskrivas som en studie som jämför individer som utsätts för någon form av förändring (Christensen et al, 2001). Denna undersökning jämför en grupp revisorer där de ställs inför verklighetsbaserade fall, två typer av ekonomiska brott som de ska ta ställning till. Syftet med dessa verklighetsbaserade experiment är att det går att se hur respondenterna faktiskt agerar. Experimentet ger en möjlighet att kunna tolka ett mönster i beteendet. Även Christensen et al (2001) menar, att fördelen med experiment är att det är den enda undersökningsansatsen som säkerligen kan ge ett resultat som åskådliggör om det finns ett kausalt samband mellan olika variabler.

2.4 Forskningsansats

Då undersökningen är baserad på en deduktiv och kvantitativ metod, behandlar uppsatsen även de relevanta teorier som kommer att ligga till grund för undersökningen. Teorierna som uppsatsen behandlar är bland annat den Institutionella teorin, Kohlbergs moralutvecklingsteori, teorier kring etik och moral samt tidigare studier som har behandlat uppsatsens ämne. Utifrån dessa teorier och tidigare studier har det utformats hypoteser som

sedan ska prövas, det förkommer sex stycken hypoteser som kommer att prövas i senare delen av uppsatsen.

2.5 Kapitelsammanfattning

Kapitlet har behandlat undersökningens tillvägagångssätt. Som tidigare nämnt är denna undersökning baserad på en deduktiv och en kvantitativ metod. Den deduktiva metoden innebär att man utgår från befintliga teorier och testar dessa. En kvantitativ undersökning innebär att författarna samlar in numerisk data, i detta fall en enkätinsamling. Undersökningens enkät innehåller två stycken experiment som respondenterna ska ta ställning till. Utifrån undersökningens teorier kommer det att utformas hypoteser som sedan ska prövas i senare delen av uppsatsen.

3. REVISORN OCH EKONOMISK BROTTSLIGHET

I detta kapitel tillhandahålles bättre inblick över revisorns yrkesroll vid ekonomisk brottslighet. Kapitlet inleds med bakgrundsinformation om revisorns yrkesroll som brottsförebyggare. Därefter redogörs en modell över hur en revisor bör agera vid misstanke om ekonomisk brottslighet. Slutligen följer en diskussion kring revisorns balansgång mellan tystnads- och anmälningsplikt. Kapitlet avslutas med en kapitelsammanfattning.

3.1 Revisorns roll som brottsförebyggare

I slutet av 1970- talet var begreppet ekonomisk brottslighet ännu inte omnämnt i lagstiftningen. Brottsförebyggande rådet fick år 1977 i uppdrag av regeringen att utreda lagstiftningen om ekonomisk brottslighet. Tio år senare beslutade de nordiska justitieministernarna att genomföra ett nordiskt projekt om revisorns roll i kampen mot den ekonomiska brottsligheten. Samtliga medlemmar som deltog i projektet, utom en, ansåg att en renodlad kontrollerande revisorsroll skulle innebära försämrade relationer med företagsledningen, vilket i sin tur skulle leda till att revisorns möjlighet att förhindra de ekonomiska brotten minskar. Det ansågs istället att revisorn i rollen som en kontrollerande vägledare har störst möjlighet att förebygga och förhindra ekonomisk brottslighet. Revisorns rådgivningsverksamhet kan alltså förhindra ekonomisk brottslighet under förutsättning att revisorn är oberoende. (Sjöström, 1994)

Vid 1990- talets början var i princip alla branscher utsatta för förskingringar och bedrägerier. Efter att västvärlden drabbades av en stor ekonomisk nedgång vid årtiondets början ansåg regeringarna att något måste göras för att komma till rätta med den ekonomiska brottsligheten. Under 1990- talet har kraven ökat på revisorn och dennes yrkesroll genom att han/hon har fått nya arbetsuppgifter och ansvarsområden. Dessa förändringar har just syftat till att få en bättre kontroll över företagen. (Sjöström, 1994)

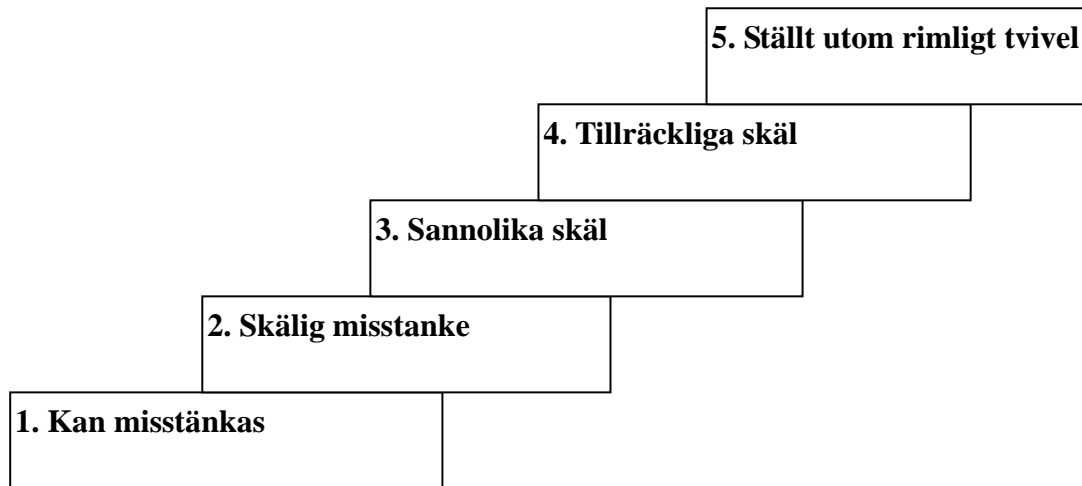
År 1995 ansåg en riksdagsledamot i ett förslag i riksdagen att en stor del av brotten i näringslivet skulle kunna förhindras genom en bättre kontroll. Detta resulterade i en ny lag

som trädde i kraft 1 januari 1999 i ABL, om revisorns skyldighet att agera vid misstanke om att en styrelseledamot eller VD gjort sig skyldig till brott. Tidigare har revisorn på grund av tystnadsplikten inte haft en skyldighet eller möjlighet att anmäla brott. De nya reglerna medför att revisorn i vissa fall måste göra nya överväganden i revisionen när det gäller misstanke om brott. (Balans, 1998)

Skyldigheten att anmäla misstanke om brott avser endast brott begångna av en styrelseledamot eller VD inom ramen för bolagets verksamhet. Misstanke om brott skall grunda sig på iakttagelser som revisorn eller någon revisionsmedarbetare gjort vid granskningen av revisionsklienten, men också vid utförandet av konsultuppdrag åt klienten. Om revisorn misstänker att en styrelseledamot eller VD begått brott, skall revisorn anmäla misstanke om brott till åklagare. (Moberg, 2006)

Det är enligt Larsson (2004) svårt att tolka och tillämpa lagen. Det svåraste är ändå att förstå den grad av misstanke som gäller vid anmälningsplikten. Anmäls svaga misstankar om brott, kan det medföra att företaget skadas och att klienter förloras. För att lättare kunna bedöma revisorernas ageranden vid misstanke och benägenhet att anmäla brottet i fallet, används uppsatsen av Ekobrottsmyndighetens misstanketrappa.

3.1.1 Misstanketrappa

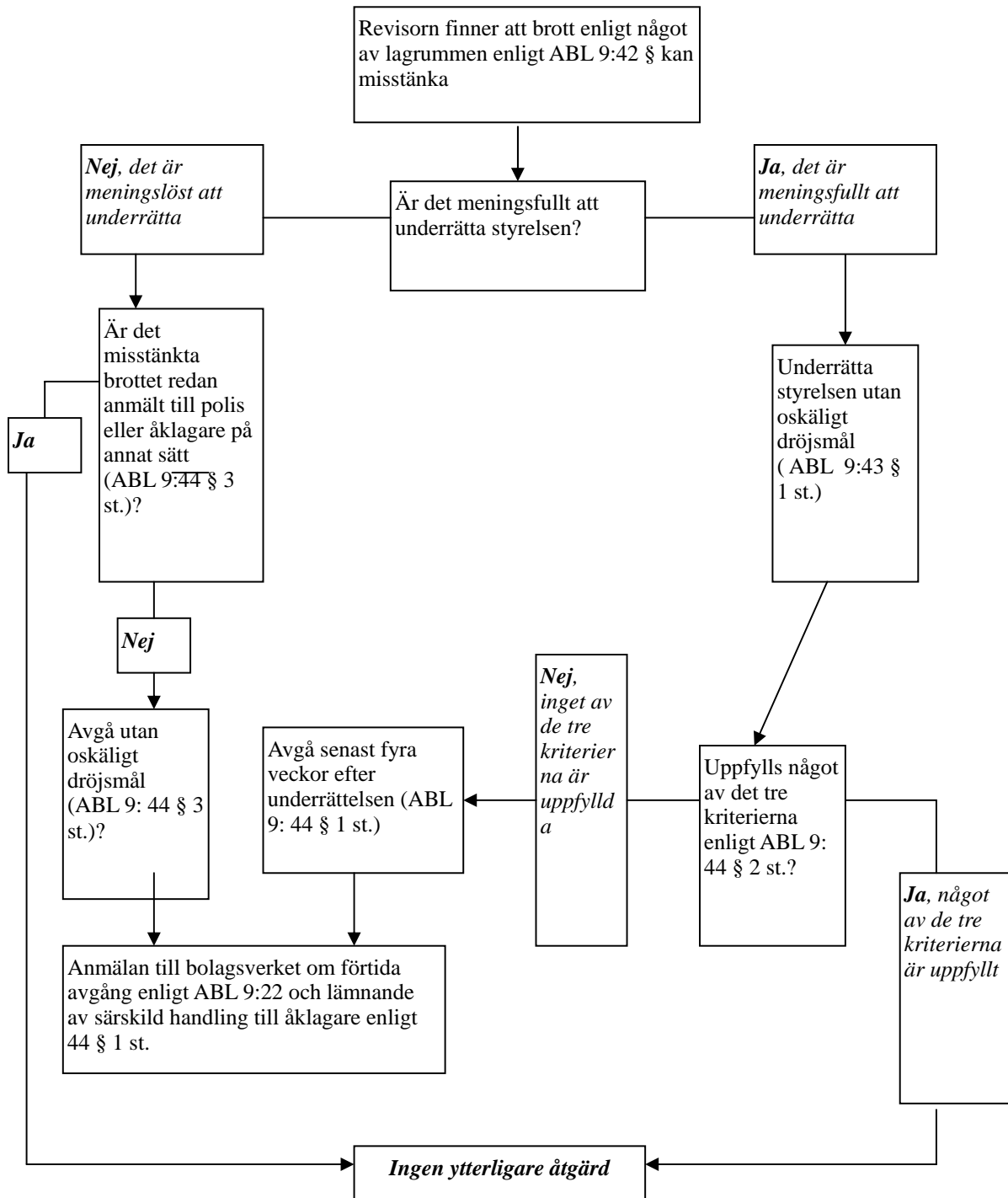


3.1 Ekobrottsmyndigheten misstanketrappa, 2004: 3

Första trappsteget visar en låg grad av misstanke och det finns en svårighet att beskriva vad som menas med denna nivå samt vad som krävs för att den ska bli uppnådd. Misstanketrappan ovan ger en förklaring till begreppet. (Ekobrottsmyndigheten, 2004) Begreppet "kan misstänkas" är en problematisk del av revisorns anmälningsskyldighet. Orsaken till detta är att det föreskrivs att en anmälan skall lämnas in vid låg grad av misstanke om ekonomiska brott. Revisorns anmälningsskyldighet inträder redan på ett tidigt stadium i misstanketrappan, men enligt en tidigare studie, agerar revisorerna först vid en högre grad av misstanke. De reagerar först vid sannolika - och tillräckliga skäl av misstanke, då de har mer bevis till att brott föreligger. (Larsson, 2004)

3.2 Revisorns agerande enligt ABL

Här nedan följer en modell på hur en revisor skall agera vid misstanke om brott enligt ABL. Modell är hämtad från FAR, del II, RevU 4, 2006.



3.3 Revisorns externa påtryckningar

3.3.1 Revisorns balansgång mellan tystnads- och anmälningsplikt

”En revisor får inte till en enskild aktieägare eller utomstående obehörigen lämna upplysningar om sådana bolagets angelägenheter som denne får kännedom om när han/hon fullgör uppdrag, om det kan vara skada för bolaget” (ABL kapitel 9 § 41).

Det som revisorn får reda på i klientarbetet får enligt denna ovannämnda bestämmelse inte föras vidare. Det enda utomstående får reda på är det som förevisas i revisionsberättelsen. Det föreligger flera undantag från tystnadsplikten och i ett fåtal fall anses revisorn ha en upplysningsplikt. (FAR, 2005) *”Revisorn ska på begäran lämna upplysningar om bolagets angelägenheter till undersökningsledare vid brottmål”* (ABL kapitel 9 §46). Denna upplysningsplikt bryter igenom tystnadsplikten. Med detta menas att revisorn är skyldig att ge upplysningar till medrevisor, till moderbolagets revisor, till en ny revisor, till en så kallad särskild granskare och till konkursförvaltare. Förutom detta är revisorn skyldig att lämna upplysningar till undersökningsledare under förundersökningar i brottmål och i vissa fall att anmäla misstankar om brott till åklagare. Revisorer i statligt ägda bolag är skyldiga att på begäran lämna upplysningar om bolagets angelägenheter till Riksrevisionen. (FAR, 2005)

FAR (2005) menar vidare att utan tystnadsplikt skulle revisorn inte kunna utföra sitt yrke. En revisor är i behov av mycket information om företag som han/hon reviderar. Det får inte finnas några misstankar om att uppgifterna förs vidare. En sådan misstanke kan leda till att revisorn inte får tillträde till nödvändig information. Utfallet skulle då leda till en försämrad kvalitet på företagsrevisionen. Tystnadsplikten betyder också att revisorn inte får dra nytta av sina kunskaper om bolaget för enskild vinnig eller till skada för någon. Denna tystnadsplikt är lagstadgad i Revisorslagen § 26. Den är därtill fast förankrad i FAR: s yrkesetikregler.

Larsson (2004) har skrivit en rapport om revisorernas anmälningskyldighet. I rapporten har det sammanställts ett trettiotal olika kandidat- och magisteruppsatser. Studierna sträcker sig från år 1999 till 2003. Syftet med studien var att undersöka hur revisorerna uppfattar och tillämpar anmälningsplikten. Han kom fram till att tystnadsplikten betonas framför anmälningsplikten. Revisorerna ansåg att de regelbundet måste göra ett övervägande mellan

tystnadsplikt och anmälningsplikt. Enligt Larsson (2004) ansåg en revisor att tystnadsplikten väger mer än anmälningsplikten. Först när revisorer har börjat prickas och fler fall blir kända, först då kommer anmälningsplikten att få en högre prioritet. *”Det kan säkert i vissa fall vara rädsla för att förlora kunder samtidigt som man ska ha i minnet att man som revisor skall ha oberoende och inte vara rädd för att tala om saker”* (Larsson, 2004).

Revisorn kan drabbas av skadeståndsansvar om han/hon har lämnat felaktiga uppgifter till en åklagarmyndighet. För att revisorn ska kunna drabbas av skadeståndsansvar måste denne haft en skälig anledning att anta att uppgifterna har varit oriktiga. Revisorn kan också bli skadeståndsskyldig om han/hon underlåter att underrätta styrelsen, dock kan revisorn inte bli skadeståndsskyldig om denne inte anmäler misstanke om brott till åklagare, men han/hon drabbas istället av disciplinära sanktioner enligt Revisorslagen. (Moberg, 2006)

3.3.2 Tidigare forskning om revisorns externa påtryckningar

Här nedan följer en tidigare utländsk studie som har studerat revisorernas uppfattning om skyldigheten att upptäcka och rapportera klientens illegala handlingar i Kanada och Storbritannien.

Litteraturen beträffande revisionsstandards inflytande på revisorers arbete, hävdar att det inte har gett någon effekt i revisionspraxis. Detta är en ständig debatt över syftet och värdet av revisionsstandards. Många akademiker hävdar att revisionstandrad är formade utifrån yrkesmässig egennytta. Studien avser att behandla just denna typ av dilemman genom att utföra komparativa experiment som är baserade på två olika standardsystem, system som de har i Kanada och Storbritannien. Syftet med denna studie är att studera revisorers förmåga att upptäcka samt rapportera klientens illegala handlingar. (Fraser and Lin, 2004)

Undersökningen har kommit fram till att införandet av revisionsstandards, det vill säga, reglerande av revisionsyrket, har en inverkad effekt på revisorernas beteenden. Det har visat sig i studien att revisorerna är mer benägna att upptäcka än att rapportera illegala handlingar. Fortsättningsvis, menar Fraser and Lin (2004) att revisorerna känner större skyldighet att rapportera illegala handlingar beträffande bedrägerier än andra typer av brottsliga handlingar. Studien påvisar även att revisorer är mer benägna att upptäcka och rapportera illegala handlingar som faller utanför ramen för revisionsyrket. (Fraser and Lin, 2004)

Slutligen har forskarna Fraser and Lin (2004) konstaterat att fallstudien antyder på att revisorerna tar till moraliska överväganden och ser efter allmänhetens intresse oavsett om illegala handlingar föreligger inom eller utanför ramen för revisionsstandards.

3.4 Kapitelsammanfattning

Kapitlet har beskrivit revisorernas anmälningsskyldighet vid ekonomisk brottslighet. Det har framhållits fakta om revisorernas externa påtryckningar. Det har även framförts information om de problem som revisorer ofta upplever när de ställs inför anmälningsplikten. Uttrycket ”kan misstänkas” är inte direkt definierat i lagen. Därför upplever de flesta revisorer svårt att tillämpa denna lag.

4. TEORETISK REFERENSRAM

I detta kapitel presenteras de relevanta teorier och tidigare studier som behandlar uppsatsens ämne. Dessa teorier och studier ligger till grund för utformningen av uppsatsens hypoteser som vidare kommer att behandlas i senare del av uppsatsen.

4.1 Institutionell teori

Institutionella teorin fokuserar på hur allmänna värderingar, kultur och rationalitetsnormer i omvärlden inverkar på utformningen av organisationsstrukturen. Denna teori ägnar sig åt hur organisationsstrukturer måste anpassas till externa värderingar, normer och kultur för att organisationen ska ha legitimitet i sin omgivning. Om organisationen inte återspeglar dominerande värderingar och normer i verksamhetens miljö för hur verksamheten bör organiseras och drivas, kommer den att få ett legitimitetsproblem i förhållande till omvärlden. (Jacobsen och Thorsvik, 1998)

I ett institutionellt perspektiv är myndigheternas politik dominerande för förståelsen av hur organisationer prioriterar och formulerar, men även hur de agerar i den dagliga verksamheten för att förverkliga målen. Myndigheternas politik på alla nivåer påverkar organisationer och agerandet med omvärlden. (Jacobsen och Thorsvik, 1998)

Idag är den institutionella teorin den mest populära teoretiska ansatsen inom organisationsteorin och den har även applicerats inom revisionsyrket då den avser att studera praxis inom revisionsorganisationer. Den institutionella teorin har använts till flera undersökningar där syftet har varit att studera revisorernas perspektiv samt revisionens yrkesroll. (Deegan och Unerman, 2006)

Det finns flera olika faktorer som inverkar på revisorns beteende, bland annat de gällande regler som en revisor ska följa samt vilken etik denne bör ha. Den institutionella teorin diskuterar vilka institutioner som påverkar beteendet. Dessa institutioner skulle kunna vara de olika spelregler som finns i, och sätts av samhället. Institutionerna omfattas av formella och informella regler. De formella reglerna förändras genom exempelvis ny lagstiftning, dock är

det svårt att ändra de informella reglerna då normer och sedvänjor är grundstenen till bland annat hur revisorn beter sig i sin yrkesroll. Institutionerna medför att osäkerheten i vardagen minskar då det finns restriktioner att följa som talar om hur vi ska agera. Institutionerna förändras gradvis och det förekommer inga plötsliga förändringar. Människan måste anpassa sig till de nya reglerna. (North, 1993) Institutionerna bland annat myndigheterna har velat påverka revisorernas beteende genom att införa en ny lagstiftning (lagen om anmälningsskyldighet). Här nedan följer en studie av Filosofie doktor i sociologi, Bengt Larsson (2005) som gjort en undersökning på externa revisorers plikt att rapportera misstanke om brott till allmän åklagare. Denna typ av studie fokuserar på revisorers erfarenheter sedan införandet av lagen år 1999.

Enligt Larsson (2005) har många revisorer varit starkt negativt inställda till den nya lagen, då de har känt sig spända över plikten att anmäla i jämförelse med deras professionella roll. De var rädda att förlora själidentiteten och kompetensen, men även varit oroad över att klienterna skulle uppfatta dem som poliser eller informerar. Dessutom har många revisorer upplevt en press att uppnå en ny kompetens inom straffrätten. Larsson (2005) anser att negativismen angående anmälningsplikten har minskat hos revisorerna över tiden. Det finns flera anledningar till varför den negativa inställningen till att rapportera har minskat hos revisorer, bland annat att skyldigheten att anmäla, går väl ihop med revisorernas professionella roll.

En del revisorer tar konfidentiella uppgifter på större allvar än plikten att anmäla. En liten del av revisorerna anser att lagstiftningen kan gynna allmänheten och marknaden. Allmänhetens kunskap om revisorernas arbete är liten, men kunskapen om deras anmälningsplikt är ännu lägre. Effekten av förtroende ställningen på grund av lagen är därför i första hand indirekt. (Larsson, 2005)

Plikten att rapportera brott kan ses som en symbolisk resurs som professionen kan använda när det ifrågasätts på grund av redovisningsskandaler eller bolagsbedrägerier. Plikten kan användas till att poängtera att den slarviga revisorn är ett undantag – om det finns bevis att majoriteten av de utövande i professionen håller sig till kravet att rapportera och bidra till kontrollen av den ekonomiska kriminaliteten. Lagen kan rentvå professionen från kollektiv skuld, men också den enskilde revisorn i kritiska situationer. (Larsson, 2005)

När det gäller brottsförebyggande effekter på grund av lagen pekar resultaten i två riktningar. Detta borde inte komma som en överraskning eftersom revisorer inte kan förväntas handla helt homogent då de har olika ståndpunkter och värderingar. Motvilligheten att informera klienterna om lagen, att fördärva klienternas förtroende, att rapportera trots låg misstanke med mera, kan förklara den låga andelen anmälningar som skickas in. Många revisorer anser att lagstiftningen inte har någon som helst brottsförebyggande effekt, å andra sidan visar undersökningen en vidsträckt användning av plikten. Många revisorer har uppnått en ny kompetens inom straffrätten för att ytterligare sätta fokus på kriminalitet och oegentligheter. (Larsson, 2005)

Utifrån den institutionella teorin och Bengt Larssons studie, vill författarna utveckla en hypotes. Denna hypotes skall ge svar på om institutionernas påverkan, i form av införandet av den nya lagen, har inverkat på revisorernas agerande, det vill säga att faktiskt anmäla de brott som de misstänker. Den institutionella teorin menar att institutionerna förändras gradvis, vilket betyder att det tar tid att anpassa sig till de nya förändringarna, i detta fall den nya lagen om anmälningsskyldighet. Bengt Larsson (2005) har i sin undersökning kommit fram till att revisorerna tidigare varit mycket skeptiska till införandet av lagen, men att negativismen har över tiden minskat hos revisorerna. Författarna anser därmed att revisorerna anpassar sig mer till den nya lagen. Utifrån ovanstående resonemang bildas uppsatsens första hypotes:

<i>Hypotes 1: Samtliga revisorer är benägna till att anmäla brott vid misstanke</i>
--

4.2 Etik och Moral

Etik är ett ord med grekiskt ursprung som betyder sed, vana och på latinska betyder det moral. Inom moralfilosofi skiljs begreppen etik och moral åt. Etik är läran om moralen, eller människans tankegång över sin moral. Etik är de tankar, regler och lagar som människan grundar sina handlingar på. Moral betecknar handlingar och ställningstaganden medan etik står för reflektion över det moraliska handlandet så att moraliska handlingar har en etisk teori. (Collste, 1996)

Enligt Brytting et al (1997) har alla människor en moral men inte nödvändigtvis en etik.

”Handla på ett öppet sätt, sammanfärdigt och ärligt sätt så att du kan vara stolt över det som du har gjort” menar filosoferna Platon och Aristoteles. (Jacobsen och Thorsvik, 1998)

"Moral är inte absolut utan måste ses i samband med de val en fri människa gör" säger Jean-Paul Sartre. (Jacobsen och Thorsvik, 1998)

Det har blivit allt vanligare att olika yrkesgrupper formulerar en yrkesetik. Revisorer är yrkesgrupper som har formulerat och utvecklat en professionell etik. Formuleringar av den professionella etiken stärker samhörigheten i den egna yrkesgruppen. (Brytting et al, 1997)

FAR utfärdar yrkesetiska regler samt ger ut rekommendationer om god yrkessed. Syftet med dessa yrkesetiska regler är att det skall främja kvalitet, etik och effektivitet i revisorernas yrkesutövning. I revisorslagen (2001:883) § 19 föreskrivs det krav på revisorernas yrkesmässiga uppträdande. Revisorn skall iaktta god revisorsed och i revisionsverksamheten utföra sina uppdrag med opartiskhet och självständighet samt vara objektiv i sina ställningstaganden. En viktig etisk regel är att tillämpa god revisionsed, vilket innebär god sed bland erfarna revisorer. Den goda revisionseden handlar om kunskap, erfarenhet samt professionellt omdöme som erhålls bland de erfarna revisorerna. FAR:s yrkesetiska regel har påföljande formulering: *"En ledamot får inte främja orätt och skall även i övrigt iaktta god yrkessed"* (Moberg, 2006).

Den goda revisorseden ses i allmänhet som en yrkesetisk standard som är åsyftad till att styra revisorns agerande bland annat från enskilda uppdrag till relationen mellan kollegor. Den yrkesetiska regeln, god revisorsed, är att betrakta som en offentlig godkänd *rättslig* standard. Det som menas med *rättslig*, är att lagstiftaren har valt att istället för detaljerade regler ge revisorerna en norm för acceptabelt beteende. Syftet med denna standard är att den är avsedd att utvecklas i takt med förändringar i kraven från lagstiftaren, klienter och intressenter. Att den goda revisorseden ses som en *rättslig* standard är också av betydelse för det följande resonemanget kring regleringen på revisorsområdet. (Diamant, 1993) Överträder revisorerna den goda revisorseden, kommer Revisorsnämnden att fastställa olika konsekvenser i form av varningar som kan i största fall leda till upphävandet av godkännandet eller auktorisationen. Revisorsnämnden är organisationen som utövar disciplinära åtgärder mot revisorer och som bevakar revisorernas beteenden i yrkesutövandet (RN, 2006).

Etiken behövs som vägledning när man handskas med moraliska problem. Det finns olika situationer där olika etiska principer kolliderar. En revisor är skyldig att följa lagar och de regelverk som gäller för hans/hennes yrkesutövande, även om revisorn anser att det vore mer

riktigt att handla på ett annat sätt. Det förekommer då att individuella yrkesnormer kommer i konflikt med regelverken, så att den egna moralen och professionens moral kommer på kontrakurs. *”Att kunna argumentera i en etisk fråga, att kunna ge skäl för sitt val av beslut och handlingar är viktiga komponenter i den kompetens som behövs, när olika normer, regler, värderingar kommer i konflikt med varandra”*. (Brytting et al, 1997)

4.2.1 Kohlbergs moralutvecklingsteori

Lawrence Kohlberg var en amerikansk psykolog som låg bakom den välkända moralutvecklingsteorin. Teorin syftar till att undersöka hur vuxna människor använder sin förmåga att hantera etiska dilemman i vardagen. Kohlbergs primära syftet med undersökningen var att studera resonemang kring de olika etiska dilemman, istället för att studera det som faktiskt är rätt agerande. Utifrån detta fastställde Kohlberg en moraliskutvecklingsteori. (Karlsson, 2004)

Utvecklingsteorin som baseras på tre olika nivåer med åtskilda stadier, där varje stadium är en utvecklingsprocess (Brytting et al, 1997). För att kunna fastställa individens position i de olika stadierna, ställs individen inför olika moraliska dilemman, där olika etiska värderingar kommer i konflikt med varandra. På så sätt kunde Kohlberg urskilja olika profiler samt forma sin moralutvecklingsteori. Nedan följer de tre olika stadierna.

1. Pro-konventionell nivå
2. Konventionell nivå
3. Postkonventionell nivå

Den första nivån kännetecknas av ett beteende som medför belöning och bestraffning. Den prekonventionella nivån präglas av en egocentrisk moral. Individen i det här stadiet riktar sina ställningstaganden utifrån vilka fördelar och nackdelar den får. (Karlsson, 2004) Individer på den här nivån associerar moral med att lyda. Individen får lära sig vilka handlingar som leder till bestraffning för att sedan kunna undvika dessa straffbara handlingar. (Brytting, 2005)

På den andra nivån anpassar individen sitt beteende till den egna gruppens normer och till lag och ordning. Kohlberg anser att de flesta individer stannar vid denna nivå, de utvecklas alltså inte vidare. (Brytting et al, 1997) Individer som befinner sig på denna nivå, får en anpassningsmoral, vilket innebär ett beteende som behagas samt är accepterat av andra

personer i individens omgivning (Karlsson, 2004). Lag och ordning är ett stadium inom den konventionella nivån som innebär att individen orienterar sig mot en övergripande ”lag och ordning” som de olika sociala omgivningarna bör anpassa sig efter (Blennberger, 2005).

För att komma åt den tredje nivån, där logiska moraliska principer blir styrande faktorer, fordras det speciell utbildning och träning (Brytting et al, 1997). Individen har kritiska inställningar mot etablerade moralregler och gör istället en självständig bedömning av vilka lagar och regler vi bör respektera (Blennberger, 2005).

Psykologen Kohlbergs moraliska utvecklingsteori har kritiserats av den amerikanska psykologen Carol Gillian, därför att utvecklingsteorin inte tar hänsyn till kön. Carol hävdar att det förekommer etiska skillnader mellan kvinnor och män. Män tenderar till att tänka i regler och principer medan kvinnor tänker i relationer. Kvinnor utvecklar i tidig ålder en moral med omsorg och individernas behov medan män följer lagar och regler.(Blennberger, 2005)

Eynon et al (1997) har baserat en undersökning på Kohlbergs moralutvecklingsteori. Studien har avsett att studera revisorernas moraliska resonemang. Trots att Eynon et al (1997) inte studerat revisorernas etiska resonemang vid ekonomisk brottslighet, avser författarna ändå att utgå från denna teori, då revisorernas val av agerande vid ekonomisk brottslighet är en mänsklig handling och innebär att revisorerna styrs av egna etiska resonemang.

Även Warming –Rasmussen och Windsor (2003) har studerat revisorernas benägenhet att göra rättvisa och opartiska bedömningar, genom att tillämpa Kohlbergs moralutvecklingsteori. Resultatet visade att majoriteten av de undersökta revisorerna placerades på den pro - konventionella nivån som innebär en låg nivå av moraliskt resonemang. På den pro – konventionella nivån föredrar människor att agera i egenintresse och gör det rätta endast för att undvika straff. Vidare menar Warming –Rasmussen och Windsor (2003) att revisorer har förmågan att ”förhandla” gynnsamt, det vill säga dra egna fördelar i yrkesutövandet. Vidare poängterar de att revisorer som möter etiska dilemman, tenderar till att fokusera på det egna behovet på bekostnad av andra.

Clarke et als (1996) studie jämför förmågan till etiskt resonemang mellan irländska och amerikanska revisorstudenter. Studien menar, att tidigare undersökningar visade att både allmänna revisorer och revisorstudenter saknar hög nivå till moraliska resonemang, med tanke

på att andra yrkesutövare har visat en högre nivå. De kom i studien fram till att etiska resonemang hos amerikanska och irländska revisorstudenterna, visade likartade resultat, det vill säga att det inte fanns några skillnader. Hursomhelst, visade sig att kön och attityder är betydande förklarande variabler till moraliskt resonemang mellan länderna. Vidare påvisade Clarke et al (1996) att kvinnliga revisorstudenterna visar större förmåga till moraliskt resonemang än de manliga.

Likaså har Eynon et al (1997) bland annat undersökt vad kön har för påverkan på revisorernas etiska resonemang, där det har visat sig att kvinnor inom revisoryrket har högre etiskt tänkande än män. Ovanstående resonemang om att kvinnliga revisorer har högre etiskt tänkande än manliga revisorer stödjer utvecklingen av följande hypotes:

Hypotes 2: Kvinnliga revisorer är mer benägna till att anmäla brott vid misstanke än manliga revisorer

Carol Gillians påstående om att manliga revisorer tänker mer i regler och principer, syftar inte just på revisionsyrket, utan på männens beteende i allmänhet. Därför har författarna valt att utgå från Eynon et al. (1997) och Clarke et al (1996) som har behandlat köns påverkan på moraliska resonemang i revisionsyrket.

Eynon et al (1997) har även i sin studie undersökt vad ålder har för påverkan på revisorernas etiska resonemang. Detta för att det har tidigare visat sig att ålder har haft en påverkan på etiska resonemang i andra yrkesgrupper. Eynon et al (1997) kom i sin studie fram till att ju äldre revisorerna är, desto mindre etiskt ansågs de resonera. Författarna ansåg att detta berodde på att unga revisorer inte ställs inför lika mycket ansvar och dilemman.

Enligt Eynon et als (1997) ovanstående diskussion om att åldern har en påverkan på revisorernas etiska resonemang, utformas uppsatsens följande hypotes:

Hypotes 3: Yngre revisorer är mer benägna till att anmäla brott vid misstanke än äldre revisorer

Enligt Eynon et als (1997) studie om ålderns påverkan på det etiska resonemanget, visades att åldern har en negativ påverkan på revisorernas etiska resonemang. Detta innebär att ju äldre revisorerna blir, desto mindre etiskt resonerar de.

Eynon et al (1997) har inte utfört någon undersökning om erfarenhetens påverkan på revisorernas etiska resonemang. Författarna vill dock koppla erfarenheten till åldern. Då det har visat sig i Eynon et als (1997) studie att åldern har en negativ påverkan på revisorernas etiska resonemang, så har erfarenheten också en negativ påverkan på revisorernas etiska resonemang. Ju större erfarenhet revisorerna har, desto mindre etiskt anses de resonera.

På grund av ovanstående slutsats, utformas nedanstående hypotes:

Hypotes 4: Revisorer med större erfarenhet är mindre benägna till att anmäla brott vid misstanke än revisorer med mindre erfarenhet

Vidare visar Eynon et als (1997) studie att revisorer som studerar etik på universitet, har högre förmåga till etiskt beteende. Däremot visar Clark et als (1996) studie att det inte fanns några skillnader i moraliska resonemang mellan de revisorstudenterna som hade etikutbildning och de som inte.

Flera studier har genomförts i USA, där syftet var att studera hur den etiska utvecklingen har någon effekt på redovisningsstudenter. Vidare poängterar Eynon et al (1997) att etikutbildning är ett måste för alla revisorstudenterna, detta för att förbättra revisorernas förståelse och vikten av att bevara förtroendet för revisorsyrket.

Warming –Rasmussen och Windsor (2003), avser att etikutbildning borde vara en långsiktig process inom revisionsyrket för att främja rättvisa och moraliska bedömningar samt för att tillförsäkra de yrkesförpliktelser och sociala ansvaret som revisorerna har. Etikutbildning i revisionsyrket har även undersökts av Thorne (refererat av Warming –Rasmussen och Windsor, 2003) som fann att urvalet av revisorstudenterna inte alltid löser redovisningens moraliska dilemman. Enligt ovanstående resonemang beträffande etikutbildningens påverkan, utvecklas följande hypotes:

Hypotes 5: Revisorer som har etikutbildning är mer benägna till att anmäla brott vid misstanke än de revisorer som inte har etikutbildning

Revisionsbyråernas storlek har även undersökts av Eynon et al (1997) där studien visade att revisorer som arbetar på små byråer har lägre förmåga att tänka etiskt till skillnad från de revisorer som är anställda på stora byråer. Vidare menar Eynon et al (1997) att anledningen till detta är att revisorerna på mindre byråer inte känner något stöd från organisationen.

Sweeny och Roberts (1997) undersökte om den kognitiva moralutvecklingen hade någon påverkan på revisorernas oberoende samt inverkan på revisionsbyråernas storlek. Sweeny och Roberts (1997) kom fram till att stora byråer inte nödvändigtvis betydde att de skulle vara mer benägna till att följa regler för bland annat oberoende. Studien menar på att det som mest har en inverkan är den etiska kulturen som råder inom byrån, oavsett firmans storlek.

Författarna avser att de större byråerna är mer överbevakade av media och samhälle, vilket kan fungera som påtryckning och indirekt tvinga revisorerna till att följa lagen och anmäla brott vid misstanke. Därför utgår undersökningen från Eynon et als (1997) slutsats om att revisorer som arbetar på stora byråer har större förmåga till att tänka och agera etiskt än de revisorer som arbetar på mindre byråer. Genom diskussionen utformas följande hypotes:

Hypotes 6: Revisorer som arbetar på större byråer har större förmåga till att anmäla brott vid misstanke än de revisorer som arbetar på mindre byråer

3.7 Kapitelsammanfattning

För att kunna förstå motivet bakom människans handlingar, har detta kapitel använts för att få en fördjupning i etiska och moraliska teorier. Teorierna kring begreppen etik och moral har en stark koppling till revisorns beteende, vilket denna uppsats avser att studera. Revisorerna är en yrkesgrupp som har utfärdat egna yrkesetiska standarder som och de är skyldiga att följa. Revisorerna är en grupp som anpassar sitt beteende till den egna gruppens normer och till lag och ordning. Kapitlet har även behandlat de tidigare studier som gjorts inom uppsatsens ämne. Utifrån de relevanta teorierna har det utvecklats sex stycken hypoteser som senare används och prövas i uppsatsens analysdel.

5. EMPIRISK METOD

I detta kapitel presenteras det hur empirin har gått till väga. Här nedan beskrivs uppsatsens litteraturinsamling, valet kring datainsamlings metod, urval, utformningen av enkäten, reliabilitet/validitet samt undersökningens bortfall.

5.1 Litteraturstudie

En viktig del av arbetet går ut på att skaffa sig en bättre bakgrund till uppsatsen ämne. Det behövs information och underlag för att kunna genomföra studien och för att kunna få ett bra slutresultat (Andersen, 1998).

Viktigaste källan i arbetet har varit litteratur som vi funnit på olika bibliotek, bland annat från Högskolans bibliotek men även ifrån Malmö och Olofströms bibliotek. Artiklar och andra tidskrifter såsom exempelvis DN, Balans och Brå, har också varit viktiga källor till informationen. Internet var till stor hjälp för att finna ytterligare information om uppsatsens ämne.

5.2 Datainsamlingsmetod

Valet av datainsamlingsmetod styrs av de yttre omständigheterna. Metoden påverkas av den design vi väljer att arbetet skall ha. Först när designen på arbetet bestämdes kunde bestämdes vilken datainsamlingsmetod som skulle användas. Faktorer som kan påverka valet av metod kan exempelvis vara, hur mycket tid det finns att använda sig av, kostnaden för själva undersökningen eller hur många personer som skall delta i undersökningen. (Andersen, 1998)

Enligt Saunders et al (2006) menas att de flesta forskningarna kräver någon form av kombination av sekundär och primär data för att besvara undersökningens frågor och för att infria målet med undersökningen. Uppsatsens sekundärdata är alla de tidigare studier och böcker som har behandlat uppsatsens ämne.

Uppsatsens primärdata har samlats in via enkätundersökning som sedan har analyserats.

Fördelen med denna metod av informationsinsamling är att den är anpassad till själva

undersökningsfrågan. Informationen är dessutom aktuell för uppsatsens problem (Christensen et al, 2001). Med aktuell information menas det att det har skett ändringar i lagstiftningen, så att användningen av primärdata har varit ett måste för denna uppsats.

5.3 Urval

När det är dags att göra själva datainsamlingen till undersökningen är det viktigt att veta vilka respondenter som undersöks. Undersökningen skulle vilja omfatta alla revisorer i landet, men detta skulle ta lång tid och författarna är tidsbegränsade. Därför gjordes ett urval alla de revisorer i landet.

Det finns över 4000 revisorer i Sverige (FAR, 2006). Först beslutade författarna att skicka en enkät till 200 stycken av dessa. Med hjälp av FAR: s hemsida, erhöles det mailadresser för samtliga revisorer. Därefter gjordes stickprov systematiskt på var 20: e revisor från listan.

5.4 Enkäten och dess utformning

Studiens syfte har styrt valet kring enkätundersökningen och enkäten utformades som en e-postenkät. Detta för att författarna ansåg att de skulle få mer pålitliga svar med tanke på att undersökningens problemställning är av en känslig karaktär. Hade undersökningen genomförts på något annat sätt, exempelvis via intervjuer, riskerar författarna att få oärliga svar. Ytterligare en anledning till valet av e-postenkäten är för att allt fler väljer att använda sig av Internet och mail i sitt arbete (Christensen et al, 2001).

Enkäten skickades ut via e-mail till revisorernas e- mailadresser. Utformning är av en enkel form, för att få fram en så hög svarsfrekvens som möjligt. Om utformningen av enkäten hade varit av en avancerad form, då hade bortfallet varit högre. Tillsammans med e-postenkäten skickades det ett brev till respondenterna, där syftet med enkäten förklarades. Detta för att få respondenterna till att vilja delta i undersökningen.

E-postenkäten består av två delar, den första grundas på åtta bakgrundsfrågor. Den andra delen består av två stycken Case. Den första delen ligger till grund för uppsatsens analys, då vi avser att finna skillnader i revisorernas beteenden, utifrån de bakgrundsvariablerna.

Andra delen av enkäten innehåller två Case, ett bokföringsbrott och ett skattebrott. Där varje

Case består av två frågor. På den första frågan skall respondenterna ange, på en intervallskala mellan ett och fem, den grad av misstanke för Caset och på den andra frågan ska respondenterna ange, den benägenhetsgrad för att anmäla Caset. Casen som användes i enkäten, är hämtade ur Ekobrottsmyndighetens rapport 2 004:3, Revisorers åtgärder vid misstanke om brott.

Anledningen till att undersökningen används av de två frågorna till ett och samma Case, är just för att benägenheten att anmäla brott är beroende av misstanken. Revisorer måste ju först misstänka ett brott, för att överhuvudtaget kunna anmäla det. Utifrån den grad av misstanke som revisorerna har angett, studeras hur revisorer faktiskt agerar, hur pass villiga de är att anmäla. Anledningen till att enkäten används av två olika Case, är för att se om det föreligger några skillnader i bedömningarna av olika ekonomiska brott. Orsaken till att just bokföringsbrott och skattebrott användes, är på grund av att dessa är de vanligt förekommande brotten (Brå, 2006).

5.5 Operationalisering

Operationalisering innebär att man beskriver de tillvägagångssätt som kommer till nytta vid mätning av ett begrepp. Om ett begrepp ska kunna användas i en kvantitativ undersökning, måste den kunna mätas. Begreppet antar då formen av beroende eller oberoende variabler. Mätning i kvantitativa undersökningar gör att det går att beskriva skillnader mellan individer beträffande variabler som är aktuella. (Bryman och Bell, 2003)

Uppsatsens beroende variabel, som mäter en eventuell förändring, är de begrepp som ställs till undersökningens experiment, benägenheten att faktiskt anmäla vid misstanke och de oberoende variabler är kön, ålder, erfarenhet, etikutbildning och storleken på revisionsbyrå. Denna studie avser att finna några skillnader i revisorernas anmälningsbenägenhet och om kön, ålder, erfarenhet, etikutbildning samt storlek på revisionsbyrå har någon inverkan på detta agerande.

5.6 Bortfall

Av de totalt 200 enkäter som skickades ut erhöles endast 27 stycken svar. En svarsfrekvens som anses vara låg, men enligt Saunders et al (2006) bör undersökarna vara nöjda med en svarsfrekvens på elva procent vid denna typ av studie som gjorts. Vanligen brukar

undersökningar som är baserade på enkäter ha en relativ god svarsfrekvens på ungefär 50 procent med en eller två påminnelser. Telefon- eller personliga intervjuer brukar ha en svarsfrekvens runt 70- 80 procent (Christensen et al, 2001).

Problem uppstår när det är dags att analysera resultatet av enkäten, då det låga antalet svar gör det svårt att få fram ett korrekt och analyserbart resultat. Anledningen kan ha varit av olika slag. En del revisorer har varit bortresta, en del inte ville medverka, revisorernas mailadresser inte stämde. Till de revisorer som inte svarade alls, har det skickats ut två påminnelser för att förstärka undersökningens svarsfrekvens.

Larsson (2004) skriver att man tidigare har gjort samma typ av studie på revisorer, både i Sverige och internationellt och även då var svarsfrekvensen låg. Han menar att frågor av känslig natur skulle kunna påverka bortfallet. De känsliga frågorna i uppsatsens enkät skulle kanske kunna vara hur revisorn skulle agera om denne hamnat i liknande situation. Efter första utskicket kom cirka hälften av svaren in, 13 stycken. Detta ansåg vi vara för lågt, därför skickades det ut en påminnelse. Efter denna påminnelse fick vi in ytterligare tio stycken svar. Vi var inte nöjda då heller, därför skickades ytterligare en påminnelse ut till de revisorer som inte svarat. Efter denna sista påminnelse erhöles det fyra svar till. Då svarsfrekvensen inte förbättrades, bestämde vi oss för att inte skicka ut fler påminnelser.

Av det totala urvalet 200 revisorer, har 14 stycken inte varit tillgängliga för tillfället, fem revisorer som inte velat medverka i undersökningen och 21 fel angivna mailadresser. Detta ger oss ett bortfall på 80 procent, vilket vi anser är högt. Anledningen till det stora bortfallet tror vi beror på den stora press och stress som revisorerna har under denna tidpunkt på året. Vi förstår därför att det inte finns tid till att svara på undersökningar som skickas in. Vi försökte reducera bortfallet genom att skicka ut två påminnelser till respondenterna. Genom detta lyckades vi öka svarsfrekvensen till det dubbla.

5.7 Validitet/Reliabilitet

Begreppen validitet och reliabilitet används för att beskriva hur datainsamlingen har fungerat i slutändan av undersökningen. Målet med undersökningen är att informationen som erhålls skall vara så pålitlig som möjligt för att sedan ge undersökningen ett tillförlitligt resultat. Validiteten innebär att det som undersöks, verkligen är det som avses att undersöka. Det handlar om att använda rätt information vid rätt tillfälle och att informationen är giltig vid

vissa situationer, men inte i andra. (Lundquist, 2006)

Informationen som erhålls skall vara relevant men även tillförlitlig. Det är därför mycket viktigt att vara kritisk till den information som undersökningen bygger på. Uppsatsen är baserad på en kvantitativ undersökningsmetod. Det finns risker med att göra denna typ av undersökning, bland annat om enkäten inte utformas på rätt sätt. Om enkäten skulle vara felaktigt utformad och inte svara mot undersökningens syfte, leder detta till en låg validitet. Det kan då uppkomma fel som påverkar resultatet i undersökningen. Detta kan leda till att studien inte erhåller ärliga svar av de respondenter som enkäten är ställd till. Vidare kan detta leda till att undersökningen riskerar att mäta något som inte varit ämnat undersöka och på detta sätt få ett snedvridet resultat (Artsberg, 2005).

För att vara säkra på en god validitet, det vill säga att undersökningen är korrekt och relevant har författarna varit noggranna med enkätfrågorna som ställts till revisorerna. Författarna har sett till att de täcker studiens problemställning fullt ut (Holme and Solveig, 1997). Detta har åstadkommit genom att ha brett revisorerna ta ställning till ekonomiska brott som har ställts i enkäten, vilket är studiens syfte. Revisorerna har dock endast tagit ställning till två typiska ekonomiska brott, vilket inte kan säga något med full säkerhet om alla ekonomiska brott. För att säkerställa tillförlitlig validitet, har enkäten jämförts med tidigare studier. Validiteten i sekundärdata anses vara hög då tidigare studier samt litteraturen har stor koppling till uppsatsens ämne.

Begreppet reliabilitet avser mätmetodens förmåga att stå emot fel. Huvudsyftet med undersökningen är att ha så pålitlig och reliabel information som möjligt. (Holme och Solvang, 1997) Det är viktigt att den kunskap vi får fram genom vår undersökning är framtagen på ett tillförlitligt sätt, så att det inte finns fel i den, som gör att resultatet blir snedvridet. Det är alltså viktigt att vi utfärdar vår enkät på rätt sätt och bearbetar informationen på bästa sätt för att vi ska få så hög reliabilitet som möjligt. Hög reliabilitet erhålls om undersökningen uppnår samma mätresultat vid användning av samma mätmetod vid upprepade tillfällen. Detta är möjligt då primärdata har samlats in genom enkäter som har slutna svar. (Holme och Solveig, 1997) Något som författarna vill ta upp är att det validitetsproblem som kan förekomma vid experimentella ansatser vid enkätundersökning är just den att revisorerna svarar efter hur de *bör* agera vid experimentet och inte hur de faktiskt hade agerat.

5.8 Kapitelsammanfattning

Kapitlet har belyst hur empirin har gått tillväga. Urvalet gjordes systematiskt utifrån 4000 revisorer. Utskick gjordes till 200 av dessa, där 173 stycken föll bort av olika anledningar. Enkäten som skickades till revisorerna var i form av en e-postenkät. Utformningen av enkäten gjordes på ett sätt för att få hög validitet samt reliabilitet.

6. ANALYS

I detta kapitel kommer vi att presentera och analysera resultatet av uppsatsens enkätundersökning. Korrelationsanalys samt Fishers Exact test som har utarbetats med hjälp av SPSS programmet, skall ge undersökningen ett resultat.

6.1 Analysens struktur

Undersökningens resultat har utarbetats med hjälp av korrelationsanalys samt Fishers Exact test, som är en del av Chi-2 test. Den största anledningen till att uppsatsen tillämpar detta test, är att svarsfrekvensen endast består av 27 revisorer och att urvalet inte är normalfördelat, då författarna önskar att få så tillförlitligt resultat som möjligt. Därför beslutades det att inte använda andra statistiska tester, för att minimera risken att få missvisande resultat i undersökningen. Medelvärden har presenterats för samtliga revisorer som visar en genomsnittlig poängbedömning av svarsskalan på var och en av frågorna. Dessa värden tar inte hänsyn till relationen mellan de två frågorna som ställs i enkäten, misstanke om brott och benägenheten att anmäla, därför användes också korrelationsanalys, för att tala om hur starkt sambandet är mellan graden av misstanke - och benägenheten att anmäla brott. Sambandets styrka förklaras av ett värde mellan -1 och $+1$. Där -1 står för ett negativt samband mellan variablerna och $+1$ står för ett positivt samband.

Analysen är upplagd på följande sätt:

Först och främst presenteras resultatet över samtliga revisorer. Presentationen bygger på korrelationsanalys, för att ta reda på hur konsekvent en ökning av misstanken leder till en ökning eller minskning av anmälningsbenägenheten (Djurfeldt, 2003).

Under förutsättning att revisorer anmäler brott i lika hög grad som de misstänker, utgår författarna från anmälningsbenägenheten som undersökningens beroende variabel, som avser att testa de oberoende variablerna kön, ålder, erfarenhet, etikutbildning och storlek på byrå. Fishers Exact test kommer att ge resultat, som visar om dessa oberoende faktorer påverkar revisorerernas anmälningsbenägenhet vid misstanke om brott, det vill säga om det föreligger något signifikant samband mellan den beroende variabeln och de oberoende variablerna.

6.2 Samtliga Revisorer

Författarna förväntade sig att samtliga revisorer är benägna till att anmäla brott i samma grad som de misstänker, då bland annat tidigare forskning har hävdad att revisorernas negativa inställning till anmälningsskyldigheten har minskat.

Hypotes 1: *Samtliga revisorer är faktiskt benägna till att anmäla brott vid misstanke*

CASE 1 (Bokföringsbrott)	ANTAL	MEDELVÄRDE
Grad av misstanke	26	2,62
Benägenhet att anmäla	25	2,36
<i>Korrelationskoefficient 0,808</i>		
CASE 2 (Skattebrott)		
Grad av misstanke	26	3,85
Benägenhet att anmäla	23	3,22
<i>Korrelationskoefficient 0,865</i>		

6.2 Tabell- Samtliga revisorer

Ovanstående tabell visar resultat över samtliga revisorer, där medelvärden i tabellen talar om en genomsnittlig poängbedömning av svarsskalan på de två brotten. Poängbedömningen av de två brotten, säger att revisorerna anmäler skattebrottet i högre grad än bokföringsbrottet.

Ur ovanstående tabell kan det även utläsas att korrelationskoefficienterna resulterar ett starkt samband mellan samtliga revisorers misstanke om brott och deras benägenhet att anmäla i de båda Casen. Sambandet är positivt, vilket innebär att revisorernas grad av misstanke av brotten leder till ungefär lika stor benägenhetsgrad att anmäla brotten. Dessutom är korrelationen signifikant, 0,000 i båda Casen, vilket avspeglar att det inte föreligger några skillnader mellan graden av misstanke och benägenheten att anmäla brotten. Detta gör att det kan konstateras att revisorerna tenderar till att anmäla brott vid misstanke.

Den utvecklade hypotesen om att revisorerna tenderar att faktiskt anmäla brott vid misstanke,

förkastas alltså inte. Resultatet av samtliga revisorers agerande i denna undersökning, har visat att de nästan alltid är benägna till att anmäla brotten när de misstänker. Detta resultat bekräftar det som tidigare förutsatts, att revisorer anmäler brott vid misstanke och därför utgår nedanstående analyser från att endast anmälningsbenägenheten är den beroende variabeln.

6.3 Bakgrundsfaktorer som påverkar revisorers agerande vid misstanke om brott

För att lättare bearbeta det statistiska materialet har följande indelningar av de oberoende variablerna gjorts. Åldern har delats in i två klasser, den yngre som är mellan 25 år och 45 år, och den äldre klassen som är mellan 46 år och 65 år. Revisorernas erfarenhet har också delats in i två klasser, upp till 10 års erfarenhet och över 10 års erfarenhet. Likaså har svarsskalan delats in i följande, grad 1-2 anses låg grad av anmälningsbenägenhet vid misstanke och grad 3-5 anses som hög. Dessa nämnda indelningar har gjorts bland annat på grund av den valda användningen av statistiska Fishers Exact test, som kan bearbeta den lilla svarsfrekvensen som undersökningen har erhållit.

6.3.1 Påverkan av kön- benägenhet att anmäla

Innan testet gjordes, förväntade sig författarna att kön skulle ha en påverkan på revisorernas anmälningsbenägenhet vid misstanke. Tidigare forskare kom fram till att kvinnliga revisorer har högre etiskt tänkande än manliga, vilket medförde att författarna befarade att kvinnliga revisorer är mer anmälningsbenägna än manliga.

Hypotes 2: Kvinnliga revisorer är mer benägna till att anmäla brott vid misstanke än manliga revisorer

CASE 1 (Bokförningsbrott)	MAN	KVINNA	TOTAL
Låg benägenhet	11	5	16
Hög benägenhet	4	5	9
Totalt	15	10	25
CASE 2 (Skattebrott)	MAN	KVINNA	TOTAL
Låg benägenhet	4	2	6
Hög benägenhet	10	7	17
Totalt	14	9	23

6.3.1 Tabell- kön

Fishers Exact test visar att det inte föreligger något samband mellan kön och anmälningsbenägenheten vid misstanke. Testet visar ett värde för bokförningsbrottet på 0,397, vilket innebär att det inte kan dras någon slutsats om att föreligger skillnader i anmälningsbenägenheten mellan manliga och kvinnliga revisorer. Vidare visar Fishers exact test ett värde för skattebrottet på 1,000 som betyder att det inte alls finns någon skillnad i anmälningsbenägenheten mellan manliga och kvinnliga revisorer. Slutligen förkastas ovanstående hypotes då det inte kan påvisas att det föreligger några skillnader i tendensen till att anmäla brotten mellan manliga och kvinnliga revisorer.

6.3.2 Påverkan av ålder - benägenhet att anmäla

Tidigare forskning har hävdats att yngre revisorer har högre etiskt tänkande än äldre revisorer. Utifrån detta påstående anser författarna, att yngre revisorer följer lagar och regler mer än de äldre revisorerna. Innan hypotesprövningen trodde författarna likaså, att de yngre revisorerna är mer benägna till att anmäla brott vid misstanke än de äldre.

Hypotes 3: Yngre revisorer är mer benägna till att anmäla brott vid misstanke än vad äldre revisorer är

CASE 1 (Bokförningsbrott)	YNGRE REVISORER	ÄLDRE REVISORER	TOTAL
Låg benägenhet	6	10	16
Hög benägenhet	4	5	9
Totalt	10	15	25
CASE 2 (Skattebrott)	YNGRE REVISORER	ÄLDRE REVISORER	TOTAL
Låg benägenhet	2	4	6
Hög benägenhet	7	10	17
Totalt	9	14	23

6.3.2 Tabell- Ålder

Fishers Exact test påvisar ett värde på 1,000 för de båda brotten, vilket innebär att det definitivt inte föreligger några signifikanta skillnader i anmälningsbenägenheten mellan de yngre och de äldre revisorerna i de båda Casen. Det kan därför inte dras några slutsatser beträffande ovanstående påstående om att åldern har någon påverkan på revisorernas ageranden vid misstanke om brott, därför förkastats uppsatsens tredje hypotes.

6.3.3 Påverkan av erfarenhet - benägenheten att anmäla

Innan prövningen av hypotesen för denna variabel, trodde författarna att även erfarenheten skulle ha en påverkan på revisorernas ageranden vid misstanke om brott, då tidigare forskare ansåg att erfarenheten kan kopplas ihop med åldern.

Hypotes 4: *Revisorer med större erfarenhet är mindre benägna till att anmäla brott vid misstanke än revisorer med mindre erfarenhet*

CASE 1 (Bokförningsbrott)	MINDRE ERFARENHET	STÖRRE ERFARENHET	TOTAL
Låg benägenhet	5	11	16
Hög benägenhet	2	7	9
Totalt	7	18	25
CASE 2 (Skattebrott)	MINDRE ERFARENHET	STÖRRE ERFARENHET	TOTAL
Låg benägenhet	2	4	6
Hög benägenhet	5	12	17
Totalt	7	16	23

6.3.3 Tabell- Erfarenhet

Det föreligger inget samband mellan erfarenhetsklasserna och anmälningsbenägenheten, då även här både bokföringsbrottet och skattebrottet visade ett värde på 1,000. Detta gör det mycket svårt att dra någon slutsats om att erfarenheten har någon inverkan på revisorernas anmälningsbenägenhet vid misstanke om brott. Detta leder till att uppsatsens fjärde hypotes förkastas.

6.3.4 Påverkan av etikutbildning – benägenheten att anmäla

Flera tidigare forskningar har påstått att etikutbildning har påverkan på revisorernas moraliska resonemang. Författarna utgick från dessa påståenden och befarade att revisorer som har etikutbildning anses vara mer benägna till att anmäla ekonomisk brottslighet vid misstanke.

Hypotes 5: *Revisorer som har etikutbildning är mer benägna till att anmäla brott vid misstanke än de revisorer som inte har etikutbildning*

CASE 1 (Bokförningsbrott)	JA	NEJ	TOTAL
Låg benägenhet	13	3	16
Hög benägenhet	8	1	9
Totalt	21	4	25
CASE 2 (Skattebrott)	JA	NEJ	TOTAL
Låg benägenhet	5	1	6
Hög benägenhet	14	3	17
Totalt	19	4	23

6.3.5 Tabell- Etik

Fishers Exact test visar ett värde på 1,000 i både bokförningsbrottet och i skattebrottet. Detta innebär att det inte föreligger några skillnader alls i agerandet vid misstanke om brott mellan de revisorer som har etikutbildning och de revisorer som inte har etikutbildning. På grund av dessa värden kan det inte statistiskt säkerhetsställas att i detta fall etikutbildningen skulle ha en påverkan beträffande ovanstående hypotes. Därför förkastas undersökningens femte hypotes.

6.3.5 Påverkan av storlek på revisionsbyrå

Med tanke på att tidigare forskningar har kommit fram till att revisionsbyråernas storlek har en påverkan på revisorernas moraliska resonemang, befarade författarna att de revisorer som arbetar på stor byrå är mer benägna till att följa lagen och anmäla brott vid misstanke.

Hypotes 6: Revisorer som arbetar på större byråer har större förmåga till att anmäla brott vid misstanke än de revisorer som arbetar på mindre byråer

CASE 1	STOR	LITEN	TOTAL
(Bokförningsbrott)			
Låg benägenhet	11	5	16
Hög benägenhet	3	6	9
Totalt	14	11	25
CASE 2	STOR	LITEN	TOTAL
(Skattebrott)			
Låg benägenhet	3	3	6
Hög benägenhet	9	8	17
Totalt	12	11	23

6.3.5 Tabell- Storlek

Fishers Exact test visar inte något samband mellan storlek på byrå och revisorernas anmälningsbenägenhet vid misstanke om brott. Värdet för bokföringsbrottet är 0,115, vilket säger att det inte föreligger några signifikanta skillnader mellan de revisorer som arbetar på en stor byrå och de revisorer som arbetar på liten byrå. Värdet för skattebrottet ligger på 1,000. Detta resulterar också, såsom i bokföringsbrottet, att det inte föreligger några signifikanta skillnader i anmälningsbenägenheten mellan de revisorer som arbetar på stor byrå och de revisorer som arbetar på en liten byrå. Författarna kan därför, i detta, dra en slutsats om att revisionsbyråernas storlek inte påverkar revisorernas anmälningsbenägenhet vid misstanke om brott.

6.4 Kapitelsammanfattning

Enkätundersökningens resultat, har analyserats fram i detta kapitel med hjälp av en korrelationsanalys och Fishers Exact test som framställdes i SPSS. Först utarbetades korrelationsanalyser för både bokföringsbrott och skattebrott som mätte styrkan på sambandet mellan graden av misstanke och benägenheten att anmäla brott, därmed visade sig analyserna vara signifikanta. Detta medförde att undersökningens första hypotes om att samtliga revisorer är benägna till att anmäla brott vid misstanke, förkastades inte. Därefter testades den beroende variabeln anmälningsbenägenheten vid misstanke om brott mot de olika oberoende variabler, med hjälp av Fishers Exact test. Utifrån detta test visade de oberoende variablerna inga signifikanta skillnader. Det gick alltså inte att dra slutsatsen att några av de oberoende variablerna kön, ålder, erfarenhet, etikutbildning och storlek på byrå, har någon som helst påverkan på revisorernas anmälningsbenägenhet vid misstanke om brott, därför förkastades undersökningens resterande hypoteser.

7. SLUTSATS OCH DISKUSSION

Kapitlet framställer slutsatser och diskussioner. Utifrån undersökningens resultat, ges det förklaring på uppsatsens ställda problem. Studiens resultat kommer att analyseras utifrån de valda teorierna och tidigare studier, detta för att få djupare förståelse över uppsatsen resultat. Avslutningsvis erbjuds det förslag till fortsatta studier inom ämnet.

7.1 Studiens syfte

Syftet med uppsatsen var att undersöka hur revisorerna agerade vid misstanke om ekonomiska brott och hur pass benägna de var att anmäla brotten. Det analyserades även om det förelåg några signifikanta skillnader i agerandet beroende på de olika bakgrundsfaktorer som kön, ålder, erfarenhet, etikutbildning samt storleken på revisionsbyrån.

Samtliga revisorer har visat ett positivt samband, vilket innebär att revisorernas grad av misstanke leder till ungefär lika stor benägenhetsgrad att anmäla brott. Relationen säger att ju högre grad av misstanke revisorerna har, desto mer benägna är de till att anmäla brotten. Dessutom har författarna kommit fram till att skattebrott anmäls i högre grad än bokföringsbrott vid misstanke.

Påståendet att samtliga revisorer är benägna till att anmäla brott vid misstanke vill författarna bekräfta. Författarna förmodar att de flesta revisorer följer den egna gruppens normer och regler. Det kan konstateras att enligt den institutionella teorin anpassas revisorernas beteenden till de externa spelreglerna i samhället. Författarna antar att dessa spelregler skulle kunna vara den nya lagen om revisorernas anmälningsskyldighet vid misstanke om brott och att denna lag kan påverka revisorernas ageranden.

Den institutionella teorin menar att institutionerna förändras gradvis och att det inte förekommer några hastiga förändringar. Författarna anser att det tar tid för revisorerna att anpassa sig efter de nya spelreglerna. Författarna menar att det har gått sju år sedan införandet av den nya lagen. Enligt Larsson (2005), var revisorerna till en början skeptiska till anmälningsplikten, men med åren har dock negativismen minskat, då undersökningen kan påvisa att det föreligger ett positivt samband mellan graden av misstanke och benägenheten att anmäla brott. Författarna kan hålla med Larsson (2005) om att det som revisorn är skyldig

att anmäla vid misstanke, hänger ihop med dennes professionella roll.

Även Kohlbergs teori appliceras på detta utfall, då författarna kan påstå att samtliga revisorers ageranden placeras på den konventionella nivån, där revisorerna anpassar sina beteenden till den egna gruppens normer och till lag och ordning. Hade revisorerna inte följt den egna gruppens normer och regler, då hade det professionella revisionsyrket drabbats, då anmälningsplikten ingår i revisorernas professionella roll. Dessutom tror författarna att om revisorerna inte hade följt lag och ordning, då hade de blivit utfrysade av bland annat revisorer som följer lagen, men även av myndigheterna som fastställer olika konsekvenser i form av varningar och skadestånd.

Författarna skulle vilja dra den slutsats att införandet av revisionsstandards, det vill säga regleringen av revisionsyrket, kan ha haft en påverkan på revisorernas beteenden då det har visat sig i denna undersökning att de tillämpar lagen genom att anmäla vid misstanke. Detta är också vad revisionsregleringen kräver. En studie som gjordes i Kanada och Storbritannien drog liknande slutsats om att reglering av revisionsyrket har en inverkan på revisorernas beteende.

Författarna har haft avsikten att studera och finna några skillnader i revisorernas anmälningsbenägenhet vid misstanke om brott beroende på olika bakgrundsfaktorer som kön, ålder, erfarenhet, etikutbildning och storlek på byrå. Beträffande könets påverkan på revisorernas anmälningsbenägenhet vid misstanke om brott, kan det inte dras någon slutsats om att kvinnliga revisorer är mer benägna till att anmäla brott vid misstanke än manliga revisorer. Både Eynon et al.(1997) och Clarke et al.(1996), har påvisat att kvinnor inom revisionsyrket har högre förmåga till moraliska resonemang än män. Författarna tolkar att moraliskt resonemang skulle kunna bland annat innebära benägenheten att följa lagen. I undersökningen har det framkommit att både kvinnor och män, agerar ungefär likadant vid misstanke om brott, därför kunde inte några signifikanta skillnader finnas. Författarna anser att revisorer är en yrkesgrupp som anpassas efter den egna gruppens beteenden oavsett om de är män eller kvinnor. Vidare diskuterar författarna att möjligtvis utanför yrkets ramar, hade skillnader kunnat urskiljas, då den egna moralen och professionens moral kommer på kontrakurs.

Författarna kan inte dra någon slutsats om att åldern har en inverkan på revisorers ageranden vid brott, därför att ingen signifikant skillnad kunde påvisas mellan de yngre och de äldre revisorerna. Det har i andra yrkesgrupper visat sig att åldern haft en påverkan på etiska

resonemang. Eynon et al. (1997) menar att i revisionsyrket har även ålder haft en påverkan på revisorernas etiska resonemang. De menar att ju äldre revisorerna blir, desto mindre etiskt anses de resonera. I denna undersökning har det framkommit att revisorernas ålder inte har någon påverkan på anmälningsbenägenheten vid misstanke om brott.

Angående revisorernas erfarenheter kan författarna inte heller dra några slutsatser om att erfarenhet har någon påverkan på revisorernas anmälningsbenägenhet vid misstanke om brott. Författarna anser att erfarenhet går ihop med åldern. Detta skulle då innebära att de revisorer med minst erfarenhet, tenderar mest till att tillämpa lagen och anmäla brott. Författarna menar vidare att de revisorer med längre erfarenhet antas kunna hantera lagen och veta hur den fungerar och på så sätt också välja att undgå den. Trots dessa spekulationer, har det visat sig att så inte är fallet.

Beträffande de revisorer som har och inte har etikutbildning, kan det inte dras någon slutsats om att det finns skillnader, då författarna fann att etikutbildning inte har någon inverkan på revisorernas anmälningsbenägenhet vid misstanke om brott. Eynon et al (1997) menar att etikutbildning borde vara ett krav för alla revisorsstudenter, detta för att förstå vikten av att bevara förtroende för revisionsyrket. Vidare spekulerar författarna om läran om etiken innebär att man skall följa lagen eller inte, men det har sällan hänt att etik och moral går emot lagen.

God revisorsed är etiska regler för revisorer som går ut på att tillämpa god revisionsed. Denna sed är en rättslig standard som baseras på lagen, praxis och rekommendationer. Den innebär också skyldighet att följa lagen. (FAR, 2006)

En revisor är skyldig att följa de lagar och de regelverk som gäller för yrkesutövandet, även om revisorn anser att det vore mer riktigt att handla på ett annat sätt (Brytting et al, 1997). Det kan konstateras i denna undersökning att oavsett om revisorerna har eller inte har etikutbildning följer de den allra viktigaste etiska regeln - den goda revisionsleden som de är skyldiga till. Författarna vill vidare diskutera om etikutbildningens utfall innebär att etikutbildning inte behövs, då det har framkommit att revisorerna tänker tillräckligt etiskt genom att följa lagen även utan utbildning. Det kan vara så att lagen har gjort att revisorer tänker mer etiskt och att etikutbildningen inte behövs för att följa lagen.

Storlek på revisionsbyrå har inte heller visat någon påverkan på revisorernas anmälningsbenägenhet vid misstanke om brott. Det finns ingen skillnad på hur revisorerna

agerar, beroende på om de arbetar på en stor eller liten byrå.

Författarna vill diskutera att det är mycket möjligt som Sweeney och Roberts (1997) menar i sin undersökning att revisorernas beteenden påverkas av den kultur som råder i den byrå de arbetar inom, oavsett storlek. Kulturen kan vara av sådan karaktär som ger strikta bestämmelser att följa de lagar och regler, men den kan även vara sådan att revisorerna tänker mer i "sunt förnuft". Sweeney och Roberts (1997), antydde i sin forskning att revisionsbyråernas storlek inte nödvändigtvis har någon inverkan på revisorerna till att följa regler för oberoende.

7.2 Slutlig diskussion

Avslutningsvis vill författarna påvisa att studien inte har funnit några signifikanta skillnader i revisorernas ageranden, beträffande de olika bakgrundsfaktorerna. Detta för att den totala undersökningens respondenter har bedömt anmälningsbenägenheten i nästan lika hög grad som misstanken för brotten. Varken graden av misstanke eller graden av anmälningsbenägenheten har varit så hög, då graden låg ungefär på medel. Med tanke på slutsatsen om att revisorer anmäler brott i lika hög grad som de misstänker kan denna, inte tillräckligt höga grad, anser vi, bero på att revisorer inte har tillräckligt med kompetens inom ramen för ekonomisk brottslighet. De upptäcker alltså inte alla brott som sker, trots att det i undersökningen förelåg tydliga misstankar om brott. Författarna menar vidare att hade revisorerna upptäckt dessa brott i högre grad så hade de förmodligen också anmält i liknande hög grad.

Att det inte förelåg några signifikanta skillnader mellan anmälningsbenägenheten vid misstanke om brott och de faktorer som testats i denna undersökning, kan bland annat bero på att revisorer är en yrkesgrupp som skall agera på samma sätt vid ekonomisk brottslighet, det vill säga anmäla brott vid misstanke, och att det utifrån denna undersökning har visat sig att så också är fallet. Undersökningen har alltså visat att revisorer anmäler brott vid misstanke oavsett kön, ålder, erfarenhet, etikutbildning eller storlek på byrå. Detta kan ses som ett positivt resultat, då författarna utgått från en mer negativ synvinkel och trodde att många revisorer inte anmäler brott vid misstanke.

Den sammantagna slutsatsen är att alla revisorer följer den goda revisionsleden och därmed lagen. Inga skillnader mellan faktorerna som testats har kunnat påvisas, vilket också innebär

att alla undersökta revisorer agerar likadant – anmäler brott vid misstanke.

Den låga svarsfrekvensen har begränsat undersökningen, därför måste ovanstående slutsatser dras med en försiktighet. Risken med enkätundersökningen är att författarna kanske inte har fått helt ärliga svar. Respondenterna kan ha svarat utifrån hur de bör agera istället för hur de faktiskt hade agerat.

7.3 Förslag till fortsatt forskning

Denna studie har studerat revisorernas ageranden vid ekonomisk brottslighet. Uppsatsen har använt sig utav två brott, ett bokföringsbrott och ett skattebrott. Det intressanta hade varit om en liknande studie hade gjorts, men utifrån andra ekonomiska brott, för att se om resultatet hade sett annorlunda ut.

8. KÄLLFÖRTECKNING

- Andersson, K. & Strauss, M. (2005). *Revisorns roll som brottsförebyggare*. Uppsats vid Göteborgs Universitet.
- Andersen, S. (1998). *Den uppenbara verkligheten*. Lunds: Studentlitteratur.
- Artsberg, K. (2005). *Redovisningsteori- policy och praxis*. Malmö: Liber Ekonomi AB.
- FAR, Revisionskommitté (1998). *Revisorns åtgärder vid misstanke om brott*. s 48. *Balans*, nr 11/1998.
- Blennerger, E. (2005). *Etik i socialpolitik och socialt arbete*. Lund: Studentlitteratur.
- Bryman, A. & Bell, E. (2003). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. Malmö: Liber AB.
- Brytting, T. (2005). *Företagsetik*. Stockholm: Liber AB.
- Brytting, T., Degeer, G. & Silberberg, G. (1997). *Moral i verksamhet*. Stockholm: Natur och kultur.
- Brottsförebygganderådet. (2006 a). *Lag om att anmäl brottsmisstanke- potentiellt maktmedel för revisorer*. [www] <http://www.bra.se>. Accessdatum: 15 november 2006.
- Brottsförebygganderådet. (2006 b). *Den vilda kampen mot ekobrotten*. [www] <http://www.bra.se>. Accessdatum : 9 november 2006.
- Brottsförebygganderådet. (2006 c). *Kunskap skall förebygga ekobrott*. [www] <http://www.bra.se>. Accessdatum:7 november 2006.
- Carlsson, C., Christensen, L., Engdahl, N. & Haglund, L. (2001). *Marknadsundersökning – en handbok*. Lund: Studentlitteratur.
- Collste, G. (1996). *Inledning till etiken*. Lund: Studentlitteratur.
- Clarke, P., Hill, N.T & Stevens, K. (1996). Ethical reasoning abilities: Accountancy practitioners in Ireland. *Irish business and administrative research*. Vol 17:94-109
- Dagens Nyheter. (2006). *Analyser ska minska ekobrott*. [www] < <http://www.dn.se>>. Accessdatum: 8 november 2006.
- Deegan, C., & Unerman, J. (2006). *Financial Accounting Theory*. Glasgow: McGraw-Hill Education-Europe.
- Diamant, A. (2004). *Revisorns oberoende*. Uppsala: Iustus Förlag AB.
- Djurfeldt, G. (2003). *Statistisk verktygslåda*. Lund: Studentlitteratur.
- Duska, R. & Duska, B. (2003). *Accounting Ethics*. London: Blackwell Publishers.
- Ekobrottsmyndigheten. (2004). *Revisorers åtgärder vid misstanke om brott*. Rapport 2004: 3

Eynon, G., Hill, N. & Stevens, K. (1997). Factors that Influence the Moral Reasoning Abilities of Accountants: Implications for Universities and the Profession. *Journal of business ethic* Vol 16: 1297- 1309

FAR. (2006). *FAR s samlingsvolym – del 2*. RevU.4 Stockholm: FAR Förlag AB.

FAR. (2005). *Revision- En praktisk beskrivning*. Stockholm: FAR Förlag AB.

FAR (1993). *Revisorn en antologi*. Stockholm: FAR Förlag AB.

Fernström, K., Lindahl, J., Persson, C. & Persson, E. (2005). *Lagen om revisorns anmälningsskyldighet*. Uppsats vid Lunds universitet.

Fraser, I & Lin, K. (2004). Auditors Perceptions of Responsibilities to Detect and Report Client Illegal Acts in Canada and the UK: A Comparative Experiment. *International Journal of Auditing* Vol 8: 165- 184

Holme, I & Solveig, B. (1997). *Forskningsmetodik- Om kvalitativa och kvantitativa metoder*. Lund: Studentlitteratur.

Jacobsen, D. (2002). *Vad, hur och varför*. Lund: Högskoleförlaget AS 2000.

Jacobsen, D. & Thorsvik, J. (1998). *Hur moderna organisationer fungerar*. Norge: Fagbokförlaget, Bergen-Sandviken.

Larsson, B. (2004). *Revisorernas anmälningsskyldighet*, Brottsförebyggande rådet Rapport nr:2004:3. Stockholm.

Larsson, B. (2005). Patrolling the corporation- the auditors´ duty to report crime in Sweden. *International Journal of the Sociology of Law* Vol 33: 53 70.

Lundequist, P. *Innovationssystem, institutionell teori och ekonomisk geografi*. [www] <http://www.geo.ruc.dk/nst/lundquist27.html>. 20 december 2006.

Moberg, K. (2006). *Bolagsrevisorn, Oberoende – ansvar – sekretess*. Stockholm: Norstedts juridik.

North, D. (1993). *Institutionerna, tillväxten och välståndet*. Stockholm: SNS Förlag

Polisen.(2006). [www] <http://www.polisen.se>. Accessdatum: 20 November 2006.

Revisorsnämnden. (2006). [www] <http://www.rn.se>. Accessdatum: 15 November 2006.

Sjöström, C. (1994). *Revision och lagreglering*. Linköping. Licentiatavhandling Linköping Universitet.

Saunders, M., Lewis, P & Thornhill, A. (2006). *Research Methods for Business Students*. Malden-Mass: Prentice- Hall.

Sweeney, J. & Roberts, R. (1997) Cognitive moral development and auditor independence

Accounting Organizations and Society. Vol 22: 337-352

Warming – Rasmussen, B. & Windsor, C:A (2003) Danish evidence of auditor's level of moral reasoning and predisposition to provide fair judgements. *Journal of business ethics* Vol 47: 77-8

Bilaga 1

Enkätundersökning

Frågor:

1. Kön	
2. Alder	
3. Hur många år har Ni arbetat som revisor?	
4. Är Ni auktoriserad eller godkänd revisor?	
5. Hur många är anställda på det kontor Ni arbetar?	
6. Tillhör det kontor Ni arbetar på någon koncern? (ange ja eller nej)	
7. Om ja, vilken?	
8. Har Ni deltagit i någon utbildning inom etik? (Ange ja eller nej)	

Var vänlig ta ställning till följande etiska dilemman här nedan:

Case 1

En verkställande direktör är ensam styrelseledamot och firma tecknare i sitt helägda nystartade aktiebolag, som inte har några anställda. Bolaget ligger efter med bokföringen. Bokföring har inte upprättats för ett antal månader. Vid ett möte informeras verkställande direktören om aktiebolagslagens regler om revisorns anmälningsskyldighet och att han nu har två veckor på sig att upprätta bokföringen. För att få hjälp med bokföringen kontaktar verkställande direktören en bokförare, som lovar att upprätta bokföringen och lämna den inom två veckor. På mötet skall bokföringen gås igenom.

Två dagar före möte ringer den verkställande direktören och berättar att bokföringen tyvärr inte kunnat upprättas eftersom bokföraren blivit sjuk och kommer att vara sjukskriven ytterligare två veckor. Detta innebär att den gräns om två veckor för avhjälpande som lagen anger inte kan hållas.

På en skala mellan 1 och 5, där 1 står för låg grad av misstanke om brott och 5 står för hög grad av misstanke om brott.	
--	--

Hur bedömer Ni situationen ovan?	
På en skala mellan 1 och 5, hur benägen är Ni till att anmäla denna handling?	

Case 2

En revisor i ett bolag finner vid en granskning av årsredovisningen att bolaget har en bokförd kassabehållning på 400 000 kr. Kassan existerar dock inte fysiskt. Revisorn konstaterar att denna behållning uppstått genom kontinuerliga små uttag från bolagets bankkonto utan att underlag funnits för uttagen. Revisorn kontaktar ägaren till bolaget som också är styrelseledamot ("företagaren") och framför att uttagen tycks strida mot de s.k. låneförbundsreglerna. Revisorn får dock svaret att uttagen i själva verket är små delbetalningar till ett företag för utförda tjänster i samband med renoveringar av bolagets kontor. Efter en vecka kommer en faktura på 440 000 kr inkl. mervärdesskatt som sägs motsvara de betalningar som gjorts. Differensen förklarar företagaren med att han själv betalat 40 000 kr av sina privata besparingar och att beloppet därför skall bokföras som en inlåning från företagaren själv.

På en skala mellan 1 och 5, där 1 står för låg grad av misstanke om brott och 5 står för hög grad av misstanke om brott. Hur bedömer Ni situationen ovan?	
På en skala mellan 1 och 5, hur benägen är Ni till att anmäla denna handling?	

Tack på förhand!

Bilaga 2

Case Processing Summary

	Cases					
	Valid		Missing		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
case1b * Kön	25	92,6%	2	7,4%	27	100,0%

case1b * Kön Crosstabulation

Count

		Kön		Total
		man	kvinn	
case1b	Låg anmälningbenägenhet	11	5	16
	Hög anmälningbenägenhet	4	5	9
Total		15	10	25

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)	Exact Sig. (1-sided)
Pearson Chi-Square	1,418 ^b	1	,234		
Continuity Correction ^a	,586	1	,444		
Likelihood Ratio	1,411	1	,235		
Fisher's Exact Test				,397	,222
Linear-by-Linear Association	1,361	1	,243		
N of Valid Cases	25				

a. Computed only for a 2x2 table

b. 1 cells (25,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 3,60.

Case Processing Summary

	Cases					
	Valid		Missing		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
case1b * nyålder	25	92,6%	2	7,4%	27	100,0%

case1b * nyålder Crosstabulation

Count

		nyålder		Total
		Yngre revisorer	Äldre revisorer	
case1b	Låg anmälningssbenägenhet	6	10	16
	Hög anmälningssbenägenhet	4	5	9
Total		10	15	25

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)	Exact Sig. (1-sided)
Pearson Chi-Square	,116 ^b	1	,734		
Continuity Correction ^a	,000	1	1,000		
Likelihood Ratio	,115	1	,734		
Fisher's Exact Test				1,000	,530
Linear-by-Linear Association	,111	1	,739		
N of Valid Cases	25				

a. Computed only for a 2x2 table

b. 1 cells (25,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 3,60.

Case Processing Summary

	Cases					
	Valid		Missing		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
case1b * Erfarenhet	25	92,6%	2	7,4%	27	100,0%

case1b * Erfarenhet Crosstabulation

Count

		Erfarenhet		Total
		Mindre erfarenhet	Större erfarenhet	
case1b	Låg anmälningssbenägenhet	5	11	16
	Hög anmälningssbenägenhet	2	7	9
Total		7	18	25

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)	Exact Sig. (1-sided)
Pearson Chi-Square	,233 ^b	1	,629		
Continuity Correction ^a	,000	1	,985		
Likelihood Ratio	,238	1	,626		
Fisher's Exact Test				1,000	,501
Linear-by-Linear Association	,224	1	,636		
N of Valid Cases	25				

a. Computed only for a 2x2 table

b. 2 cells (50,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 2,52.

Case Processing Summary

	Cases					
	Valid		Missing		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
case1b * Har ni deltagit i någon utbildning inom etik?	25	92,6%	2	7,4%	27	100,0%

case1b * Har ni deltagit i någon utbildning inom etik? Crosstabulation

Count

		Har ni deltagit i någon utbildning inom etik?		Total
		ja	nej	
case1b	Låg anmälningsbenägenhet	13	3	16
	Hög anmälningsbenägenhet	8	1	9
Total		21	4	25

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)	Exact Sig. (1-sided)
Pearson Chi-Square	,250 ^b	1	,617		
Continuity Correction ^a	,000	1	1,000		
Likelihood Ratio	,262	1	,609		
Fisher's Exact Test				1,000	,542
Linear-by-Linear Association	,240	1	,624		
N of Valid Cases	25				

a. Computed only for a 2x2 table

b. 2 cells (50,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 1,44.

Case Processing Summary

	Cases					
	Valid		Missing		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
case1b * Tillhöt det kontor Ni arbetar någon koncern?	25	92,6%	2	7,4%	27	100,0%

case1b * Tillhöt det kontor Ni arbetar någon koncern? Crosstabulation

Count

		Tillhöt det kontor Ni arbetar någon koncern?		Total
		ja	nej	
case1b	Låg anmälningsbenägenhet	11	5	16
	Hög anmälningsbenägenhet	3	6	9
Total		14	11	25

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)	Exact Sig. (1-sided)
Pearson Chi-Square	2,932 ^b	1	,087	,115	,098
Continuity Correction ^a	1,671	1	,196		
Likelihood Ratio	2,964	1	,085		
Fisher's Exact Test					
Linear-by-Linear Association	2,815	1	,093		
N of Valid Cases	25				

a. Computed only for a 2x2 table

b. 1 cells (25,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 3,96.

Case Processing Summary

	Cases					
	Valid		Missing		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
case2b * Kön	23	85,2%	4	14,8%	27	100,0%

case2b * Kön Crosstabulation

Count		Kön		Total
		man	kvinn	
case2b	Låg anmälningsbenägenhet	4	2	6
	Hög anmälningsbenägenhet	10	7	17
Total		14	9	23

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)	Exact Sig. (1-sided)
Pearson Chi-Square	,115 ^b	1	,735		
Continuity Correction ^a	,000	1	1,000		
Likelihood Ratio	,116	1	,733		
Fisher's Exact Test				1,000	,565
Linear-by-Linear Association	,110	1	,741		
N of Valid Cases	23				

a. Computed only for a 2x2 table

b. 2 cells (50,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 2,35.

Case Processing Summary

	Cases					
	Valid		Missing		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
case2b * nyålder	23	85,2%	4	14,8%	27	100,0%

case2b * nyålder Crosstabulation

Count

		nyålder		Total
		Yngre revisorer	Äldre revisorer	
case2b	Låg anmälningbenägenhet	2	4	6
	Hög anmälningbenägenhet	7	10	17
Total		9	14	23

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)	Exact Sig. (1-sided)
Pearson Chi-Square	,115 ^b	1	,735		
Continuity Correction ^a	,000	1	1,000		
Likelihood Ratio	,116	1	,733		
Fisher's Exact Test				1,000	,565
Linear-by-Linear Association	,110	1	,741		
N of Valid Cases	23				

a. Computed only for a 2x2 table

b. 2 cells (50,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 2,35.

Case Processing Summary

	Cases					
	Valid		Missing		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
case2b * Erfarenhet	23	85,2%	4	14,8%	27	100,0%

case2b * Erfarenhet Crosstabulation

Count

		Erfarenhet		Total
		Mindre erfarenhet	Större erfarenhet	
case2b	Låg anmälningsbenägenhet	2	4	6
	Hög anmälningsbenägenhet	5	12	17
Total		7	16	23

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)	Exact Sig. (1-sided)
Pearson Chi-Square	,032 ^b	1	,858		
Continuity Correctior ^a	,000	1	1,000		
Likelihood Ratio	,032	1	,858		
Fisher's Exact Test				1,000	,618
Linear-by-Linear Association	,031	1	,861		
N of Valid Cases	23				

a. Computed only for a 2x2 table

b. 2 cells (50,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 1,83.

Case Processing Summary

	Cases					
	Valid		Missing		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
case2b * Har ni deltagit i någon utbildning inom etik?	23	85,2%	4	14,8%	27	100,0%

case2b * Har ni deltagit i någon utbildning inom etik? Crosstabulation

Count

		Har ni deltagit i någon utbildning inom etik?		Total
		ja	nej	
case2b	Låg anmälningsbenägenhet	5	1	6
	Hög anmälningsbenägenhet	14	3	17
Total		19	4	23

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)	Exact Sig. (1-sided)
Pearson Chi-Square	,003 ^b	1	,957		
Continuity Correction ^a	,000	1	1,000		
Likelihood Ratio	,003	1	,956		
Fisher's Exact Test				1,000	,730
Linear-by-Linear Association	,003	1	,958		
N of Valid Cases	23				

a. Computed only for a 2x2 table

b. 3 cells (75,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 1,04.

Case Processing Summary

	Cases					
	Valid		Missing		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
case2b * Tillhöt det kontor Ni arbetar någon koncern?	23	85,2%	4	14,8%	27	100,0%

case2b * Tillhöt det kontor Ni arbetar någon koncern? Crosstabulation

Count

		Tillhöt det kontor Ni arbetar någon koncern?		Total
		ja	nej	
case2b	Låg anmälningsbenägenhet	3	3	6
	Hög anmälningsbenägenhet	9	8	17
Total		12	11	23

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)	Exact Sig. (1-sided)
Pearson Chi-Square	,015 ^b	1	,901		
Continuity Correction ^a	,000	1	1,000		
Likelihood Ratio	,015	1	,901		
Fisher's Exact Test				1,000	,635
Linear-by-Linear Association	,015	1	,903		
N of Valid Cases	23				

a. Computed only for a 2x2 table

b. 2 cells (50,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 2,87.