



Examensarbete (FEC 630)
Kandidatuppsats vid Institutionen för Ekonomi
HT 2004

Lagen om anmälningsskyldighet

– kan den vara effektiv utan anmälningar?

Författare: Niklas Abrahamsson
Henrik Börjesson
Daniel Johansson

Handledare: Christer Nilsson, Ekonomie licentiat

Abstract

The consequences of the auditors' legislated reporting duty, which gained legal force in January 1999, have been widely discussed. The accountants have been given a difficult task deciding whether the client or the society is the major principal. The purpose of our study is to investigate whether the law is effective or not. To measure the effectiveness, we have developed a model called AGUFE. Furthermore, we considered it interesting to compare accountants who have reported crimes with accountants who haven't. The study has a qualitative approach, but the method of the data collection has been quantitative. Our conclusions are that the legislation has had a relatively low effect. The accountants do not prevent crimes to a higher extent, than before the legislation was introduced, and very few reports are filed. Accountants, who previously have reported crimes, are generally more positive towards the legislation but they still consider the law having had little effect. The purpose of the law, to prevent financial crimes, has therefore not been obtained in an effective matter.

Sammanfattning

Bakgrund: Lagen om anmälningsskyldigheten infördes 1999 och dess konsekvenser har diskuterats flitigt. Införandet har gjort att revisorerna fått en svårare roll. De förväntas agera i samhällets intresse samtidigt som de löper risken av att själva drabbas av negativa effekter när de anmäler brott. Intresset för vår studie väcktes när vi insåg problematiken i att försöka tillfredställa två olika principaler. Dessutom skulle revisorerna göra det mot sin vilja då de i tidigare undersökningar visat sig vara negativa till lagen.

Syfte: Mot denna bakgrund tyckte vi det var intressant att undersöka om lagen visat sig vara effektiv. För att mäta dess effektivitet har vi tagit fram modellen AGUFE. Vidare ansåg vi det intressant att jämföra revisorskårens inställning till lagen med revisorer som anmält brott.

Metod: Studien har en kvalitativ ansats men vi har valt en kvantitativ insamlingsmetod i vår huvudstudie. Den empiriska undersökningen har gjorts genom en enkätundersökning. Urvalsgrupperna har utgjorts av revisorer som anmält brott samt revisorer som inte anmält brott. Gruppen revisorer som inte anmält brott har tjänat som ett stickprov på hela revisorskåren. Denna urvalsgrupp har använts för att dra slutsatser huruvida lagen varit effektiv. Vidare har jämförelser gjorts mellan urvalsgrupperna för att lokalisera intressanta likheter och skillnader.

Slutsatser: Vår slutsats är att lagen haft en relativt liten effekt. Revisorskåren varken anmäler eller avhjälper brott i större utsträckning sedan lagens infördes. Revisorer som anmält brott är generellt mer positiva till lagen men få tycker att den haft stor effekt. Genom en utvärdering av lagens konsekvenser, med hjälp av modellen AGUFE, har vi landat i slutsatsen att lagen är ineffektiv. Antalet anmälningar är få och lagens förebyggande effekt bedöms som liten. Syftet med lagen, att förhindra och förebygga ekonomisk brottslighet, har därmed inte uppnåtts i tillräckligt stor grad för att bedömas som effektiv.

Innehållsföreteckning

1. INLEDNING	6
1.1 Bakgrund	6
1.2 Problemdiskussion	7
1.3 Problemformulering	8
1.4 Syfte	9
1.5 Identifiering av området	9
1.6 Avgränsningar	9
1.7 Målgrupp	10
1.8 Begreppsdefinitioner	10
1.9 Disposition	10
1.10 Kapitelsammanfattning	11
2. METOD	12
2.1 Positivism – Hermeneutik	12
2.2 Deduktiv – Induktiv	12
2.3 Datainsamling	13
2.3.1 Sekundärdata	13
2.3.2 Primärdata	13
2.4 Kapitelsammanfattning	14
3. TEORETISK REFERENSRAM	15
3.1 Tidigare forskning	15
3.1.1 Lagens historia och syfte	15
3.1.2 Varför har staten valt revisorn?	16
3.1.3 Revisorns och konkursförvaltarens anmälningsskyldighet	16
3.1.4 Vilka riskerar att anmälas?	17
3.1.5 Vad tycker revisorerna om anmälningsskyldigheten?	18
3.1.6 Vilka incitament finns det för revisorerna att följa lagen?	19
3.1.7 Interna rutiner	19
3.1.8 Faktiska resultat av lagens införande	20
3.1.8.1 Få anmälningar	20
3.1.8.2 Oegentligheter som avhjälps	20
3.2 Agent och principalteorin	21
3.2.1 Kritik mot agent och principalteorin	22
3.2.2 Agentteorin kopplat till anmälningsskyldigheten	22
3.3 Motivationsteorin	22
3.3.1 Kritik mot motivationsteorin	23
3.3.2 Motivationsteorin kopplat till anmälningsskyldigheten	24
3.4 Mätverktyg på lagens effektivitet	25
3.4.1 AGUFE	26
3.4.2 A (G, U)	26
3.4.2.1 Gjorda anmälningar	27
3.4.2.2 Uteblivna anmälningar	27
3.4.2.3 Varför inte anmäla "givna fall"?	28
3.4.2.4 Varför ta steget och anmäla "givna fall"?	28
3.4.3 FE	28
3.5 Kapitelsammanfattning	29

4. TEORI	30
4.1 Hypotes- och teoriavsnitt.....	30
4.2 Nollhypotes	30
4.3 Mothypotes.....	31
4.3.1 Agent och principalteorin	31
4.3.2 Motivationsteorin.....	31
4.4 Kapitelsammanfattning	31
5. EMPIRI	32
5.1 Empirisk metod	32
5.1.1 Kvalitativ – Kvantitativ.....	32
5.1.2 Praktisk tillämpning av enkät	33
5.1.3 Urval	34
5.1.3.1 Urvalspopulation	34
5.1.4 Förstudie.....	35
5.1.5 Huvudstudie	35
5.1.5.1 Bortfall.....	35
5.1.5.2 Enkätens utformning.....	36
5.1.5.3 Databearbetning.....	37
5.2 Empiriskt resultat	38
5.2.1 Chitvå-test.....	38
5.2.3 Redovisning av svar	39
5.3 Kapitelsammanfattning	48
6. ANALYS	49
6.1 Revisorernas åsikter om anmälningsskyldigheten.....	49
6.2 Revisorer som ej har anmält brott	49
6.3 Revisorer som har anmält brott	52
6.4 Jämförelse mellan grupperna.....	54
6.4.1 Statistiskt påvisbara skillnader	54
6.4.2 Tendenser till skillnader mellan grupperna.....	56
6.4.3 Tendenser till likheter mellan grupperna	56
6.5 Är lagen om anmälningsskyldigheten effektiv?	57
6.6 Kapitelsammanfattning	58
7. SLUTSATS	59
7.1 Slutsatser	59
7.2 Slutdiskussion.....	60
7.3 Förslag till fortsatta studier.....	61
REFERENSLISTA	62
Bilaga 1	64
Bilaga 2	65
Bilaga 3	66
Bilaga 4	67
Bilaga 5	71
Bilaga 6	74
Bilaga 7	76

1. Inledning

I detta kapitel introduceras ämnet som behandlas i uppsatsen. Efter en kort bakgrundsbeskrivning redogörs problemområdet, vilket ligger till grund för syftet med uppsatsen. Sedan diskuteras vilka problemställningar som valts och de avgränsningar som gjorts. Slutligen beskrivs målgrupp, begrepp och den fortsatta dispositionen.

1.1 Bakgrund

”Mot bakgrund av att brotten är svåra att upptäcka och att revisorernas drivkrafter aldrig kommer att vara att upptäcka och anmäla brott är det inte troligt att anmälningsskyldigheten kommer att ha en viktig roll för antalet brottsanmälningar eller vilken typ av brott som anmäls.”

(Lars Korsell i Brottsförebyggande rådets rapport om anmälningsskyldigheten, 2004)

Införandet av lagen om anmälningsskyldighet var kontroversiellt. I yttranden om lagförslaget var både FAR och det Svenska Revisorssamfundet, SRS, negativa. Revisorskåren såg också negativt på lagförslaget då nästan hälften var starkt kritiska till lagen vid dess införande. Deras huvudsakliga invändningar var att klientens förtroende för revisorn skulle minska samt att tystnadsplikten skulle åsidosättas till förmån för anmälningsskyldigheten. Även en minoritet inom Aktiebolagskommittén var negativa. De menade att priset på införandet av lagen var negativa effekter vad det gäller revisorns tystnadsplikt. Innan lagens införande innefattades brottsmisstankar i revisorns tystnadsplikt, dvs. en revisor som misstänkte ekonomiska oegentligheter kunde inte anmäla detta till polis eller åklagare utan att åsidosätta tystnadsplikten. Istället för att anmäla oegentligheter kunde revisorn ta upp dessa genom påpekanden och erinringar till styrelsen samt genom anmärkningar i revisionsberättelsen. Tystnadsplikten var då, liksom idag, huvudregel för revisorn. Skillnaden sedan lagens införande är dock att det åligger revisorn en tvingande skyldighet att åsidosätta tystnadsplikten när misstanke om brott föreligger. Eftersom tystnadsplikten ses som ett viktigt instrument för att skapa förtroende mellan revisorn och klienten, ser många revisorer negativt på lagen. Revisorerna misstänker att ett konkret resultat av detta blir ett förminskat informationsflöde från klienten till revisorn (Larsson, 2004).

Ekonomisk brottslighet är ett samlingsbegrepp som innehåller många typer av brott. Brotten sker för indirekt eller direkt vinnings skull inom en organisation, som i regel utgörs av ett företag (Ekobrottsmyndigheten, 2004). Begreppet ekonomisk brottslighet formades på 1970-talet och en kännetecknande faktor är att det ofta föreligger en direkt svårighet att se vem som drabbats samt att brottets effekter är svåra att uppfatta (Magnusson & Sigbladh, 2001). Dock är skadeverkningarna oftast mer eller mindre påtagliga och det krävs sällan djupa undersökningar för att fastställa att oegentligheter verkligen har förekommit (Larsson, 2004).

Att ekonomisk brottslighet existerar i stor omfattning i Sverige är ett faktum. Uppskattningar har gjorts att den ekonomiska brottsligheten i Sverige kostar samhället ca. 100 miljarder kronor årligen vilket motsvarar 5 % av BNP. Av det skälet är det

angeläget att på olika sätt bekämpa denna typ av brott. Med anledning av detta fick Justitiedepartementet, i början av 1990-talet, i uppdrag av regeringen att göra en översyn av aktiebolagslagen. Aktiebolagskommittén bildades och noterade att den ekonomiska brottsligheten i Sverige var omfattande och att dess skadeverkningar drabbar alla medborgare i landet indirekt. Ytterligare steg var tvungna att tas i kampen mot den ekonomiska brottsligheten och aktiebolagskommittén föreslog en lagstadgad skyldighet för revisorer att anmäla viss ekonomisk brottslighet till åklagare (SOU, 1995:44). Denna lag trädde ikraft den 1 januari 1999 och återfinns i 10 kap. 38-40 §§ i Aktiebolagslagen (se bilaga 1). Lagen om anmälningsskyldigheten gav revisorn en skyldighet att anmäla sin klient vid misstanke om brott från styrelseledamots eller verkställande direktörs sida.

1.2 Problemdiskussion

Anmälningsskyldigheten har påverkat revisorns roll och lagens konsekvenser, eller ”icke-konsekvenser”, har debatterats flitigt sedan införandet. Idag kan det konstateras att antalet anmälningar fortfarande är väldigt lågt. Det är rimligt att anta att lagstiftaren hade förväntat sig fler anmälningar. Meningarna går isär om varför verkligheten blivit annorlunda jämfört med lagens förväntningar. Många rapporter, avhandlingar och artiklar har berört ämnet, men ännu kan det vara svårt att dra konkreta och välgrundade slutsatser eftersom lagen endast funnits sedan 1999. De vanligaste slutsatserna är dock att revisorn drar sig för att anmäla brott eftersom revisorn prioriterar tystnadsplikten och vill bevara klientförtroendet. Bristande straffrättslig- och praktisk kunskap om processen för att anmäla brott är andra vanliga slutsatser. Dessutom visar undersökningar att lagstiftarens önskade misstankegrad är lägre än den revisorn anser vara tillräcklig för att gå vidare och anmäla brott. Undersökningar visar också att revisorn har en negativ attityd till lagen (Larsson, 2004). Skulle lagen vara väl förankrad hos revisorskåren vore det rimligt att anta att acceptansen för den nya ordningen skulle påskynda implementerandet av lagen. Vidare skulle de förmodligen anstränga sig för att efterleva den i större utsträckning om de ställer sig positiva till lagen.

Syftet med lagen om anmälningsskyldighet är att förhindra och förebygga ekonomisk brottslighet. Enligt lagen har en revisor två veckor på sig att avhjälpa brott, varför vi inräknar avhjälpan av brott i kategorin förebyggande av ekonomisk brottslighet. Vi tror att lagen kan ha haft en effekt som har ökat revisorernas vaksamhet och motivation till att avhjälpa brott i större utsträckning än innan lagens införande. Om så är fallet skulle det vidare vara rimligt att tro att lagens syfte kan uppnås utan ett visst antal anmälningar. Dock verkar antalet anmälningar vara det allmänt vedertagna mätverktyget av lagens effektivitet. Sålunda anser vi, att både antalet inkomna anmälningar och de förebyggande effekterna av lagens införande måste tas i beaktande, för att en heltäckande utvärdering av lagens effektivitet ska kunna vara möjlig. Fokus ligger dock på antalet anmälningar i dagens debatt, varför vi tror att vår inriktning kan bidra till en mer nyanserad debatt.

Inom ämnet finns idag ingen absolut sanning och därmed inte heller någon enhetlig teorigrund att stå på. Vi har sett tendenser till att undersökningar grundar sig på revisorer vars attityder verkar vara spekulativa, dvs. deras attityder är formade av förutfattade meningar snarare än faktiska upplevelser av lagen. Uppkomsten till detta

problem är enkelt. Det finns helt enkelt en för liten urvalsgrupp som har en given kausalitet och koppling till anmälningsskyldigheten. Detta är logiskt eftersom mindre än 5 % av revisorerna har anmält brott. Det totala antalet anmälningar understiger uppskattningsvis 200 st. och antalet auktoriserade och godkända revisorer överstiger 4 200 personer enligt Revisorsnämndens hemsida. Finns det några åsikter som är intressanta, är det just de från en grupp revisorer med faktiska upplevelser av lagen, dvs. de som har anmält brott. Vårt mål är inte att genomföra en banbrytande undersökning inom ämnet, utan snarare att genomföra en undersökning med unika urvalsgrupper. Med andra ord vill vi jämföra revisorer som anmält brott med en urvalsgrupp som representerar revisorskåren och som inte har anmält brott. Genom att undersöka vad revisorerna tycker om anmälningsskyldigheten tror vi det är möjligt att ta ställning till om lagen haft en förebyggande effekt. Vår uppgift är således att ta ställning till lagens effektivitet genom att beakta faktiska effekter, som t.ex. antalet anmälningar, samt den förebyggande effekten.

1.3 Problemformulering

Vi ämnar undersöka om en attitydförändring kommit till stånd efter införandet av lagen om anmälningsskyldighet, dels hos revisorer med faktiska upplevelser av anmälningsskyldigheten och dels bland en grupp slumpvis utvalda revisorer. Har det skett en attitydförändring och i så fall på vilket sätt? Kan några generella slutsatser dras utifrån deras attityder och existerar det skillnader i uppfattningarna?

Vi vill också påvisa att lagens effektivitet inte endast kan mätas med antalet anmälningar. En mer nyanserad bild krävs för att ligga som grund för en tillförlitlig utvärdering av lagen. Vi försöker därför ta fram ett mätverktyg för att kunna ge en heltäckande bild av lagens effektivitet. Detta verktyg används senare för att ta ställning till lagens effekt och bedöma om den är effektiv.

Tabell 1.1 Problemformulering

Nr	Problemställning	Problemtyp	Metod
1	Hur ser revisorn på lagen om anmälningsskyldigheten?	Deskriptivt	Tidigare forskning/Enkätstudie
2	Finns det attitydskillnader mellan den grupp som har anmält brott och gruppen som ej har anmält brott?	Deskriptivt	Enkätstudie
3	Har lagen om anmälningsskyldighet haft en förebyggande effekt?	Deskriptivt	Enkätstudie
4	Hur kan lagens effektivitet mätas?	Explorativt	Förklarande
5	Är lagen om anmälningsskyldighet effektiv?	Deskriptivt	Enkätstudie

1.4 Syfte

Vi ämnar utvärdera om lagen om anmälningsskyldigheten är effektiv. För att göra detta tvingas vi att ta fram ett verktyg för att mäta dess effektivitet. Vidare vill vi jämföra revisorskårens åsikter om lagen med revisorer som har anmält brott för att se vilka skillnader och likheter som föreligger.

1.5 Identifiering av området

Anmälningsskyldigheten för revisorer framstod tidigt som ett intressant ämne att behandla i vår uppsats. Vi började med att studera och läsa på om ämnet genom att söka efter relevanta artiklar, rapporter och avhandlingar. Vidare gjorde vi en förstudie där vi genomförde telefonintervjuer med en auktoriserad revisor samt en åklagare på Ekobrottsmyndigheten. Vi lade tidigt märke till att mycket hade behandlats inom området men diskuterade fram en inriktning som vi anser vara intressant. Många avhandlingar har utrett revisorskårens attityd till anmälningsskyldigheten men ingen uppsats har använt sig av de revisorer som faktiskt har anmält brott. Vi beslutade oss för att undersöka om åsikterna skiljer sig åt mellan gruppen revisorer som anmält brott och en urvalsgrupp som representerar revisorskåren. Vidare ansåg vi det intressant att bedöma effektiviteten av lagen på ett mer nyanserat sätt.

1.6 Avgränsningar

Vår uppsats begränsar sig område mässigt till ABL 10 kap. 38-40 §§, eftersom dessa paragrafer behandlar revisorns anmälningsskyldighet. Vår inriktning inom ämnet är inte unik utan det är urvalsgrupperna av revisorer som är det. Den första urvalsgruppen består av revisorer som anmält brott till åklagare, vilka är relativt få. Vi har fått hjälp från Ekobrottsmyndigheten för att kringgå sekretessen i de fall där ärendet inte lett till strafföreläggande eller åtal och därmed berörs av offentlighetsprincipen. Den andra urvalsgruppen består av slumpvis utvalda revisorer som är auktoriserade eller godkända. Några avgränsningar vad gäller arbetsgivare, antal klienter, arbetsort m.m. har inte gjorts eftersom vi inte kan påverka urvalet i den första urvalsgruppen.

Vi har inte heller strävat efter att beskriva den straffrättsliga sidan av ämnet. Vi anser att denna del är mer eller mindre statisk kunskap, vilket finns att inhämta i den svenska lagboken och läroböcker i samma ämne. I ABL beskrivs lagen om anmälningsskyldighet och Brottsbalken beskriver närmare de brott som lagen om anmälningsskyldigheten berör. För att utreda vilka rekvisit som krävs för dessa brott rekommenderas boken "Brott och Straff i Affärslivet" av författarna Leijonhufvud och Wennberg.

Vi kommer inte ingående att beskriva vad ekonomisk brottslighet är och statistik som beskriver vilken ekonomisk brottslighet som finns. Att Sverige har en stor svart ekonomisk sektor som innefattar ekonomisk brottslighet är ett rimligt antagande. Detta antagande kan förmodligen undersökas närmare i bl.a. statliga undersökningar samt makroekonomiska avhandlingar.

1.7 Målgrupp

Vår målgrupp för denna uppsats är studerande som har avslutat, eller befinner sig i slutet av sin högskole- och universitetsutbildning, samt yrkesverksamma personer med motsvarande akademisk bakgrund. Vi har valt denna nivå för att vi räknar med att dessa personer har en tillräcklig förkunskap om ämnet samt att de har kunskap om de fackuttryck som hör ämnet till. Detta gör att vi kan anpassa innehållet och språket för att skapa intressant läsning. Vår målsättning är att språket inte ska dölja vårt budskap i arbetet.

1.8 Begreppsdefinitioner

Det finns två begrepp som beskriver vårt ämne, anmälningsskyldigheten och anmälningsplikten. I lagtexten, och förarbetena till lagen, används ordet anmälningsskyldighet. I avhandlingar, rapporter och artiklar används dock både anmälningsskyldighet och anmälningsplikt i lika stor utsträckning. Betydelsemässigt finns ingen praktisk skillnad mellan orden utan de används som synonymer. Rent språkteoretiskt är en plikt kopplat till någon form av sanktion, vilket skyldighet inte är i samma bemärkelse. I vår uppsats gör vi ingen skillnad mellan begreppen utan ser dem som synonymer. Vi har valt att använda dessa synonymer som ett verktyg för att variera vårt språk. Genom att använda båda orden tror vi att läsningen blir mer varierad och behaglig.

1.9 Disposition

- Kapitel 2** I detta kapitel redogörs för de metoder som använts för att uppfylla studiens syfte och problemställning. I kapitlet nämns också vilken typ av data som samlats in.
- Kapitel 3** I detta kapitel kommer läsaren att få en bakgrund till vår uppsats. Till en början redogörs för lagens syfte och resultaten av tidigare undersökningar. Därefter presenteras våra teorier och dess tillämpning i anmälningsskyldigheten. Slutligen presenteras ett mätverktyg för lagens effektivitet, AGUFE.
- Kapitel 4** Detta kapitel beskriver uppsatsens hypoteser. Nollhypotesen innebär att lagen om anmälningsskyldighet har varit effektiv och uppfyllt sitt syfte att förebygga och förhindra brott. Mothypotesen hävdar motsatsen och menar att lagen ej uppfyllt sitt syfte.
- Kapitel 5** I detta kapitel berättas om tillvägagångssättet för att praktiskt samla in informationen som ligger till grund för arbetet. Inledningsvis nämns de olika metodalternativen och därefter redovisas urvalet av revisorer. Enkätens genomförande redovisas och dess mätvariabler beskrivs ingående. Sedan följer en presentation av de statistiska testerna och kapitlet avslutas med en redovisning av enkätsvaren i diagramform.

Kapitel 6 I analyskapitlet kommer resultaten av den empiriska undersökningen att presenteras och analyseras. Vidare kommer även problemställningarna att besvaras och återkopplas till hypoteserna, vilka underbyggs av tidigare beskrivna teorier, litteratur och empiri.

Kapitel 7 Detta kapitel redovisar uppsatsens slutsatser. Därefter följer en slutdiskussion där resultatet kritiskt diskuteras i ett vidare sammanhang. Avslutningsvis ges förslag till vidare studier inom ämnet.

1.10 Kapitelsammanfattning

I detta kapitel har uppkomsten till lagen och ämnets problematik diskuterats. Lagen om anmälningsskyldigheten infördes 1999 och dess konsekvenser har diskuterats flitigt. Syftet med uppsatsen är att utvärdera lagens effektivitet. Detta görs genom att undersöka revisorskårens åsikter om lagen och dess effekter. Vidare jämförs revisorskårens åsikter med revisorer som anmält brott till åklagare.

2. Metod

I detta kapitel redogörs för de metoder som använts för att uppfylla studiens syfte och problemställning. I kapitlet nämns också vilken typ av data som samlats in.

2.1 Positivism – Hermeneutik

Två viktiga vetenskapliga förhållningssätt är positivism och hermeneutik. Dessa begrepp präglar forskningens syfte och kunskapens karaktär. Positivismen kommer ursprungligen från en naturvetenskaplig tradition som kännetecknas genom att man vill finna kausala samband och på så sätt få kunskap som är säkerställd. Något som brukar känneteckna positivism enligt Patel & Davidson (2003) är tanken om reduktionism. Med detta menas att man bryter ned ett problem i delar och analyserar dessa var för sig. Enligt positivisterna ska även forskaren vara helt objektiv i sin forskarroll. Således ska inte forskarens egna åsikter tas i beaktande vid tolkningen. På detta sätt säkerställs forskningsresultatet.

I motsats till positivismen arbetar man inom hermeneutiken genom tolkning och förståelse. Hermeneutiken avvisar positivismens krav på att forskaren ska vara oberoende. Man menar istället att forskaren ska beakta sin egen historia och personlighet i sin tolkning. När en forskare ska förstå ett problem måste denne sätta sig in i det som ska begripas. Den hermeneutiske forskaren ska således ha en inre relation till forskningsobjektet och forskaren ska vara en del av den verklighet som studeras. (Patel & Davidson, 2003)

Uppsatsen grundar sig på den positivistiska synen. Ambitionen är att ha en objektiv syn på det som undersöks. Vi är dock väl medvetna om att det kan vara svårt att vara helt objektiva i vårt arbete. Trots detta anser vi oss vara långt ifrån det hermeneutiska synsättet eftersom vi inte går in och tolkar datan på sättet som beskrivs ovan. Istället analyseras datan och utifrån denna dras slutsatser som vi anser vara relevanta.

2.2 Deduktiv – Induktiv

För att närma sig den empiriska verkligheten finns det tre alternativ som kan användas för att relatera teori och empiri. Den första ansatsen kallas deduktiv och syftar till att bedöma hållbarheten och kan beskrivas genom bevisning. Man utgår ifrån generella slutsatser om enskilda händelser. Det andra alternativet kallas induktiv och kan rubriceras genom upptäckande. Man studerar då ett objekt utan att först förankrat undersökningen i en befintlig teori. Till skillnad från den deduktiva metoden, där man utgår ifrån en redan vedertagen teori, kan egna teorier formuleras grundade på den insamlade informationen (Patel & Davidson, 2003). Detta är vanligt vid explorativa studier, dvs. studier där ingen existerande teori finns utan bara en uppfattning. Det sista alternativet är en blandning av ovanstående ansatser och kallas för abduktion. Denna

ansats inleds med induktiva observationer och hypoteser och övergår till den deduktiva ansatsen i slutsatsen och för att kontrollera validiteten.

När vi i början skulle läsa oss in i ämnet märkte vi att det var svårt att tillämpa någon speciell teori relaterat till anmälningsskyldigheten. Eftersom anmälningsskyldigheten är ett flitigt debatterat ämne finns en del artiklar i ämnet, främst i tidningen Balans som är revisorernas egen facktidning. Många studentuppsatser behandlar anmälningsskyldigheten och ett urval av dessa har använts som källor. Till en början användes den deduktiva metoden för att läsa igenom det material som fanns att tillgå. Senare nyttjades den induktiva metoden då revisorernas beteende studerades utan att ha en direkt tillämpbar teori. Utifrån undersökningen har slutsatser kunnat dras. Vår uppfattning är att det nästintill är omöjligt att enbart använda sig av en metod, eftersom man under arbetets gång successivt insamlar ny empiri och teori. Därför kan forskningsmetoden som använts liknas med abduktion.

2.3 Datainsamling

I uppsatsens arbete har såväl primärdata som sekundärdata använts. Nedan följer en beskrivning av dessa insamlingsmetoder och tillvägagångssättet för arbetet.

2.3.1 Sekundärdata

Sekundärdata är information som finns dokumenterad och som är inte är insamlad eller sammanställd enbart för denna uppsats (Lundahl & Skärvad, 1999). De sekundärdata vi använts oss av har kommit från olika typer av källor. Vi har dels studerat böcker och artiklar som specifikt behandlar vårt ämne och dels material som mer generellt beskriver vårt intresseområde. Flera av artiklarna har hämtats från databaserna Elin och Affärsdata som är tillgängliga via Högskolan Kristianstads bibliotek. En del artiklar har hittats i tidningen Balans. Vi har även använt oss av en rapport som Bengt Larsson (2004) skrivit för Brottsförebyggande rådet angående revisorernas anmälningsskyldighet. Många av artiklarna i Balans refererar även till denna rapport. Från denna har mycket bakgrundsinformation inhämtats till ämnet.

2.3.2 Primärdata

Primärdata är information som samlas in enbart för studiens syfte (Lundahl & Skärvad, 1999). Uppsatsen är indelad i en förstudie och en huvudstudie. Fördelen med detta är att vi får större bredd och djup inom ämnet. Förstudien syftade till att få en inblick i ämnet och erhålla bakgrundsfakta (Saunders, Lewis & Thornhill, 2003). Huvudstudien är av mer undersökande karaktär eftersom målet var att undersöka revisorernas åsikter om lagen.

I förstudien telefonintervjuades en auktoriserad revisor och en chefsåklagare på Ekobrottsmyndigheten i Stockholm. Syftet var att få en bild av både myndigheternas och revisorernas perspektiv på anmälningsskyldigheten. Dessa intervjuer finns bifogade i

bilaga 5. Övriga primärdata har samlats in via en webbenkät som egenproducerats (se bilaga 4).

Graden av standardisering och strukturering är viktiga begrepp att belysa när data ska samlas in. Med standardisering menas till vilken grad frågorna är standardiserat utformade och hur de har ordningsbestämts. Strukturering innebär huruvida det finns fasta svarsalternativ eller inte (Patel & Davidson, 2003). Enkäten som låg till grund för huvudstudien hade således en hög grad av standardisering genom att frågorna var bestämda i förväg och alla revisorer fick samma frågor. Den hade också en hög grad av strukturering eftersom vi nästan uteslutande hade fasta svarsalternativ.

2.4 Kapitelsammanfattning

I detta kapitel har de olika metoderna som undersökningen grundat sig på beskrivits. Uppsatsen har den positivistiska synen som grund och undersökningen genomsyras av en objektiv anblick. För att relatera empiri och teori har en blandning av induktion och deduktion använts, dvs. abduktion. Slutligen presenterades de metoder som använts för insamlingen av sekundär- och primärdata.

3. Teoretisk referensram

I detta kapitel kommer läsaren att få en bakgrund till vår uppsats. Till en början redogörs för lagens syfte och resultaten av tidigare undersökningar. Därefter presenteras våra teorier och dess tillämpning i anmälningsskyldigheten. Slutligen presenteras ett mätverktyg för lagens effektivitet, AGUFE.

3.1 Tidigare forskning

Anmälningsskyldigheten lagstodgades i Sverige 1999 och sedan dess har lagen varit flitigt omdebatterad. Lagen har blivit föremål för många avhandlingar och rapporter. Det har även publicerats ett antal artiklar i facktidskrifter som t.ex. Balans. I detta kapitel kommer vi att ta upp den forskning och de artiklar som vi anser vara relevanta inom området för vår uppsats. Eftersom vårt uppsatsämne är relativt ungt finns ingen litteratur i bokform att tillgå som beskriver lagens konsekvenser. Däremot finns inga svårigheter att hitta studentuppsatser och avhandlingar som berör anmälningsskyldigheten. Många av dessa studentuppsatserna behandlar ungefär samma problemområde som vår uppsats. Vi har därför valt ut ett fåtal uppsatser som vi anser mest relevanta för vårt syfte. Utöver dessa uppsatser, är rapporter från Brottsförebyggande rådet samt Ekobrottsmyndigheten viktiga kunskapskällor. Den viktigaste rapporten, för vår uppsats, är utgiven av Brottsförebyggande rådet. Dess huvuddel grundar på Bengt Larssons, fil. Dr. vid sociologiska institutionen i Göteborg, undersökning om lagens konsekvenser. Denna rapport publicerar inte bara resultaten av ny forskning utan sammanfattar också de mest relevanta studentuppsatserna som rör anmälningsskyldigheten. Vi anser, på grund av ovanstående, att denna rapport är den mest relevanta och ger mest tillförlitlig information om vårt uppsatsämne. Därför är en stor del av referensramen grundad på denna rapport, vilket också våra källhänvisningar i texten visar på.

3.1.1 Lagens historia och syfte

Revisorn har sedan länge ansetts vara lämplig för att upptäcka ekonomisk brottslighet i aktiebolag både i Sverige och i utlandet (Larsson, 2004). Detta har resulterat i att anmälningsskyldigheten blivit ett flitigt diskussionsämne i politiska sammanhang. Fram tills 1999 dominerade dock uppfattningen att brottskontrollerande uppgifter gav upphov till orimliga förväntningar på vad revisorn skulle göra, det s.k. "förväntningsgapet" (Larsson, 2004). Detta förändrades dock när Aktiebolagskommittén lade fram förslaget SOU 1995:44. Detta förslag innehöll bl.a. en lagstadgad skyldighet för revisorn att anmäla viss brottslighet. Syftet med lagen är att förhindra ekonomisk brottslighet. Kommittén fastslog att konsekvenserna av den ekonomiska brottsligheten är allvarliga i dagens samhälle. Företag som fuskar skaffar sig konkurrensfördelar genom att bl.a. minska sina kostnader gentemot sina konkurrenter. Det tar t.ex. form i underlåtenhet att betala in skatter och avgifter, vilket resulterar i illojal konkurrens på marknaden. Ärliga och skötsamma näringsidkare

drabbas av den illojala konkurrensen och den bidrar till konkurser och i förlängningen mänskligt lidande.

Aktiebolagskommittén såg lagförslaget som ett krafttag mot ekonomisk brottslighet. Nämnden var dock inte enig utan en minoritet i kommittén lade in en reservation mot förslaget. I korthet ansåg denna minoritet att lagregeln var ett sätt för staten att lämna över sin uppgift att bekämpa ekonomisk brottslighet till revisorerna. Priset för detta kan få negativa effekter vad det gäller tystnadsplikten, vilket kan vara ett dyrt pris att betala. Dessutom ansåg minoriteten att idén bakom förslaget hade inkommit sent i Aktiebolagskommitténs arbete. Detta bidrog till att alternativ till lagregeln inte diskuterades i tillräcklig omfattning. Det gjordes inte heller en konsekvensanalys som skulle försöka utvärdera resultatet av ett eventuellt införande av lagförslaget (SOU, 1995:44). Minoritetsgruppens åsikter backades upp av sakkunniga som gjorde yttranden till lagförslaget. Även externa intressenter fick möjlighet att yttra sig om lagförslaget. Revisorskåren representerades av branschorganisationerna FAR och SRS och de framförde kritik mot lagförslaget. Staten, representerat av riksåklagaren och finansinspektionen, förespråkade däremot lagförslaget (Harbäck & Nilsson, 2004).

3.1.2 Varför har staten valt revisorn?

Samhällets kontrollsystem är begränsat och lagstiftarens medel för att komma åt ekonomisk brottslighet är få. För att förhindra och förebygga ekonomisk brottslighet i större utsträckning blev lösningen att anlita en tredje person, revisorn. Denne har tillgång till informationen, är redan på plats och har andra mål än företaget som revideras. Företagets ekonomiska mål är vinst och lönsamhet medan revisorn strävar efter att visa en rättvis bild av företagets ekonomiska ställning. Lagen om anmälningsskyldigheten har mynnat ut i att revisorn fått ytterligare en arbetsuppgift. Enligt Bengt Larssons undersökning anser nästan 90 % av de tillfrågade revisorerna att dessa arbetsuppgifter ligger utanför revisorernas tidigare uppdragsram (Larsson, 2004).

3.1.3 Revisorns och konkursförvaltarens anmälningsskyldighet

Konkursförvaltare har en anmälningsskyldighet som liknar revisorernas efter lagens införande. En väsentlig likhet mellan revisorer och konkursförvaltare är att anmälningsskyldigheten ligger utanför deras huvuduppgift. Dock är anmälningarna väldigt få från revisorer i jämförelse med konkursförvaltare. Den stora skillnaden är vilken betydelse anmälningsskyldigheten har på klientrelationen. I konkursförvaltarens situation är avslutas relationen efter utfört uppdrag medan den i revisorns fall är långvarig. Dessutom är relationen grundad på ett förtroende mellan klienten och revisorn (Larsson, 2004). Detta resulterar sannolikt att det är lättare för en konkursförvaltare att anmäla brott än för en revisor. Vidare är revisorn anlitad av företaget i fråga och får dessutom arvode av densamma för nedlagt arbete. Konkursförvaltaren får uppdrag av tingsrätten och riskerar därför inte att förlora framtida uppdrag genom att anmäla brott. Konkursförvaltare ställs också inför mer uppenbara brott medan en revisor ser brotten i ett tidigare skede (Larsson, 2004). Eftersom revisorns relation till klienten är långvarig finns incitament för revisorn att vara mån om att bibehålla kvalitén på den. Enligt Bengt Larsson är det rimligt att anta att revisorer ser mellan fingrarna med brott i början på uppdraget. Detta för att sedan

uppfostra företaget till att sedermera bli ett mer laglydigt sådant (Larsson, 2004). Då finns möjlighet att förtroendet stärks mellan revisorn och klienten eftersom klienten inte smutskastas av en utredning samtidigt som framtida ekonomiska brott förebyggs. Därmed uppnås i viss mån samma effekt som en anmälan, dvs. att brott förhindras. Samtidigt är det en "vinn-vinn" situation för båda parter. Att avhjälpa brott innan de leder till åtal, kan bidra till det låga antalet anmälningar från revisorer i jämförelse med antalet anmälningar från konkursförvaltare.

3.1.4 Vilka riskerar att anmälas?

Anmälningsskyldigheten tar sikte på att minska och förebygga den ekonomiska brottsligheten. Vad är det som kännetecknar gärningsmän som genomför ekonomiska brott i jämförelse med traditionella gärningsmän i vårt samhälle? En skillnad är att dessa gärningsmän är resursstarka. Deras motiv är starka och dessutom är brotten ofta välplanerade och genomförda av mer än en person (Larsson, 2004). Förutom dessa skillnader kan också offren vara ovetande om vad som har inträffat. Detta kan t.ex. vara ett resultat av att skadeverkningarna är spridda på många offer (Magnusson & Sigbladh, 2001). Ett av rekvisiten för ekonomisk brottslighet är att organisationen är laglig i sig, och därmed döljs de ekonomiska brotten av organisationens normalitet samt att gärningsmannen besitter en naturlig legitimitet. Bengt Larsson menar att slutsatsen detta ger oss är att de ekonomiska brotten genomförs av rätt person, på rätt plats och i rätt sammanhang, vilket resulterar i att mycket få brott upptäcks (Larsson, 2004).

Fisse & Braitwaite (1988) har identifierat tre olika grupper som kan begå ekonomiska brott.

Grupper av gärningsmän:

- Starka aktörer
- Sårbara aktörer
- Mjuka aktörer

Den starka gruppen kan enligt Fisse & Braitwaite (1988) inte avskräckas med straffets konsekvenser, dvs. t.ex. böter eller fängelsestraff. Larsson anser att det är ett rimligt att anta att den starka gruppen inte berörs i någon större utsträckning av lagen om anmälningsskyldighet. Deras mål är att komma undan med brottet och lämnar då sannolikt inga uppenbara spår för revisorn att upptäcka (Larsson, 2004).

Alltså återstår grupperna "sårbara" och "mjuka" aktörer som målgrupper för lagen. De "sårbara" aktörerna kännetecknas av att de avskräcks av stränga straff och de "mjuka" av att de avskräcks genom den skam de känner för brotten de begått (Larsson, 2004). Med andra ord är de som blir målgrupp för anmälningsskyldigheten sannolikt de som har ärliga intentioner i grunden men som av olika anledningar glidit av de rättfärdigas stig. De flesta företagen i Sverige är s.k. ägarledda, vilka ofta kännetecknas av att styrelsen och ledningen utgörs av ett fåtal personer (Korsell & Engerstedt, 2004). Ett rimligt antagande är att just de sårbara och mjuka aktörerna representeras till stor del av ägarledda fåmansföretag.

3.1.5 Vad tycker revisorerna om anmälningsskyldigheten?

I Bengt Larssons rapport redovisas resultaten av en stor undersökning om anmälningsskyldigheten. I den har ca. 700 revisorer besvarat frågor som bl.a. rörde revisorns attityd till införandet om lagen. Nedan redovisas resultaten från undersökningen som är den mest omfattande och, i vår mening, den mest tillförlitliga inom området i dagsläget.

Vid lagens införande 1999, var nästan hälften av de tillfrågade revisorerna starkt kritiska till anmälningsskyldigheten. Denna siffra har minskat med åren och andelen starkt negativa till anmälningsplikten var år 2003 34 %. Revisorerna anser att den brottsförebyggande effekten överlag är liten. En av de bidragande anledningarna är att klienterna inte är medvetna om lagstiftningen. En annan viktig orsak är att revisorerna känner att de har seriösa klienter och därför ej berörs av lagen. De klienter som medvetet är oseriösa finner sätt att undgå kontrollen i alla fall och berörs därför inte av lagen. Dock anser en del revisorer att lagen har en viss betydelse som påtryckningsmedel. Av de tillfrågade revisorerna ansåg knappt en tredjedel att anmälningsskyldigheten har en viktig del i brottsbekämpningen, 16 % god förebyggande effekt och en tredjedel att den är verkningslös i praktiken (Larsson, 2004).

På frågan om revisorn har tillräcklig straffrättslig kompetens för att bedöma om brott har begåtts instämde 24 %. Huvuddelen av den kategori som svarade att de inte besatt tillräcklig kompetens vidhöll att kunskapsbristen inte är ett problem. De är medvetna om var kunskapen finns att inhämta och att det därför inte existerar en faktisk kunskapsbrist (Larsson, 2004).

Larssons undersökning visar också att vissa generella slutsatser kan dras om revisorns inställning till anmälningsskyldigheten. Attityden påverkas av antalet klienter, arbetsgivare och geografiskt arbetsområde. Revisorerna med stor erfarenhet och ett arbetsområde i större städer har generellt en mer negativ inställning. Ett stort antal klienter är också en variabel som påverkar attityden i negativ riktning (Larsson, 2004).

De bakomliggande anledningarna till revisorernas generella negativitet är inte enbart baserade på faktiska erfarenheter. Många av de negativa argumenten grundas på en tro om en framtida försämrad relation till klienterna. Idag är relativt få klienter medvetna om anmälningsskyldigheten men när kunskapen ökar tror revisorerna att klienternas förtroende kommer minska. Det kan därmed resultera i ett förminskat informationsflöde till revisorn (Larsson, 2004). Eftersom förtroendet mellan revisorn och klienten är en viktig hörnsten, är revisorn sannolikt mån om att behålla den goda relationen. Dessutom ska anmälningsskyldigheten vägas mot tystnadsplikten och en majoritet av de tillfrågade revisorerna anser att tystnadsplikten väger tyngre. Ett konkret tecken på detta är att revisorn använder anmälningsskyldigheten först vid en mycket hög misstankegrad då de är nästintill säkra på att brott har begåtts. Här finns en tydlig skillnad mellan lagstiftarens och revisorns uppfattning om vilken misstankegrad som ska ligga som grund för en anmälan. Lagstiftaren anser att misstankegraden ”kan misstänkas” ska vara tillräcklig grund för en anmälan. Däremot anser 80 % av revisorerna att de vill vara säkra till minst 75 % innan de anmäler (Larsson, 2004).

3.1.6 Vilka incitament finns det för revisorerna att följa lagen?

I Bengt Larssons undersökning har endast 6 % av de tillfrågade revisorerna lämnat in en anmälan om brott till åklagaren. Det är marginellt i jämförelse med skatte- och konkursförvaltare (Larsson, 2004). Vad riskerar en revisor som underlåter att anmäla brott enligt lagen om anmälningsskyldighet? Revisorsnämnden är den organisation som har till uppgift att kontrollera Sveriges revisorer. Nämnden kontrollerar även de sanktioner som kan bli aktuella. Revisorn kan bli prickad av Revisorsnämnden och de disciplinära åtgärder som kan bli aktuella är erinran, varning, upphävande av auktorisation samt straffavgift (FAR, 2004). Utredningen i sig uppfattas i de flesta fall som ett straff i sig av den drabbade i denna yrkesgrupp. Många byråer är måna om att deras personal inte syns i denna typ av utredningar. Om en byrå ofta syns i fel sammanhang tenderar de att få ögonen på sig i större utsträckning än en hederlig byrå. En konkret följd av detta kan bli att revisionsbyråerna väljer klienter med större omsorg framöver (Larsson, 2004).

Av Sveriges revisorer blir varje år ca. 2 % föremål för någon av de disciplinära åtgärderna som står till Revisorsnämndens förfogande (Larsson, 2004). Revisorsnämnden tycker denna siffra är för låg och välkomnar därför fler anmälningar mot revisorer. Där kommer lagen om anmälningsskyldigheten in i bilden. Myndigheternas taktik är att anmäla revisorer som inte anmäler brott upptäckta i samband med revisionen (Larsson, 2004). I en artikel i tidskriften Balans (Wennberg, 2003) intervjuas Kent Björkdahl, Lars-Åke Larsson och Michael Hoffstedt på Skatteverket i Göteborg. De intygar att många orena revisionsberättelser med allvarliga brister samt redogörelser från revisorer, som med automatik hamnar hos Skatteverket, leder vidare till förundersökning. Många revisionsberättelser lämnar också tydliga spår om att anmälningar borde ha gjorts av revisorn i fråga (Wennberg, 2003). Slutsatsen av ovanstående resonemang är att lagstiftaren har ett potentiellt ”vapen” i form av de disciplinära åtgärder som Revisorsnämnden har till förfogande. Ammunitionen utgörs av de anmälningar som borde ha gjorts av revisorer och som i efterhand kan spåras av de svenska myndigheterna. Enligt Larsson är de svenska myndigheterna villiga att använda sig av detta påtryckningsmedel. Den intressanta frågan är i vilken utsträckning de väljer att göra detta.

3.1.7 Interna rutiner

En intressant följd av lagens införande är att interna rutiner för att behandla fall som rör anmälningsskyldigheten har skapats på många byråer. 44 % av revisorerna säger sig vara medvetna om att interna rutiner på revisionsfirman förekommer. Dessutom har två tredjedelar av revisorerna kunskap om vilken intern och extern expertis som ska rådfrågas. Detta gäller i synnerhet byråerna som benämns som ”the big four” och revisorer med över 100 klienter. Vidare svarar 12 % av de tillfrågade revisorerna att de har förändrat planeringen och utförandet av sina revisioner (Larsson, 2004).

3.1.8 Faktiska resultat av lagens införande

Enligt Larssons undersökning har andelen starkt negativa revisorer minskat från knappt 50 % vid lagens införande till drygt en tredjedel år 2003. Hur kommer det sig att kritiken mildrats? Larsson misstänker att detta beror på att lagen haft mindre konsekvenser för klientrelationen än tidigare befarat. Endast 5 % av de tillfrågade revisorerna tyckte att informationsflödet från klienten hade minskat. 2 % av de tillfrågade revisorerna vittnade om att misstroendet för revisorn hade ökat sedan lagens införande. Dock uttrycktes farhågor om att den skulle försämrats på sikt då fler blir medvetna om anmälningsskyldigheten. Vidare trodde 15 % av de tillfrågade revisorerna att en gjord anmälan kunde skada förtroendet från byråns övriga klienter. En lika stor andel trodde att det samma gällde för skada av byråns renommé. (Larsson, 2004)

3.1.8.1 Få anmälningar

Antalet anmälningar från revisorer är väldigt få jämfört med antalet som inkommer från Skatteverket och konkursförvaltarna (Larsson, 2004). Ekobrottsmyndigheten började 2003 att systematiskt föra statistik över anmälningar som inkommer från revisorer. Denna statistik är emellertid inte heltäckande eftersom vissa delar av Sverige står utanför Ekobrottsmyndighetens jurisdiktion. Kent Madstedt, chefsåklagare på Ekobrottsmyndigheten i Stockholm, uppskattar dock att huvuddelen av alla anmälningar från revisorer slutligen hamnar hos Ekobrottsmyndigheten. Enligt statistik från Ekobrottsmyndigheten inkom under år 2003 sammanlagt 45 anmälningar. Under år 2004 ser denna siffra ut att minst fördubblas då antalet anmälningar från januari till oktober var 88 st. Enligt PRV:s årsredovisning (2003) fanns 297 751 levande aktiebolag vid årets utgång. I relation till antalet aktiebolag förefaller antalet anmälningar vara väldigt få eftersom vi vet att det finns en betydande ekonomisk brottslighet i Sverige. Något som också tyder på det låga antalet anmälningar är att Skatteverket granskar orena revisionsberättelser med grava brister. Kent Björkdahl, Skatteverket i Göteborg, uttalar sig i en artikel i tidskriften Balans att många av dessa fall leder vidare till förundersökning på Skatteverkets initiativ (Wennberg, 2003). En stor del av dessa fall borde sannolikt uppfylla rekvisiten för en brottsanmälan. Revisorn har uppenbarligen noterat allvarliga brister i granskningen och därför borde revisorn också fullfölja en anmälan.

3.1.8.2 Oegentligheter som avhjälpas

I de flesta fall har revisorn en fungerande klientrelation och har därmed också god kunskap om vad som händer i företaget. Skulle oegentligheter förekomma i sådana klientförhållanden finns goda möjligheter att dessa upptäcks av revisorn enligt Lars-Åke Larsson, chef för Skattebrottsenheten i Göteborg. Vidare anser Larsson att revisorn har stora möjligheter att, genom sin kunskap och kompetens, kunna påverka saker och ting i ett tidigt skede. Enligt lagen har revisorn då två veckor till sitt förfogande för att avhjälpa oegentligheten innan det ska gå vidare till anmälan (Wennberg, 2003).

3.2 Agent och principalteorin

Agent och principalteorin grundar sig på att en ägare, principalen, anställer en person, agenten, för att utföra något åt denne. I vårt fall är det revisorn som är agent och företaget som är principal. Det är bolagsstämman, dvs. ägarna i de större företagen som utser revisorn eller revisionsbyrån (Moberg, 2003). Bolagsformen bestämmer om företaget behöver anlita revisor eller ej. Är företaget i fråga ett aktiebolag är de dock tvingade enligt lag. I agent och principalteorin samarbetar man genom kontrakt och kan på så sätt minimera kostnaderna. Med kontrakt avses den överenskommelse som finns (inte nödvändigtvis i skriftlig form) mellan principal och agent.

Ett centralt problem för principalen är att få agenten att arbeta åt deras håll. Ett sätt kan vara att koppla lönen till ett resultat och på så sätt uppnå önskat beteende. Genom lagstiftning försöker lagstiftaren få bort problemet med att företagaren styr revisorn för mycket. Revisorn ska enligt lag vara oberoende och det blir således en viktig hörnsten i revisorsyrket (Moberg, 2003). Revisorn måste därför inte bara jobba åt sin klient utan även mot staten. Sköter de inte sitt jobb kan de prickas av Revisorsnämnden genom att t.ex. tilldelas en erinran eller varning. De kan även förlora sin auktorisation och tilldelas straffavgift (FAR, 2004).

Ett väsentligt begrepp inom agent och principalteorin är asymmetrisk information. Det handlar om att agenten har ett informationsövertag gentemot principalen. Det kan handla om allt möjligt, från obetydliga upplysningar till information som kan få stora konsekvenser. Är agenten självisk kan denne utnyttja detta för att smita undan ansvar och rädda sitt eget jobb. Ofta kan detta vara svårt att bevisa då sambandet mellan ansträngningen och resultatet inte alltid är korrelerat.

Det behöver dock inte bara vara agenten som har mer information än principalen. Det kan även vara tvärtom. Som exempel kan ses då revisorn inte har tillgång till all information om en klient. Det är inte alltid så att ett företag lämnar fullständiga upplysningar. Om så sker, skulle det vara omöjligt och oerhört tidskrävande att sätta sig in i allt material. Revisorn måste i början av sitt arbete bestämma vilka väsentliga poster som ska granskas (FAR, 2004). På grund av detta har företaget ett informationsövertag gentemot revisorn i många fall.

Revisorerna intar en position mellan redovisningsskyldiga företag och samhället. Lee (1993) menar att ett agent och principal förhållande inte endast råder mellan företagsledning och investerare (Lee, 1993 återgivet av Öhman, 2004). Detta förhållande finns även mellan revisorn och samhället. Det föreligger även ett problem i revisorns relation till samhället. Då revisorn erhåller ersättning från företaget kan revisorn betraktas som en agent till företaget. Företagets och samhällets intressen sammanfaller sällan och revisorerna måste då välja vem av principalerna de ska tillfredsställa.

3.2.1 Kritik mot agent och principalteorin

När man talar om kritik mot agent och principalteorin talar man oftast om den asymmetriska informationen. Den handlar, som vi behandlat tidigare, om att agenten har ett informationsövertag gentemot principalen. Detta informationsövertag kan vara väldigt svårt att bevisa.

3.2.2 Agentteorin kopplat till anmälningsskyldigheten

Då revisorn finner att ekonomiska brott föreligger uppkommer en valsituation. För att motverka ekonomisk brottslighet kan samhället önska att en anmälan skulle ske. Företaget som anmäls är i många fall inte av samma uppfattning. Revisorn sitter då i en obekväm sits då han blir tvungen att göra någon principal besviken. Anmälningsskyldigheten är därför ett bra och tydligt exempel på att agenten inte kan främja två principaler. Grundsynen borde kanske vara att samhället, där företagets intressenter ingår, skulle väga tyngst av de två principalerna. Detta eftersom en av revisorns huvuduppgifter är att kvalitetssäkra den ekonomiska informationen som företaget sammanställer (Moberg, 2003). Förser företaget revisorn med information som tyder på brottslighet föreligger torde det vara självklart för revisorn att anmäla. Sett till det låga antalet anmälningar från revisorerna är det dock rimligt att anta att så ej är fallet.

En viktig aspekt att beakta är att revisorer är näringsidkare vilket i sin tur gör att de också styrs av ekonomiska drivkrafter. Samhället anlitar revisorn till att övervaka och granska företagsledningen. Det är dock företaget som betalar revisorn för utfört uppdrag och de har även makten att avsätta revisorn. Detta resulterar i att det föreligger en risk att revisorn allierar sig med företaget och på detta sätt överger uppdraget att skydda de utomstående intressenterna. Revisorernas ekonomiska drivkraft väger då tyngre än samhällets intressen vilket i sin tur gör att revisorerna kan favorisera klientföretaget framför samhället.

3.3 Motivationsteorin

Motivationsteori handlar i korthet om att förstå och därefter kunna påverka beteenden i organisationer. Litteraturen är främst framtagen av forskare inom området organisationsteori men även personer som är verksamma inom området. Det har inte utvecklats någon generell motivationsteori utan det finns många olika inriktningar (Porter, Steers & Bigley, 1996).

Motivationsteorin kan delas in i två grupper, teorier som har sin bas i psykologin och teorier baserade inom managementområdet. Vi kommer att inrikta oss mot de psykologibaserade teorierna. Dessa kan vidare delas in i behovsteorier, förstärkningsteorier samt kognitiva teorier (Johansson, 1998).

- Behovsteorierna fokuserar på inre behov och hur dessa prioriteras av individen. Maslows behovshierarki är förmodligen den mest kända behovsteorin.

- Förstärkningsteorierna lägger tonvikt på olika variabler i miljön och yttre motivation av individen. Belöning och bestraffning är nyckelord i denna teori.
- Kognitivt baserade teorier menar att mänskligt beteende till största delen beror på förväntningar individer har på framtida händelser.

Johansson (1998) återger Vroom (1964) som presenterade den första teorin som beskriver och förklarar arbetsmotivation. Enligt Vrooms teori jämför de anställda arbetsbeteenden mot varandra och väljer det arbetssätt som leder till störst belöning. Det har gjorts ett antal omarbetningar och kompletteringar till Vrooms modell. Nadler och Lawlers motivationsmodell (1983) som återges av Johansson (1998) kan ses som en av de viktigare. De menar att förväntningsteorin är den mest användbara för att förstå motivation i olika organisationer.

Nadler och Lawlers teori baseras på följande antagande om individens beteende i organisationer:

- Beteende bestäms av en kombination av krafter hos individen och i omgivningen. Individens tidigare erfarenheter är en starkt bidragande faktor till beteendet.
- Människor fattar beslut om sitt eget beteende i organisationen, dvs. det observerbara beteendet är ett resultat av medvetna beslut.
- Olika människor har olika typer av behov, önskningar och mål. Individer har olika önskningar om utfall eller belöningar.
- Människor fattar beslut bland alternativa handlingsplaner som baseras på deras förväntningar på i vilken grad ett givet beteende ska leda till ett önskat utfall.

Ovanstående antagande ligger till grund för teorins tre huvudkoncept:

- Förväntningarna är ett samband mellan prestation och utfall.
- Varje utfall har ett förväntat värde hos varje individ.
- Förväntningar om samband mellan ansträngningar och prestation.

Sammanställs dessa tre koncept kan motivationen i allmänhet sägas vara som störst då individen tror att ett visst beteende ska leda till ett visst utfall. Utfallet har vidare ett positivt värde samt att individen kan prestera på den önskade presentationsnivån.

3.3.1 Kritik mot motivationsteorin

Det finns mycket som kan ifrågasättas beträffande teorierna. Den mest relevanta kritiken är att allt mänskligt beteende inte är baserat på motivation och att människan inte är så rationell som teorin förutsätter. Viss kritik har även framförts då teorin har ansetts vara svår att tillämpa då det gäller att motivera människor (Johansson, 1998).

3.3.2 Motivationsteorin kopplat till anmälningsskyldigheten

Förstudien visade på att revisorer gör väldigt få anmälningar. Kent Madstedt, chefsåklagare på Ekobrottsmyndigheten, ansåg dock att ett ökat intresse från revisorernas sida förelåg. Detta visade sig bl.a. genom att fler förfrågningar från revisorer rörande anmälningsskyldigheten inkom. Revisorerna har fått en avväggningsroll där denne blir tvingad till att värdera och dra slutsatser om en anmälan ska upprättas. I denna valsituation menar vi att motivationsteorin kan vara relevant för att förklara vad som styr revisorns beteende i denna situation.

Vi har kommit fram till ett antal faktorer som påverkar revisorn i valsituationer. Tabell 3.1 reder ut om faktorerna verkligen påverkar valet eller om vissa väger tyngre än andra och då har ”förtur”.

Tabell 3.1 Motivationsfaktorer

Positiva motivationsfaktorer	Negativa motivationsfaktorer
Tillfredställelse för enskild revisor	Förlorar kund
Gott rykte	Extra kostnader
Behåller klient	Disciplinära åtgärder
Inga extra kostnader	

Först måste några aspekter utstakas som berör revisorn. Den enskilde revisorn arbetar i de flesta fall för en revisionsbyrå där syftet är att gå med vinst samt att öka lönsamheten. Detta gör att när en valsituation uppstår, angående en eventuell anmälan, måste revisorn tillvarata revisionsbyråns intresse. För att öka sin lönsamhet måste revisionsbyrån behålla och utöka sin kundstock. de Ruyter & Wetzels (1999) genomförde en underökning för att se vad som motiverade klientföretaget att behålla sin revisionsbyrå. Undersökningen visar att revisorer ser sig själva som försäljare av tjänster och intar en roll där de ska vårda sina klienter. Med detta resonemang menas att revisorn hellre handlar i revisionsbyråns intresse och strävar efter att behålla klienten än att erhålla personlig tillfredställelse genom att motverka brottslighet.

Om revisorn beslutar sig för att inte anmäla sin klient behåller de inte bara uppdraget och sin kund, utan det medför inte heller några extra kostnader. Det är tidskrävande att anmäla sin klient både med tanke på förfarandet och i eventuell uppföljning vid t.ex. rättegångar. Förutom kostnads- och tidsaspekten behöver en revisor väga in de disciplinära åtgärderna som Revisorsnämnden har till sitt förfogande. Vidare kan det diskuteras om Revisorsnämndens granskning av revisorer och revisionsbyråer är av god kvalitet? Riksåklagaren, Finansinspektionen och FAR anser att antalet disciplinåtgärder utfärdade av Revisorsnämnden är för få (Harbäck & Nilsson, 2004). Som kritik anger de att Revisorsnämnden bör bli mer aktiva i sitt granskningsarbete och då bland annat besöka revisionsbyråer oftare. Syftet med detta är att kunna genomskåda de ohederliga revisorerna som finns. Med dessa påståenden vill vi belysa att risken för att bli föremål för de disciplinära åtgärderna är minimal. Vad som dock bör påpekas är att individer har olika grader av riskbenägenhet, vilket gör det svårt att dra några kvalificerade slutsatser om sanktionsriskens påverkan av revisorskåren.

Teorin tillämpat på revisorn

Nadler och Lawlers modell innehåller fyra faktorer som påverkar individens motivation. Dessa faktorer har vi tillämpat på revisorns valsituation. Med *ansträngning* menar vi det arbete som revisorn lägger ner på granskning och rådgivning. Begreppet *förmåga* har vi förankrat på revisorns straffrättsliga kompetens, erfarenhet, praxis och tillgänglig information. Genom dessa två faktorer kan revisorn genom sin *prestation* identifiera ett brott. Har väl revisorn identifierat ett brott börjar revisorn utvärdera möjliga *utfall* av att anmäla eller ej. Eftersom vi analyserar valsituationen hos revisorer antar vi att de genom ansträngning och förmåga identifierat ett brott och börjat utvärdera möjliga utfall.

Utfall när revisorn väljer att anmäla

Om revisorn känner sig motiverad till att anmäla det reviderande företaget för ekobrott blir utgången att revisorn enligt lag måste avsäga sig uppdraget. En anmälan innebär kostnader för revisorn i form av nedlagd tid. Denna tid kan exempelvis vara kontakt med brottsutredare, upprättande av anmälan och medverkan vid eventuell rättegång (SRS, 2004). Utfallet kan även leda till att ett visst välbefinnande upplevs hos revisorerna då de gjort en insats och begränsat skadorna av den ekonomiska brottsligheten. Det finns olika uppfattning huruvida revisorns rykte förändras efter de anmält ekonomisk brottslighet. Finansinspektionen är av den uppfattningen att revisorer som anmäler kan få ett gott rykte då de tar känsliga beslut. FAR tror däremot inte att ryktet ändras nämnvärt (Harbäck & Nilsson, 2004).

Utfall när revisorn väljer att inte anmäla

När revisorn väljer att inte anmäla blir utfallet att de får behålla sina klienter samt att denne inte drabbas av några extra kostnader. Dessutom riskerar inte klientrelationen att försämrats. Vad revisorn istället kan drabbas av är risken att bli upptäckt av Revisorsnämnden för sin underlåtenhet att anmäla. Om de inte anmäler, när de borde, kan det leda till disciplinära åtgärder från Revisorsnämnden.

3.4 Mätverktyg på lagens effektivitet

För att kunna bedöma om lagen uppnått sitt syfte behövs ett verktyg som definierar hur lagens effektivitet bör mätas. För detta syfte har vi tagit fram en modell som vi kallar AGUFE. Syftet med lagen om anmälningsskyldighet är att förebygga ekonomisk brottslighet. Denna uppfattning har Kent Madstedt, chefsåklagare i Stockholm, klargjort i en telefonintervju i vår förstudie, samt Kent Björkdahl, Skatteverket i Göteborg, i en tidningsartikel i Balans (Wennberg, 2003). Dock verkar det faktiska antalet anmälningar vara den vanligaste variabeln för att mäta lagens effektivitet. Den uppfattningen backas upp vid en artikelsökning inom området för anmälningsskyldigheten. Flertalet artiklar och avhandlingar belyser och fokuserar på det låga antalet anmälningar och behandlar vidare orsakerna till detta. Få artiklar eller avhandlingar har en vidare utgångspunkt som tar hänsyn till lagens syfte i stort. Även Harbäck & Nilsson (2004) har landat i samma slutsats. De skriver följande i sin slutdiskussion:

Efter våra intervjuer, vilka även gjordes med personer som tar revisorns perspektiv, förstod vi att antalet anmälningar kanske inte är det fullständiga måttet på anmälningsskyldighetens effektivitet. Detta eftersom företaget efter påpekande från revisorn har möjlighet att rätta felaktigheter och undanröja effekterna av brottet. (Harbäck & Nilsson, 2004)

AGUFE ställer upp vår tolkning av hur lagens effektivitet borde mätas och tar hänsyn till lagens syfte i sin helhet. Den naturliga frågan blir då hur dess effektivitet egentligen borde mätas? Under vår uppsatsprocess har vi reflekterat över denna fråga och dessa tankar har resulterat i en modell. Denna modell visar konkret vad vi anser borde beaktas vid en eventuell effektivitetsbedömning av lagen. Modellen är indelad i två huvuddelar, antal anmälningar och förebyggande effekt. Den förebyggande effekten inkluderar även avhjälpan av oegentligheter. Vår åsikt är att dessa två huvuddelar tillsammans visar lagens effektivitet. Vidare anser vi att olika åtgärder bör vidtas för respektive del för att höja dess effektivitet. Med andra ord menar vi att en del åtgärder är lämpliga för att öka det konkreta antalet anmälningar medan andra åtgärder vore lämpliga för att öka förhindrandet av ekonomisk brottslighet. Vår undersökning berör inte dessa förslag till åtgärder, varför vi ser dessa snarare som diskussionsunderlag. Detta diskussionsunderlag redovisas senare i detta kapitel.

3.4.1 AGUFE

Vi anser att lagens effektivitet borde mätas enligt nedanstående modell som vi kallar AGUFE:

Lagens effektivitet = A (G, U) + FE

A = Antal anmälningar

G = Gjorda anmälningar

U = Uteblivna anmälningar

FE = Förebyggande effekt (avhjälpan av brott innan anmälan behöver göras)

AGUFE visar ur vilka aspekter lagen bör betraktas för att kunna mäta dess effektivitet. Hänsyn behöver tas till alla variabler för att en rättvis effektivitetsbedömning ska vara tillförlitlig enligt vår mening. Däremot är det osäkert hur stor betydelse varje variabel har för lagens effektivitet. Eftersom vår empiriska undersökning inte har undersökt variablernas styrka i förhållande till varandra blir denna bedömning subjektiv i förhållande till lagens syfte.

3.4.2 A (G, U)

Den första delen av modellen utgörs av A som står för *antal anmälningar* (A). Antalet anmälningar delas i sin tur upp i *gjorda anmälningar* (G) och *uteblivna anmälningar* (U).

3.4.2.1 Gjorda anmälningar

Det enklaste sättet att mäta lagens effektivitet är att studera statistik över antalet anmälningar. En fördel med att mäta antalet anmälningar är att denna metod är verifierbar och objektiv. Det råder ingen tvekan om att anmälningarna har gjorts och de finns att tillgå för allmänheten tack vare offentlighetsprincipen. Vi anser att gjorda anmälningar kan tjäna som ett enkelt mätverktyg för att mäta lagens effektivitet. Dock är denna variabel långtifrån heltäckande för att utvärdera lagen.

3.4.2.2 Uteblivna anmälningar

Till uteblivna anmälningar räknar vi fall, där revisorn hittat fel eller brister under revisionsarbetet, och sedan avhjälpt felen innan en anmälan blir aktuell. Dessa fel och brister kan t.ex. resultera i en oren revisionsberättelse, eller anmärkningar i revisorns förvaltningsberättelse. Antalet inlämnade revisionsberättelser i Sverige är ca. 300 000. Statistik visar att andelen orena revisionsberättelser är drygt 10 % varje år, vilket renderar i ca. 30 000 orena revisionsberättelser (Laudon & Persson, 2004). Som en del i den ordinarie skattekontrollen, samlar Skatteverket in orena revisionsberättelser och redogörelser från revisorer som avgått under pågående mandatperiod. Enligt Kent Björkdahl blir det ganska många handlingar på ett år och många av dessa orena revisionsberättelser går sedan vidare till förundersökning på Skatteverkets initiativ (Wennberg, 2003). I de fall som Skatteverket tar initiativ till förundersökning kan man ställa sig frågan varför revisorn ej har anmält brottet? Lagstiftarens uppställda krav på misstankegrad är ”kan misstänkas” och den anses vara en mycket låg misstankegrad. Om t.ex. en revisor har skrivit en oren revisionsberättelse som passar in på rekvisiten för exempelvis bokföringsbrott är sannolikheten stor att en anmälan borde ha gjorts enligt lagen om anmälningsskyldighet. Det ska troligtvis finnas tydliga brister i bokföringen innan en revisor tar steget och skriver en oren revisionsberättelse. Det är därmed rimligt att anta att underlaget för den orena revisionsberättelsen matchar misstankegraden ”kan misstänkas”, vilket borde rendera i en anmälan till åklagare.

Enligt Michael Hoffstedt, Skatteverket i Göteborg, lämnas en del revisionsberättelser in med tydlig information om att brott borde ha anmälts av revisorn i fråga. Det kan t.ex. röra sig om grava anmärkningar i revisionsberättelsen som vittnar om svåra brister i bolagen. Skyldigheten att upprätta en kontrollbalansräkning är ett exempel enligt Michael Hoffstedt. Dessa grava anmärkningar borde automatiskt medföra att revisorn gör en anmälan till åklagare (Wennberg, 2003). Det är inte bara orena och revisionsberättelser med grava anmärkningar som borde resultera i fler givna anmälningar. Högsta domstolen, HD, har nyligen slagit fast att ett försenat inlämnande av årsredovisningen, alltid är ett bokföringsbrott enligt Brottsbalken 11:5 § (Engerstedt, 2004). Med andra ord borde en revisor med automatik anmäla klienten om denne exempelvis inte erhållit tillräckliga uppgifter eller delgivit dem orimligt sent. Denna tolkning av HD gör det lätt att fastställa när brottet inträffar och det är enkelt att utreda om rekvisitet för bokföringsbrott har uppfyllts.

Gemensamt för orena revisionsberättelser, sent inlämnade årsredovisningar samt revisionsberättelser med grava anmärkningar är att det i efterhand går att utröna när en anmälan borde ha gjorts av en revisor. I en del fall, vad det gäller orena revisionsberättelser, torde det vara tämligen uppenbart att revisorn borde ha avgett en

s.k. ”given” anmälan. Målet för myndigheterna borde vara att omvandla antalet ”uteblivna” anmälningar till ”givna” anmälningar. Det konkreta påvisbara resultatet blir ett större antal anmälningar från revisorernas sida. En annan trolig och viktig följd blir en snabbare och effektivare rättsprocess, eftersom revisorn har möjlighet att upptäcka oegentligheter i ett mycket tidigare skede. Om fler ”givna” anmälningar görs ökar lagens effekt och därmed dess effektivitet.

3.4.2.3 Varför inte anmäla ”givna fall”?

Varför det finns uteblivna ”givna” anmälningar är en svår fråga att besvara på ett vetenskapligt sätt. I uppsatsen har vi inte närmare gått in för att se vilka anledningar detta beror på. En generalisering av tidigare undersökningar verkar dock tyda på att de vanligaste anledningarna, till det låga antalet anmälningar, är att revisorn ej vill åsidosätta tystnadsplikten, bevara klientrelationen eller ej har tillräcklig straffrättslig kunskap. Enligt Kent Björkdahl, Skatteverket i Göteborg, är det troligt att revisorn redan har en mindre bra kontakt med sin klient i situationer där orena revisionsberättelser är aktuella (Wennberg, 2003). Om detta antagande stämmer, är det rimligt att dra slutsatsen att det inte borde finnas några större hinder för att fler misstänkta brott borde kunna anmälas av revisorer. Enligt vår uppfattning är det troligare att revisorns straffrättsliga kunskap är bristfällig, vilket är det största hindret till att fler ”givna” anmälningar inte görs. Kunskapsbristen kan t.ex. visa sig genom att revisorn inte vet hur anmälningsprocessen fungerar samt har svårt att bedöma vilka situationer en anmälan bör göras. Enkätundersökningen tar upp denna fråga och svaren kommer att redovisas i det empiriska resultatet.

3.4.2.4 Varför ta steget och anmäla ”givna fall”?

Det finns incitament för att revisorn ska göra en anmälan som kan anses som ”given”. I de flesta fall handlar det om relativt små företag som berörs av lagen. De saknar troligen större ekonomisk betydelse för revisionsfirman och relationen är oftast redan mindre bra till klienten (Wennberg, 2003). Utöver dessa faktorer spelar byråns renommé in. Vikten av att bevara firmans anseende, vilket inom revisionsbranschen i det närmaste kan likställas med dess varumärke, ökar troligen i förhållande till firmans storlek. Ett annat incitament för revisorn att anmäla givna brott är de disciplinära åtgärder som står till Revisorsnämndens förfogande. Revisorsnämnden tar, som vi berättat i referensramen, tacksamt emot anmälningar mot revisorer som misskött sina uppdrag. Detta inkluderar också revisorer som underlåtit sig att anmäla oegentligheter (Larsson, 2004). Enligt vår mening finns det incitament som talar för att revisorn skulle ta steget att anmäla brott.

3.4.3 FE

Den avslutande delen (FE) i vår modell AGUFE står för *förebyggande effekt*. Kent Björkdahl, Skatteverket i Göteborg, uttalade sig i en intervju om att avhjälpande och förebyggande av brott säkert förekommer i de fall där revisorn har bra kontakt med sina klienter. Även vår förstudie ger sken av att avhjälpande av brott förekommer. Denna del av AGUFE är svårare att mäta än ”gjorda” och ”uteblivna” anmälningar.

Dessa kan mätas genom att se det faktiska antalet som är gjorda. Däremot rapporteras inte avhjälpande av oegentligheter eller andra förebyggande åtgärder som en revisor bidrar med (Harbäck & Nilsson, 2004). Genom att mäta deras attityd till lagen, dess påverkan och genomslagskraft tror vi att generella slutsatser kan dras om lagens förebyggande effekt.

Problemet i denna fråga är hur de svenska myndigheterna kan påverka revisorskåren att förändra sin attityd till lagen. En revisorskår som är positiv till lagen påverkar förmodligen den förebyggande effekten positivt och gör därmed att lagens effekt ökar. Grundstrategin skulle kunna hämtas från agent och principalteorin och bör innefatta ett belöningsstänkande. I korthet betyder detta att agentens beteende och prestation, i viss mån, kan styras av att de blir belönade och därigenom presterar efter principalens önskemål. Grundproblemet i vårt fall är att ta reda på vad revisorskårens åsikter är och vilka behov som revisorer har. Vilka konkreta åtgärder underlättar det dagliga arbetet för revisorerna? Hur kan samarbetet underlättas mellan myndigheter och revisorer etc? Alla dessa åtgärder behöver vara väl förankrade i revisorskåren för att ha effekt. Kent Björkdahl krävde en mer nyanserad debatt om revisorns anmälningsskyldighet. Han menar att revisorerna inte ska hängas ut i media som "slarviga". Michael Hoffstedt, Skatteverket i Göteborg, menar att en bättre samverkan tillsammans med att lagen sätter sig kommer att påverka antalet anmälningar och avhjälpandet i positiv riktning (Wennberg, 2003). Vi delar deras åsikter vad det gäller att öka lagens effektivitet och den förebyggande effekten i vår modell AGUFE. Vår uppfattning är att fokus borde ligga på att bidra med straffrättslig kunskap och att försöka förankra lagen hos revisorerna.

3.5 Kapitelsammanfattning

Detta kapitel är en grund för vår analys och slutsats. Kapitlet började med att vi gav läsaren en god överblick över lagens tillkomst samt varför revisorn arbetar i samhällets tjänst. Vi förklarar även revisorernas inställning till lagen och vilka drivkrafter som finns för att följa lagen. Vi har i princip använt oss av två teorier i uppsatsen. Först gick vi igenom agentteorin och hur den tillämpas på anmälningsplikten. Vi beskrev problemet med de två klientgrupperna och dess olika krav och önskemål på revisionen. Den andra teorin är den s.k. motivationsteorin som går ut på att förstå och därefter kunna förklara beteenden i organisationer. Teorin används då revisorn står inför valet att anmäla eller inte. Slutligen i detta kapitel presenterar vi vår egna modell, kallad AGUFE. Detta mätverktyg är konstruerat för att mäta lagens effektivitet.

4. Teori

Detta kapitel beskriver uppsatsens hypoteser. Nollhypotesen innebär att lagen om anmälningsskyldighet har varit effektiv och uppfyllt sitt syfte att förebygga och förhindra brott. Mothypotesen hävdar motsatsen och menar att lagen ej uppfyllt sitt syfte.

4.1 Hypotes- och teoriavsnitt

Det föregående kapitlet har byggt upp en teoretisk referensram, vilken tjänar som underlag till detta kapitel som beskriver våra hypoteser. Ämnet för uppsatsen behandlar effekten av lagen. För att få en klar och enkel struktur har vi valt att beskriva en nollhypotes och en mothypotes. Nollhypotesen är att lagen har uppfyllt sitt syfte, medan mothypotesen hävdar motsatsen. Tidigare forskning ger stöd åt mothypotesen men vi har ändå valt att inte använda den som nollhypotes. Vi anser att utgångspunkten bör vara att lagstiftningen följs, varför nollhypotesen hävdar att lagen har uppfyllt sitt syfte. I relevanta teorier finns stöd för både vår noll- och mothypotes och båda sidor behandlas. Detta visar att en objektiv ansats använts. Noll- och mothypotesen kommer att beskrivas var för sig och kommer sedan motiveras med hjälp av vår teoretiska referensram. Syftet med denna koppling är att visa ett samband mellan teori och de hypoteser som nedan beskrivs.

4.2 Nollhypotes

Nollhypotes: Lagen om anmälningsskyldighet har uppfyllt sitt syfte.

Nollhypotesen innebär att lagen är effektiv och har uppfyllt sitt syfte genom att förebygga och förhindra brott. Stöd som talar för att införandet av lagen haft effekt fram tills idag kan hittas i agent och principalteorin. I teorin beskrivs revisorn som agent med två möjliga principaler, lagstiftaren och klienten. Dessa två principaler har olika mål och agenten kan ej tillmötesgå båda. Vi grundar vår nollhypotes på att agenten borde se staten som den viktigaste principalen i det hänseendet att lagstiftningen ska följas. Även om revisorskåren generellt sett har en negativ uppfattning av lagen antas att de accepterar och följer lagstiftningen både formellt och informellt. Med formell acceptans menas att revisorerna utåt går med på att följa lagstiftningen. Med informell acceptans syftas till att revisorerna följer lagreglerna i praktiken i sitt dagliga arbete.

4.3 Mothypotes

Mothypotes: Lagen om anmälningsskyldighet har inte uppfyllt sitt syfte.

Mothypotesen innebär att lagen inte haft avsedd effekt och därmed bedöms som ineffektiv. Därmed har lagens syfte, att förebygga och förhindra brottslighet, inte uppfyllts. Till skillnad från nollhypotesen, backar verklighetsbilden och statistik upp mothypotesen. Med verklighetsbilden menas resultaten av tidigare undersökningar om revisorskårens inställning till lagen. Dessa undersökningar har visat att revisorn överlag har en negativ syn på lagen. Statistiken visar att antalet anmälningar är väldigt få i relation till antalet revisorer, antalet aktiebolag och antalet anmälningar från konkursförvaltare. Vi anser att dessa verklighetsfaktorer pekar på att lagen om anmälningsskyldighet inte kan anses vara effektiv.

4.3.1 Agent och principalteorin

Stöd för vår mothypotes kan också hittas i agent och principalteorin. Revisionsbyråernas mål är att knyta långsiktiga kundkontakter, främst för lönsamheten. Något paradoxalt kan tyckas då en intressekonflikt kan uppstå med samhället. Det kan sägas med lätthet att revisorn sitter på en tvådelad sits vad det gäller valet av principal att lyda i vissa situationer. Bland den svenska revisorskåren finns ett utbrett klientfokus (Korsell & Engerstedt, 2004). Detta tolkar vi som att revisorskåren ser klienterna som en viktigare principal än samhället.

4.3.2 Motivationsteorin

Ytterligare en teori som backar upp mothypotesen är motivationsteorin. Den kan tolkas som att revisorn inte har tillräcklig motivation för att anmäla brott till åklagare. Revisorn är i en valsituation beträffande om anmälan ska ske eller inte. I valsituationen finns faktorer som påverkar revisorns motivation. Kortfattat anser vi revisorns kraftigaste motivationsfaktorer styr denne att inte anmäla brott. Exempel på dessa faktorer är bevarandet av byråns renommé och att bevara klientrelationen.

4.4 Kapitelsammanfattning

I detta kapitel presenterades noll- och mothypotesen. Nollhypotesen hävdar att lagen om anmälningsskyldighet är effektiv och tjänar sitt syfte. Mothypotes blir följaktligen motsatsen, att lagen är ineffektiv. Hypoteserna understöds av den teoretiska referensramen.

5. Empiri

I detta kapitel berättas om tillvägagångssättet för att praktiskt samla in informationen som ligger till grund för arbetet. Inledningsvis nämns de olika metodalternativen och därefter redovisas urvalet av revisorer. Enkätens genomförande redovisas och dess mätvariabler beskrivs ingående. Sedan följer en presentation av de statistiska testerna och kapitlet avslutas med en redovisning av enkätsvaren i diagramform.

5.1 Empirisk metod

I detta kapitel går enkäten igenom i sin helhet. Den första delen redovisar för de olika metodalternativen man kan använda sig av. Därefter redovisas den praktiska tillämpningen av enkäten och urvalet för undersökningen. Senare i kapitlet beskrivs för- och huvudstudien och slutligen går vi igenom frågorna till enkäten och de bakomliggande variabler vi använt oss av för enkätens utformande.

5.1.1 Kvalitativ – Kvantitativ

Vad som utmärker en kvalitativ undersökning är att den ger en djupare förståelse och en helhet i det som undersöks (Andersen, 1998). Grunden i den kvalitativa metoden är att undersöka attityder, föreställningar och värderingar. Denna metod är bra att använda då undersökningspersonerna är få till antalet. En kvalitativ undersökning hjälper oss även att utveckla en helhetsbild och på så sätt skapa ett bättre sammanhang för de frågeställningar vi har. Vi anser att en kvalitativ metod är lämpligast för att uppnå studien syfte eftersom våra slutsatser grundar sig på så kallade mjukdata. Med mjukdata menas attityder, värderingar och föreställningar.

En kvantitativ metod är en nomotetisk undersökning. Med detta menas att ett fåtal variabler mäts och granskas men med en stor undersökningsgrupp som grund. Något som kännetecknar en nomotetisk undersökning är att det finns klara riktlinjer för hur genomförandet ska gå tillväga (Andersen, 1998). En kvantitativ metod tillämpas ofta då man använder statistiska fakta. I vårt fall använder vi oss av en enkät med fasta svarsalternativ. Enligt Andersen (1998), är de kvantitativa metoderna för att samla in primärdata standardiserade intervjuer, enkäter, kvantitativa observationstekniker och indirekta tekniker. Eftersom vi ska mäta attityderna hos revisorer tror vi att en enkät ger oss mest relevant information. Till skillnad från en kvalitativ metod, då frågor anpassas efter situationen, är frågorna i den kvantitativa metoden redan bestämda på förhand (Halvorsen, 1992). Nackdelen med denna metod kan vara att undersökningspersonen missförstår frågan och då misstolkar enkäten.

Ett icke-sannolikhetsurval lämpar sig bäst på kvalitativa studier, vilket innebär att urvalet baseras på den kunskap undersökningspersonerna besitter. Använder man sig av slumpmässigt urval undersöks en större del av populationen. Våra urvalsgrupper är baserade på både icke-sannolikhetsurval och slumpmässigt urval. Det förra utgörs av

revisorer som anmält brott och det senare av revisorer som representerar revisorskåren i sin helhet. Då vi vill undersöka revisorer som använt sig av anmälningsskyldigheten är en kvalitativ metod att föredra, eftersom vi då får in svar som är välgrundade.

Vi ämnar även undersöka hur attityden till lagen är bland revisorer som inte har samma erfarenhet av lagen för en jämförelse. Ett sannolikhetsurval görs då, vilket innebär att ett visst antal revisorer har valts ut slumpmässigt. Därmed har alla en känd sannolikhet att komma med i urvalet. På så sätt kan vi jämföra dessa båda grupper av revisorer och undersöka om deras attityd till lagen skiljer sig åt. Det föreligger en liten risk att samma undersökningsperson ingår i båda urvalsgrupperna. Med detta menas att en revisor som har anmält brott ingår i urvalsgrupp 1 men kan även slumpvis väljas ut till grupp 2. I grupp 1 ingår 35 undersökningspersoner, detta ur en totalpopulation på ungefär 4300 revisorer i Sverige, dvs. mindre än 1 procent chans att ingår i båda grupperna. Risken är med andra ord liten för att en revisor ska ingå i båda urvalsgrupperna. Genom att kontrollera vilka vi har erhållit svar från kan vi utesluta att detta skett i undersökningen.

En, i vårt fall, avgörande fördel är antalet respondenter vars attityd vi kan mäta. En kvalitativ datainsamlingsmetod hade enbart gett oss uppfattningen hos ett fåtal individer genom att t.ex. genomföra enstaka intervjuer. Risken är stor att de inte är representativa för hela populationen samt faktorer som en bristfälligt genomförd intervju, återgivningsproblem etc. elimineras genom att använda oss av en kvantitativ datainsamlingsmetod. Den stora fördelen med den valda kvantitativa insamlingsmetoden är att den ger oss möjlighet att jämföra våra två olika urvalsgrupper på ett objektiva och statistiskt säkerställt sätt (Andersen, 1998).

5.1.2 Praktisk tillämpning av enkät

Enkäten har skickats via e-mail till de som utvalts för att delta i undersökningen. För att presentera undersökningen och minska bortfallet klistrades följebrevet direkt in i e-målet (se bilaga 2 och 3). Olika följebrev författades för att anpassa innehållet till urvalsgrupperna. En nackdel med bifogade filer i e-mail är att det tenderar att avskräcka personer från att öppna dem med tanke på virusrisken. Av denna anledning klistrade vi in följebrevet direkt i e-målet. Vidare fanns en länk till en internetsida där enkäten fanns tillgänglig. Valet av internetenkät grundades på att, det rätt utfört, är en snabb och effektiv metod att samla in data på. Enkäten är enkelt utformad och det går snabbt att besvara frågorna. Ingen pappershantering krävs och respondenten kan själv välja tidpunkt för att besvara frågorna. Nackdelen med enkäten är att vi inte kan veta med säkerhet vem som har svarat samt att risken för bortfall finns. Dessutom kan det vara svårt att få eventuella frågor runt enkäten besvarade. Detta har vi försökt motverka genom att ange ett kontaktnummer vid eventuella frågor. Vår förhoppning var att flertalet av respondenterna själva kollar sin e-mail och anser att enkäten är enkel, snabb och intressant att besvara. Vi garanterade även anonymiteten för de undersökande samt gav dem möjlighet att ta del av den slutliga uppsatsen. Av den relativt höga svarsfrekvensen tror vi att ovanstående åtgärder gett önskat resultat.

Enkäterna för urvalsgrupp 1 och 2 är identiska, men de kommer att svara på enkäterna via olika hemsidor. Detta pga. av att vi ska kunna särskilja ur vilken grupp respondenten tillhör. Urvalsgrupp 2 kommer att få individuella kontrollnummer för att

vi ska kunna se vem som har svarat och för att eventuellt skicka påminnelsebrev framöver. Dock är det mer komplicerat med urvalsgrupp 1. Sekretess hindrar att vi får tillgång till alla respondenternas kontaktuppgifter, eftersom e-mailedlats av chefsåklagare Kent Madstedt på Ekobrottsmyndigheten i Stockholm. Urvalsgrupp 1 har ombetts att fylla i sin e-mailadress för att vi ska kunna se vem som har svarat, vilka samtliga har gjort. Därigenom har det kunnat kontrolleras vilka som har svarat och Kent Madstedt har förmedlat ett påminnelsebrev för att höja svarsfrekvensen.

Internetadresserna för enkäterna har varit hemliga för personer som ej är respondenter och på det sättet har vi undvikit svar från personer som ej berörts av undersökningen. Ett tekniskt hinder som vi stötte på var att vi inte kunde förhindra att respondenter hade möjlighet till att fylla i enkäten utan att tvingas ange e-mail (urvalsgrupp 1) respektive kontrollnummer (urvalsgrupp 2). Emellertid har inte detta utvecklats till ett problem eftersom alla respondenter svarat enligt angivelserna.

En annan risk med enkäten är att flera alternativ kan väljas per fråga, eller att frågor kan lämnas obesvarade. För att motverka detta har vi varit så tydliga som möjligt i informationen om hur enkäten ska fyllas i. Detta är inte ett unikt problem för internetenkäter, utan för enkäter i allmänhet.

5.1.3 Urval

Väldigt sällan i undersökningssammanhang går det att mäta varje enskild individs attityd pga. resursbrister. Därför har ett stickprov av populationen gjorts vars syfte är att återspegla populationen som helhet. Problemet med att göra stickprov är att det finns en viss osäkerhet i resultaten, eftersom inte alla i populationen tillfrågas. Eftersom våra urval i grupp 2 är slumpmässigt gjorda, finns det en viss risk i att slumpen gjort att våra urvalspopulationer avviker från de verkliga, och därmed en risk av att verkligheten inte återspeglas på ett korrekt sätt. (Dahmström, 1996)

5.1.3.1 Urvalspopulation

Vi har två urvalsgrupper för vår enkät. Den första urvalsgruppen består av revisorer som anmält brott enligt lagen om anmälningsskyldighet. Enligt offentlighetsprincipen är brott som resulterat i strafföreläggande eller åtal en offentlig handling. Vi kontaktade Ekobrottsmyndigheten i Stockholm och information om alla anmälningar som inkommit under 2003 och 2004 (tom oktober). Under åren tidigare än 2003 har ingen enhetlig statistik förts. I de fall som lett till åtal eller strafföreläggande, kunde vi få reda på vem som var anmälare revisor och därigenom har vi fått fram 8 revisorer att undersöka. Kent Madstedt, chefsåklagare i Stockholm, har emellertid förmedlat enkäten till ytterligare 27 revisorer som anmält brott men som fortfarande berörs av sekretess. Dessa revisorer togs fram slumpmässigt och sammantaget har vi 35 respondenter i denna urvalspopulation.

Vår andra urvalsgrupp, som består av revisorer som inte anmält brott, är slumpmässigt utvald. Syftet med det slumpmässiga urvalet är att gruppen ska återspegla revisorskårens totalpopulation. För att få ett representativt urval har Ulf Westergren,

IT-ansvarig på Revisorsnämnden, hjälpt oss med att slumpvis ta fram 40 auktoriserade eller godkända revisorer.

5.1.4 Förstudie

En förstudie genomfördes innan undersökningen för att ge en inblick i ämnet. Förstudien utgjordes av telefonintervjuer med en auktoriserad revisor i Kristianstad samt chefsåklagaren Kent Madstedt på Ekobrottsmyndigheten i Stockholm. Sammanfattningar av intervjuerna finns i bilaga 5.

5.1.5 Huvudstudie

Enkätens syfte är att besvara uppsatsens problemställningar. En första kontakt gjordes med urvalsgrupperna per telefon då presentation av syftet och förfrågan om medverkan till undersökning. Vi fick bra respons med få bortfall.

5.1.5.1 Bortfall

Vi gjorde ett misstag när vi inte satte något datum då enkäten senast skulle vara besvarad. Trots påminnelse två veckor efter första utskicket fick vi inte in samtliga svar. Detta är dock vanligt och är den främsta nackdelen med enkäter. Vår uppfattning är att en till tre dagar efter vi skickat ut enkäten var de dagar med störst svarsfrekvens. Denna uppfattning gäller både första utskicket och påminnelsen. Vi tycker att svarsfrekvensen var bra med tanke på arbetsbelastningen hos revisorer precis innan årsskiftet. Vi fick totalt in 41 svar på 75 utskickade enkäter. 5 av dessa räknas som partiellt bortfall pga. sjukskrivningar och folk som inte är verksamma som revisorer längre. På de enkäter vi kunde använda hade vi således en svarsfrekvens på 48 %. (se tabell 5.1)

Tabell 5.1 Enkätfördelning

Urvals grupp	Skickade enkäter	Mottagna svar	Svarsfrekvens
Grupp 1 Ej sekretess	8	6	75 %
Grupp 1 Sekretess	27	14	52 %
Grupp 2 Slumpvis utvald	40	16	40 %
Totalt:	75	36	48 %

5.1.5.2 Enkätens utformning

Enkäten utformades för att mäta om revisorns inställning till lagen har förändrats samt vilka effekter lagen haft sedan den infördes. Att få fram åsikter och attityder genom en enkät är inte helt lätt, men vi har ändå valt detta angreppssätt för att ha möjlighet till att jämföra våra två urvalsgrupper på ett objektiva och statistiskt säkerställt sätt. Vi började identifiera vilka variabler som kan vittna om förändringar i revisorns attityd samt lagens effekter. I tabell 5.2 anges dessa variabler och vilka frågor som dessa är kopplade till. Syftet är att alla variablerna tillsammans bidrar till en helhet som avspeglar revisorns attityd till lagen samt dess påföljder.

I de första frågorna i enkäten fick respondenten svara på tre *bakgrundsfrågor* såsom hur länge man arbetat som revisor, om man deltagit i vidareutbildning samt om man utvecklat interna rutiner för eventuella brottsmisstankar. Med dessa frågor ville vi undersöka om revisorskåren tagit del av lagen och dess innebörd. Nästa variabel vi ville mäta var *självbevarelsedriften*, dvs. om revisorer känner ett yttre tryck från exempelvis Revisorsnämnden och för dess disciplinära åtgärder. Eftersom det förekommer ett lågt antal anmälningar ville vi undersöka om revisorer *avhjälper* brottslighet i större utsträckning än före lagens införande. Även anmälningsaspekten är intressant att undersöka. Detta främst för att undersöka om revisorer sänkt tröskeln till *anmälan* på grund av lagstiftningen. Det har förts en debatt i media, främst i Balans, om revisorer besitter tillräcklig *straffrättslig kunskap* för att anmäla ekonomiska brott. Denna aspekt tycker vi kan vara en faktor som kan förklara det låga antalet anmälningar, varför vi ser straffrättslig kunskap som en väsentlig variabel. En annan variabel som mäts i enkäten är *attityden till lagen*, vilket är en del av syftet med uppsatsen. Det har även diskuterats huruvida revisorn fått en större makt gentemot sina klienter då denne kan använda lagen som påtryckningsmedel. Vi ville undersöka om revisorn fått en *starkare ställning* som ett resultat av lagens införande. Den sista variabeln vi ville utreda var om lagen i själva verket haft en *verklig påverkan* i revisorns dagliga arbete.

Syftet med de tre sista frågorna var att undersöka hur revisorn rangordnar fyra olika alternativ efter vilket man tycker är viktigast. Alternativen var att bevara klientrelation, avhjälpa/anmäla, åsidosätta tystnadsplikten eller bevara byråns renommé. Dessa frågor är indelade efter företagsstorlekarna små, medelstora och stora företag.

Tabell 5.2 Variabelmätning

Nr	Frågeställning	Variabel
1	När började du arbeta som revisor?	Bakgrund
2	Har du deltagit i vidareutbildning omkring anmälningsskyldigheten?	Bakgrund
3	Har byrån utvecklat interna rutiner för att hantera eventuella brottsmisstankar?	Bakgrund
4	Vad tycker du om lagen om anmälningsskyldighet (enl. ABL 10:38-40 §§)?	Attityd till lag
5	Tror du att införandet av lagen om anmälningsskyldighet har stärkt allmänhetens/markandens förtroende för revisorn?	Attityd till lag

6	Har ditt dagliga revisionsarbete påverkats efter lagens införande?	Verklig påverkan
7	Har granskningen av klienternas räkenskaper blivit mer omfattande efter lagens införande?	Verklig påverkan
8	Har du blivit mer uppmärksam mot oegentligheter och brott i din granskning efter lagens införande?	Verklig påverkan
9	Har införandet av lagen om anmälningsskyldighet resulterat i att du avhjälpas och förhindrar brott i större utsträckning?	Avhjälpan
10	Har införandet av lagen om anmälningsskyldigheten resulterat i att du kan tänka dig anmäla brott i större utsträckning?	Anmälan
11	Känner du som revisor att du besitter tillräcklig straffrättslig kunskap för att avgöra när en anmälan bör göras?	Straffrättslig kunskap
12	Vilken misstankegrad krävs för att du ska ta initiativ till att avhjälpa brott som du misstänker en av dina klienter för?	Avhjälpan
13	Vilken misstankegrad krävs för att du ska ta steget till att anmäla brott som du misstänker en av dina klienter för?	Anmälan
14	Har du använt anmälningsskyldigheten som påtryckningsmedel i samtal med dina klienter?	Starkare ställning
15	Har lagen om anmälningsskyldighet gett dig som revisor en större maktposition gentemot dina klienter?	Starkare ställning
16	Hur lång tid anser du vara rimlig för att avhjälpa brott innan anmälan blir aktuell?	Attityd till lag
17	Påverkar risken för sanktioner av Revisorsnämnden (t.ex. erinran, varning etc) ditt val att avhjälpa eller anmäla brott i större utsträckning efter lagens införande?	Självbevaringsdrift
18	Rangordningsfråga, små företag	
19	Rangordningsfråga, medelstora företag	
20	Rangordningsfråga, stora företag	

5.1.5.3 Databearbetning

Svaren från de båda urvalsgrupperna sammanställdes var för sig i två dokument i SPSS. Tanken var att analysera varje grupp var för sig. Med dessa analyser kommer grupperna jämföras med varandra för att undersöka vilka likheter och olikheter där finns. Svaren från enkäterna matades in i SPSS och diagram togs fram på svarsfördelningen för varje enskild fråga. Utifrån detta material har resultaten diskuterats och analyserats.

5.2 Empiriskt resultat

I detta avsnitt presenteras endast svaren från undersökningen. Tolkningarna av resultaten återfinns i analyskapitlet. Då vi anser att diagram ger en klar och tydlig bild används detta som redovisningsmedel. För att förenkla jämförelsen mellan grupperna ytterligare redovisas diagrammen i procentform. Vad som bör beaktas vid studerande av diagrammen är att de inte visar en hundra procentig skala.

5.2.1 Chitvå-test

För att säkerställa de intressanta skillnaderna mellan grupperna har vi använt oss av ett Chitvå-test. Detta test bygger på skillnaden mellan observerade och förväntade data. Om skillnaden mellan datan är liten kommer X^2 att bli litet. Om däremot skillnaden är stor kommer X^2 att bli stort (Aronsson, 1999).

Vid vilken gräns ska nollhypotesen accepteras och mothypotesen förkastas? Denna gränsdragning bestäms av vilken signifikansnivå som fastställs. I normala fall låter man signifikansnivån vara ett litet tal för att erhålla hög säkerhet i jämförelser. Vanligtvis används 5, 1 och 0,1 %. I vårt fall har vi valt en signifikansnivå på 5 % därför att vi anser det vara lämpligt i till just våra data.

Vår undersökning omfattar 36 respondenter och kan betraktas som liten. Vid statistiska analyser blir beräkningarna svåra att genomföra vid ett för litet urval. Eftersom enkäten till stor del använder sig av en ordinalskala om fem svarsalternativ förekom det sig svårt att genomföra ett Chitvå-test. Testet anses dock ej vara tillförlitligt då de förväntade värdena understiger fem svar per svarsalternativ (Aronsson, 1999). Detta gav oss anledning att undersöka om vi kunde använda andra statistiska tester som t.ex. Fishers test. Detta test underlättas av ett urval under 20 och man använder sig av en 2*2 tabell. För att använda sig av Chitvå-test på ett rättvisande sätt bör urvalet vara större än 20. Vi argumenterade oss fram till att Chitvå lämpar sig bättre för vår jämförelse än Fishers test. Vad vi behövde modifiera i vår undersökning var att ändra vår 5*2 tabell till en 2*2 tabell. Detta gjorde vi på så sätt att vi sammanförde två svarsalternativ, som exempelvis ”instämmer helt” och ”instämmer”, till ett alternativ. Likadant gjorde vi med ”instämmer inte alls” och ”instämmer inte”. Det neutrala alternativet sammanförde vi till det alternativ som lämpade sig bäst i den aktuella frågan. Då vi sammanförde det neutrala respondenterna till de jakande eller nekande respondenterna förde vi en argumentation och motiverade varför vi valde den ena eller den andra sidan.

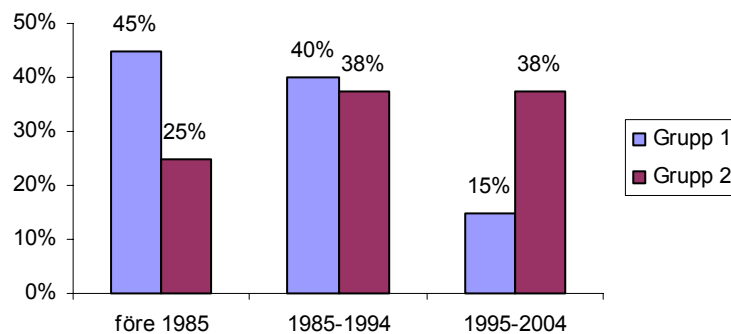
För att uppskattningen ska vara tillräckligt god anges en tumregel som säger att alla förväntade värden ska minst vara fem. I vissa situationer kan även små värden som ett accepteras (Aronsson, 1999). I våra Chitvå-tester som vi genomförde uppnådde vi inte alltid ett förväntat värde om fem utan lät dessa accepteras ändå. I de frågor som vi önskat få ytterligare grund i vår tolkning har vi använt oss av Chitvå-test. Detta gjordes på sex frågor där vi ansåg svaren vara av störst intresse för vår analys.

5.2.3 Redovisning av svar

Figurerna visar resultaten från undersökningen och svaren redovisas gruppvis i stapeldiagram. **Grupp 1 är revisorer som anmält brott till åklagare. Grupp 2 är slumpvis utvalda revisorer som ska representera revisorskåren.** Diagrammen kommenteras kortfattat medan vidare tolkningar sker i kapitel 6.

1. När började du arbeta som revisor?

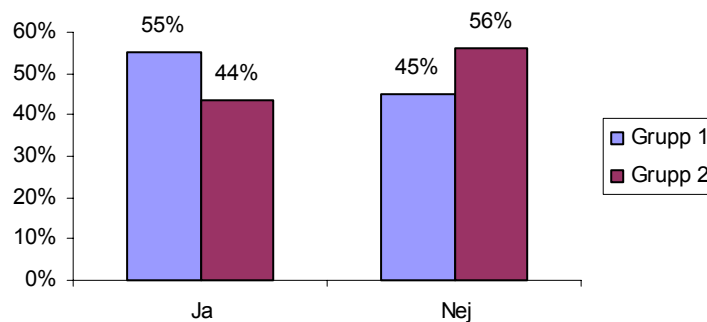
Denna första fråga ville vi ha med för att få reda på hur länge respondenten arbetat som revisor. Erfarenhetsaspekten kan vara en förklarande variabel till inställningen till lagen och dess effekter.



Figur 5.1 När började du arbeta som revisor?

2. Har du deltagit i vidareutbildning omkring anmälningsskyldigheten?

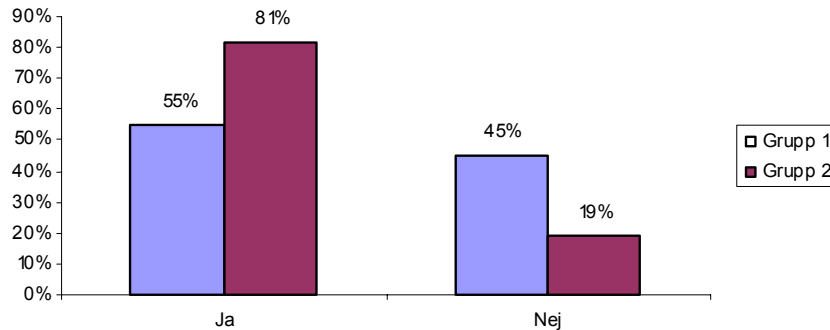
Den andra bakgrundsfrågan är vidareutbildning. Den kan visa om revisorn har tillräcklig straffrättslig kunskap, eller i kombination med andra frågor ge svar på om den straffrättsliga kunskapen saknas trots vidareutbildning.



Figur 5.2 Har du deltagit i vidareutbildning omkring anmälningsskyldigheten?

3. Har byrån utvecklat interna rutiner för att hantera eventuella brottsmisstankar?

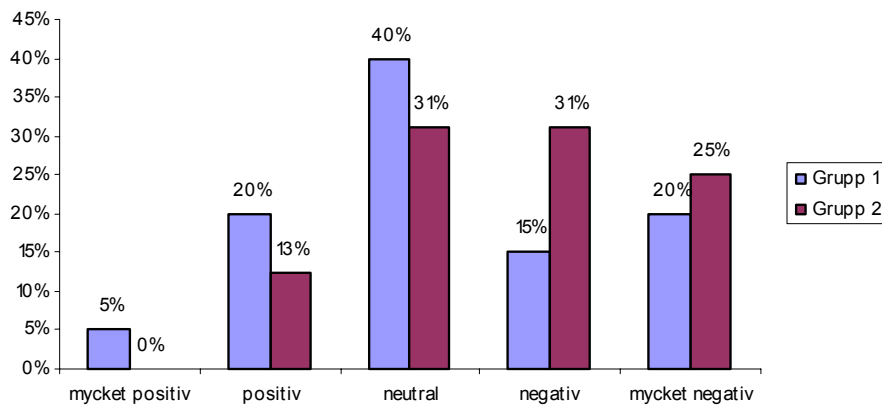
Den tredje frågan berör revisionsbyrån där revisorn arbetar. Vi ville med denna fråga undersöka om revisionsbyrån vidtagit åtgärder angående lagen om anmälningsskyldighet.



Figur 5.3 Har byrån utvecklat interna rutiner för att hantera eventuella brottsmisstankar?

4. Vad tycker du om lagen om anmälningsskyldighet (enl. ABL 10:38-40 §§)?

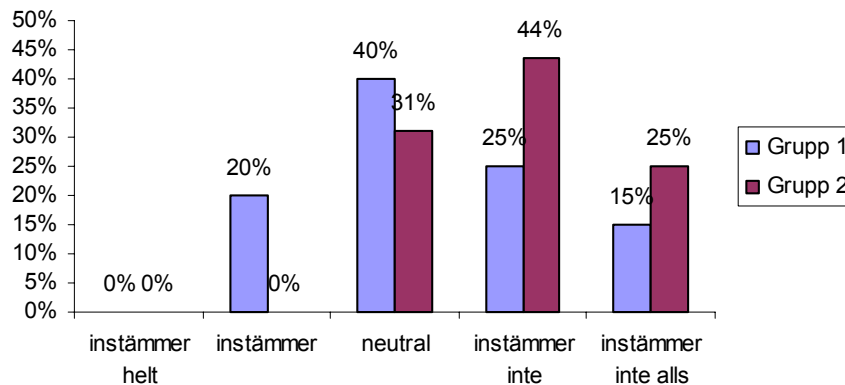
I tidigare undersökningar är de flesta revisorer var negativt inställda till lagen. Med denna fråga ville vi undersöka om inställningen till lagen fortfarande var negativ eller om det har skett en förändring. Undersökningen visar att grupp 2 fortfarande är negativa till lagen medan grupp 1 jämförelsevis är mer positiva. För att undersöka om det finns en statistisk säkerställd skillnad mellan grupperna använde vi oss av ett Chitvå-test. Här samlade vi de neutrala svaren, till den positiva sidan. Detta gjordes för att kunna använda Chitvå på ett rättvisande statistiskt sätt. Testet gav ett högt värde (se bilaga 6) vilket tyder på att en statistisk påvisbar skillnad föreligger mellan grupperna.



Figur 5.4 Vad tycker du om lagen om anmälningsskyldighet (enl. ABL 10:38-40 §§)?

5. Tror du att införandet av lagen om anmälningsskyldighet har stärkt allmänhetens/marknadens förtroende för revisorn?

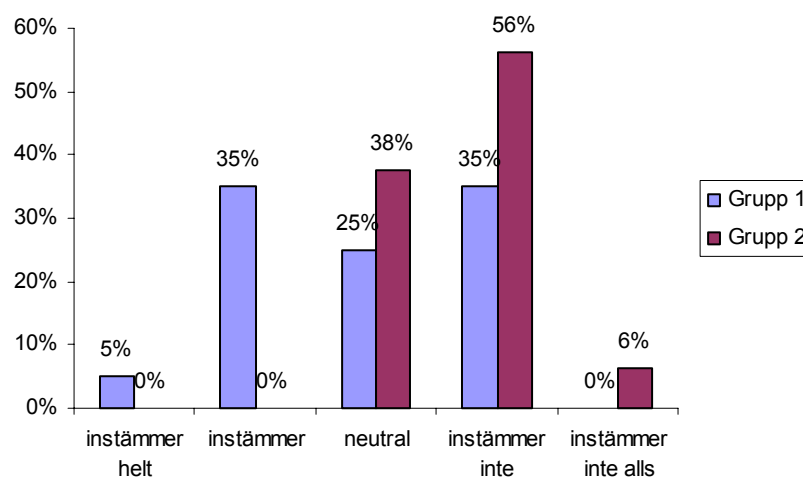
Vi har en föreställning om att när revisorn anmäler ett företag för ett ekonomiskt brott, uppskattas detta av allmänheten. Om detta vore fallet skulle det möjligen kunna finnas yttre incitament för revisorn att anmäla brott.



Figur 5.5 Tror du att införandet av lagen om anmälningsskyldighet har stärkt allmänhetens/marknadens förtroende för revisorn?

6. Har ditt dagliga revisionsarbete påverkats efter lagens införande?

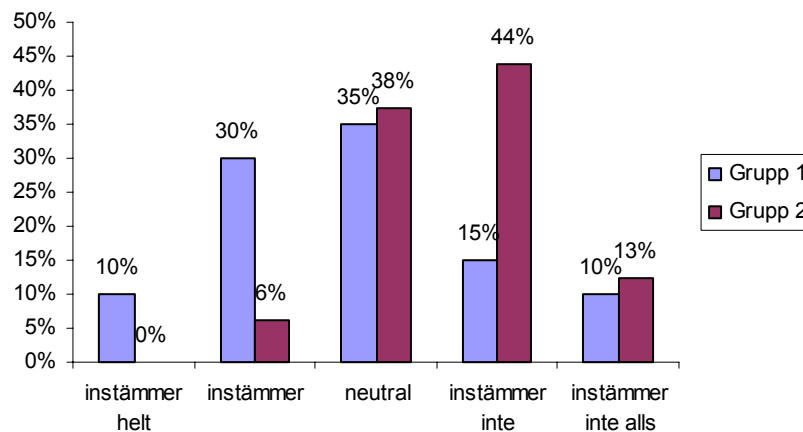
Med denna fråga ville vi undersöka om lagen haft konkreta konsekvenser för revisorns vardagliga arbete. Denna fråga ligger till grund mäta lagens verkliga påverkan, och i kombination med andra frågor, även lagens effektivitet. Det vi kan se i svaren från vår undersökning är att det dagliga arbetet för grupp 2 inte har påverkats av lagen. Vad som är nämnvärt är att ungefär hälften av grupp 1 kan instämma i att lagen har påverkat deras dagliga arbete. För att kontrollera vår tolkning av diagrammen använde vi oss av ett Chitvå-test för att undersöka om en statistisk skillnad fanns. De neutrala svaren sammanfogades med dem som instämmer. Värdet i testet blev över signifikansnivån (se bilaga 6). Detta tyder på att det finns en skillnad mellan grupperna.



Figur 5.6 Har ditt dagliga revisionsarbete påverkats efter lagens införande?

7. Har granskningen av klienternas räkenskaper blivit mer omfattande efter lagens införande?

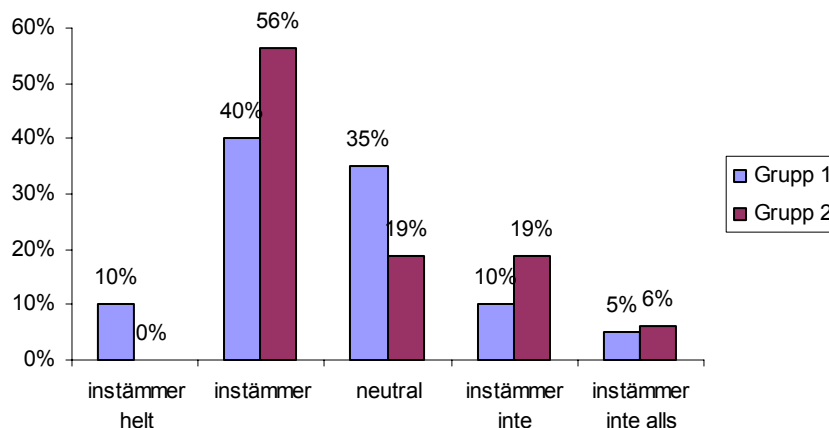
Tanken bakom den sjunde frågan var att undersöka om granskningen blivit mer omfattande och lagen därmed haft en verklig effekt. Denna fråga syftar, liksom den föregående, till att kunna göra en effektivitetsbedömning av lagen. Vad vi kan urskilja av vår undersökning är en markant skillnad mellan grupperna. Revisorerna som använt lagen anser att granskningen blivit mer omfattande medan revisorskåren i övrigt tycker motsatsen. Även här utförde vi ett Chitvå-test för att pröva om detta stämde statistiskt. De neutrala svaren placerade vi tillsammans med dem som instämmer av samma anledning som i fråga 6. Detta gav oss ett värde som översteg signifikansnivån (se bilaga 6). Därmed kan det tyda på att det finns en påvisbar skillnad.



Figur 5.7 Har granskningen av klienternas räkenskaper blivit mer omfattande efter lagens införande?

8. Har du blivit mer uppmärksam mot oegentligheter och brott i din granskning efter lagens införande?

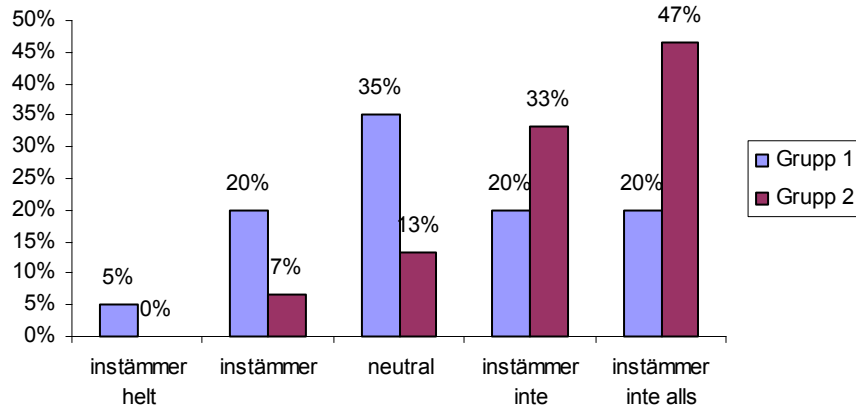
Med denna fråga vill vi undersöka om revisorns vaksamhet mot oegentligheter och brott har ökat.



Figur 5.8 Har du blivit mer uppmärksam mot oegentligheter och brott i din granskning efter lagens införande?

9. Har införandet av lagen om anmälningsskyldighet resulterat i att du avhjälpes och förhindrar brott i större utsträckning?

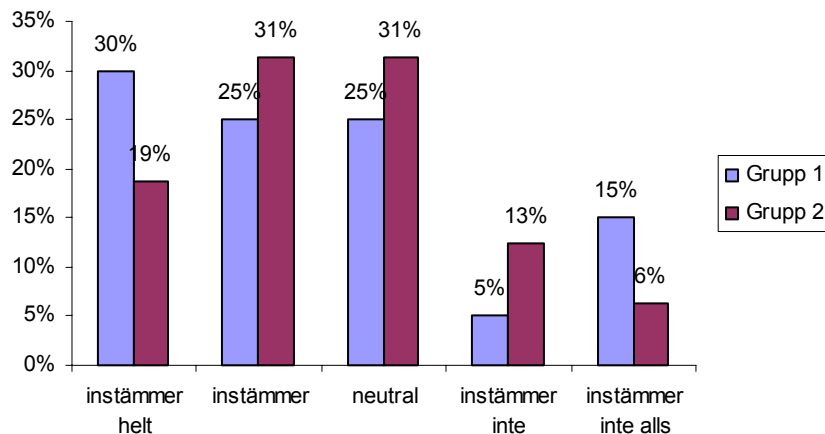
Som en del av den förebyggande effekten kan revisorer avhjälpas brott innan anmälan behöver ske. Syftet med denna fråga är att mäta avhjälpan för att kunna bedöma om lagen haft en förebyggande effekt.



Figur 5.9 Har införandet av lagen om anmälningsskyldighet resulterat i att du avhjälpes och förhindrar brott i större utsträckning?

10. Har införandet av lagen om anmälningsskyldigheten resulterat i att du kan tänka dig anmäla brott i större utsträckning?

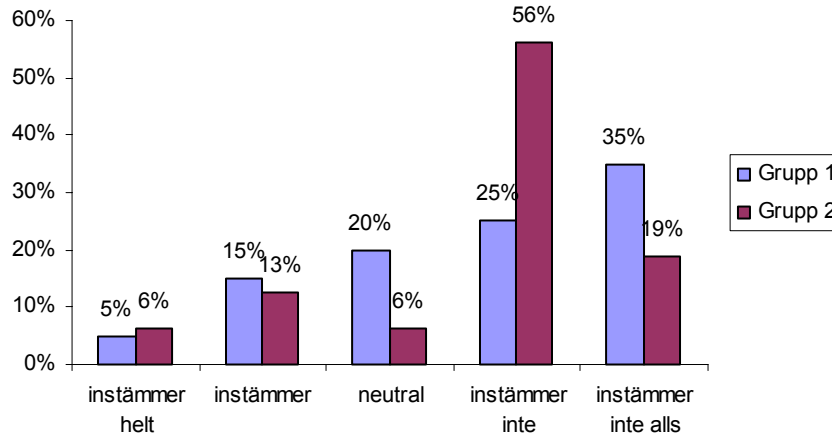
Med denna fråga vill vi undersöka om lagens införande gjort att acceptansen för att anmäla brott förändrats.



Figur 5.10 Har införandet av lagen om anmälningsskyldigheten resulterat i att du kan tänka dig anmäla brott i större utsträckning?

11. Känner du som revisor att du besitter tillräcklig straffrättslig kunskap för att avgöra när en anmälan bör göras?

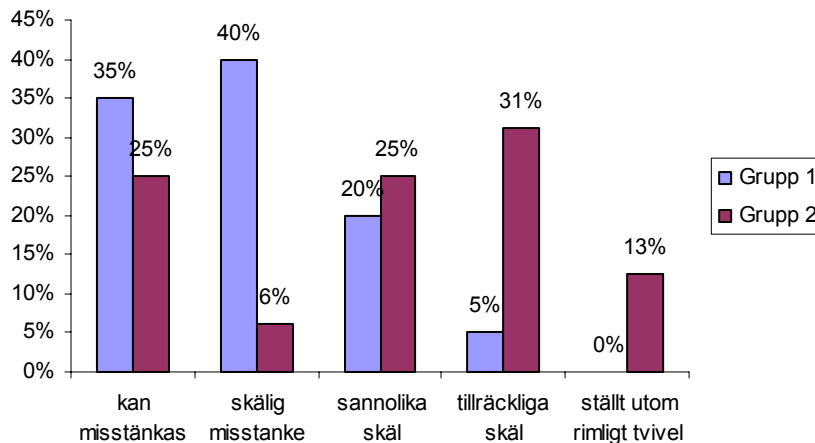
Det har förts en debatt omkring det låga antalet anmälningar. Ett argument är att revisorerna inte besitter tillräcklig juridisk kompetens för att bedöma om brott föreligger och när en anmälan bör ske.



Figur 5.11 Känner du som revisor att du besitter tillräcklig straffrättslig kunskap för att avgöra när en anmälan bör göras?

12. Vilken misstankegrad krävs för att du ska ta initiativ till att avhjälpa brott som du misstänker en av dina klienter för?

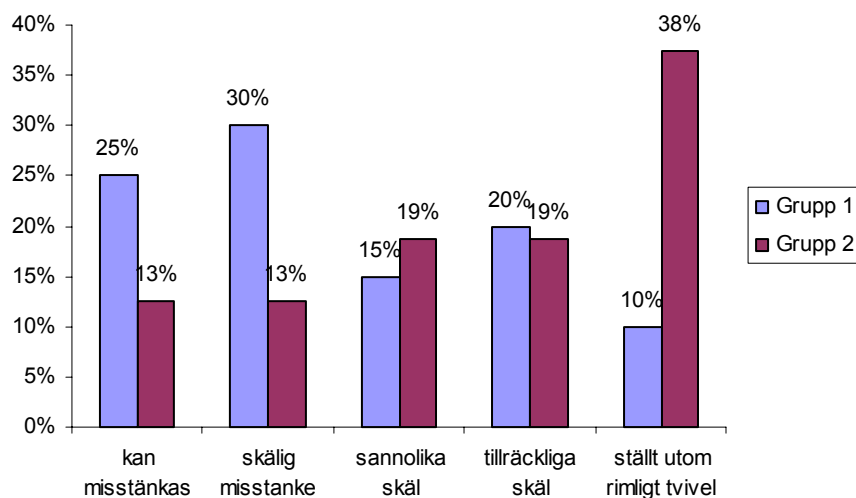
Myndigheternas önskade misstankegrad för att anmäla brott är ”kan misstänkas”. Tidigare undersökningar har visat på att revisorer kräver en högre misstankegrad för att anmäla brott. Eftersom förebyggande effekt är en väsentligt ansåg vi det vara av intresse att även belysa misstankegraden för avhjälpan av brott.



Figur 5.12 Vilken misstankegrad krävs för att du ska ta initiativ till att avhjälpa brott som du misstänker en av dina klienter för?

13. Vilken misstankegrad krävs för att du ska steget till att anmäla brott som du misstänker en av dina klienter för?

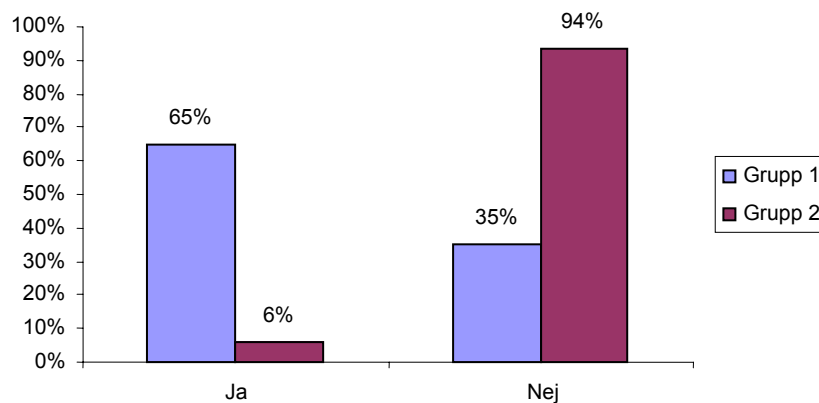
Denna fråga är en vidareutveckling på föregående fråga. Här undersöker vi istället vid vilken misstankegrad revisorerna tar initiativ till en anmälan. Svaren är ungefär samma som i föregående fråga. Grupp 1 vill anmäla vid en lägre misstankegrad, medan grupp 2 anser sig vilja ha lite mer bevis för att anmälan ska uppkomma. Denna fråga testades statistiskt för att se om någon skillnad förelåg mellan grupperna. Mittenalternativet ”sannolika skäl” lade vi tillsammans med de lägre misstankegraderna. Vi ansåg i detta fall att de två starkaste misstankegraderna är så pass starka att alternativet ”sannolika skäl” inte passar in bland dem. Testet gjordes genom Chitvå som gav oss ett högt värde (se bilaga 6). Detta tyder på en skillnad mellan grupperna.



Figur 5.13 Vilken misstankegrad krävs för att du ska steget till att anmäla brott som du misstänker en av dina klienter för?

14. Har du använt anmälningsskyldigheten som påtryckningsmedel i samtal med dina klienter?

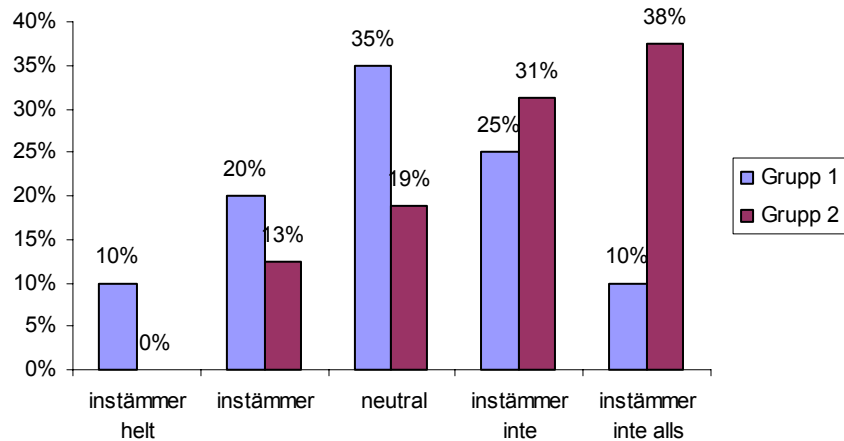
Vissa förespråkare av lagen anser att revisorernas maktposition gentemot klienterna stärkts sedan lagens införande. Konkret kan detta visa sig i att revisorerna använder lagen som påtryckningsmedel.



Figur 5.14 Har du använt anmälningsskyldigheten som påtryckningsmedel i samtal med dina klienter?

15. Har lagen om anmälningsskyldighet gett dig som revisor en större maktposition gentemot dina klienter?

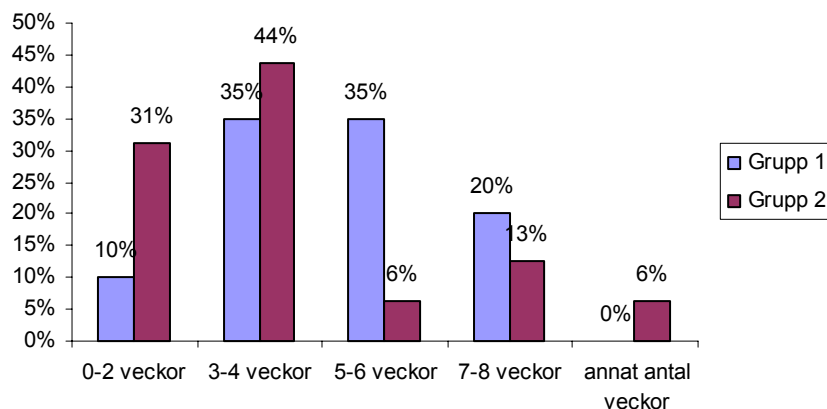
Denna fråga bygger vidare på föregående. Vad vi kan urskilja från svaren är att grupp 1 till större del håller med om att makten gentemot sina klienter har ökat än revisorerna i grupp 2. För att påvisa denna skillnad statistiskt använde vi oss av ett Chitvå-test. Även här sammanförde vi de neutrala svaren med dem instämmande. Detta gav oss ett värde som översteg signifikansnivån (se bilaga 6). Därmed tenderar detta till att en statistisk skillnad finns.



Figur 5.15 Har lagen om anmälningsskyldighet gett dig som revisor en större maktposition gentemot dina klienter?

16. Hur lång tid anser du vara rimlig för att avhjälpa brott innan anmälan blir aktuell?

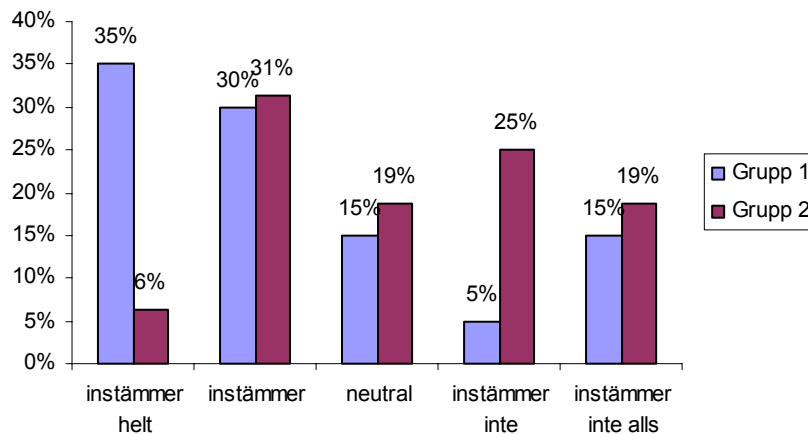
Lagen säger att revisorn inom två veckor ska avgå från sitt uppdrag. Revisorn har då två veckor på sig att avhjälpa brottet från dess att han upptäckt det. Tidsperioden på två veckor har ansetts för kort av revisorer i tidigare undersökningar. Det är av intresse att undersöka hur lång tid revisorerna anser vara rimlig.



Figur 5.16 Hur lång tid anser du vara rimlig för att avhjälpa brott innan anmälan blir aktuell?

17. Påverkar risken för sanktioner av Revisorsnämnden (t.ex. erinran, varning etc.) ditt val att avhjälpa eller anmäla brott i större utsträckning efter lagens införande?

Syftet med denna fråga är att undersöka sanktionsrisken påverkar revisorns val av att anmäla eller ej. Svaren skiljer sig åt mellan grupperna. För att påvisa skillnaden i grupperna statistiskt används ett Chitvå-test. På denna fråga körde vi samman de neutrala svaren med de instämmande. Vi fick då fram ett förhållandevis högt värde (se bilaga 6) som pekar på att det finns en statistiskt säkerställd skillnad mellan grupperna.



Figur 5.17 Påverkar risken för sanktioner av Revisorsnämnden (t.ex. erinran, varning etc.) ditt val att avhjälpa eller anmäla brott i större utsträckning efter lagens införande?

18-20. Rangordna följande alternativ i situationer vad gäller små, medelstora och stora företag.

Fråga 18-20 är svåra att redovisa på ett tydligt sätt i diagramform. Därför redovisas svaren sammanfattningsvis i verbal form. Diagrammen återges i sin helhet i bilaga 7.

De tre sista frågorna formulerade vi som rangordningsfrågor där respondenten skulle rangordna fyra följande alternativ:

- Att bevara en god klientrelation (vid antagandet om att den försämras i samband med avhjälpan eller anmälan av brott).
- Att avhjälpa eller anmäla brott enligt anmälningsskyldigheten och samtidigt inte riskera personliga sanktioner från Revisornämnden.
- Att ej åsidosätta tystnadsplikten.
- Att bevara byråns renommé gentemot mot externa intressenter.

Undersökningen visar att de båda grupperna anser att det andra alternativet, att avhjälpa och anmäla brott enligt lagen och samtidigt inte riskera sanktioner, är viktigast att efterfölja. Tystnadsplikten och att bevara byråns renommé kommer lite i skymundan medan bevarandet av en god klientrelation bedöms vara minst viktigt. När frågorna utformades ville vi undersöka om storleken på klientföretaget spelade någon roll. De tre rangordningsfrågorna utgick från företagsstorlekarna små, medelstora och stora företag. Rangordningsfrågorna innehöll samma svarsalternativ oberoende av

företagsstorleken. Små företag definierades av att antalet anställda var mindre än 11, medelstora 11-200 och stora företag överstigande 200. Vad vi kan tyda av svaren skiljer de sig generellt inte beroende på storlek av företag.

5.3 Kapitelsammanfattning

Kapitel fem handlade om vår undersökning. Vi genomför en kvalitativ undersökning men vi använder oss av en kvantitativ insamlingsmetod. Denna genomförs i praktiken av en enkätundersökning med fasta svarsalternativ. De två urvalsgrupperna utgörs av revisorer som anmält brott samt revisorer representativa för revisorskåren. I kapitlet redogör vi för undersökningens statistiska metodik och slutligen presenteras svaren från undersökningen i form av diagram.

6. Analys

I analyskapitlet kommer resultaten av den empiriska undersökningen att presenteras och analyseras. Vidare kommer även problemställningarna att besvaras och återkopplas till hypoteserna, vilka underbyggs av tidigare beskrivna teorier, litteratur och empiri.

6.1 Revisorernas åsikter om anmälningsskyldigheten

Enkätundersökningen har givit en hel del intressanta svar. Eftersom våra två urvalsgrupper varit relativt små, 35 respektive 40 personer, har vi valt att redovisa våra siffror i procenttal. Detta gör också att det blir enkelt att jämföra urvalsgrupperna med varandra samt att kunna jämföra våra resultat med externa källor. I detta kapitel belyses de mer intressanta aspekterna av undersökningen varefter vi diskuterar dess orsaker. Först diskuteras resultaten av enkätundersökningen gruppvis. Detta för att ligga till grund för bedömningen om lagen är effektiv eller ej. Sedan jämförs urvalsgrupperna med varandra för att se vilka likheter och skillnader som finns. Avslutningsvis analyseras huruvida lagen om anmälningsskyldigheten kan bedömas som effektiv.

6.2 Revisorer som ej har anmält brott

Denna urvalsgrupp består av **revisorer som inte har anmält brott** vilka motsvaras av grupp 2 i diagrammen i kapitel 5. Dessa revisorer är antingen godkända eller auktoriserade och antalet svarande var totalt 16 personer av totalt 40 tillfrågade. Åldersfördelningen av dessa var relativt jämn. Fyra av de svarande började arbeta som revisor tidigare än 1985, sex personer mellan 1985-1994 och slutligen sex personer som började mellan 1995-2004. Ålder kan vara en viktig faktor som påverkar attityden hos revisorn. I Bengt Larssons undersökning framkom det att revisorer med längre erfarenhet generellt var mer negativa till anmälningsskyldigheten än yngre (Larsson, 2004). För jämförbarhetens skull har samma åldersintervall valts som i Larssons undersökning.

Undersökningen visar, liksom tidigare undersökningar, att revisorerna generellt tycker mindre bra om lagen. En majoritet av de tillfrågade revisorerna hävdar att de är negativa eller mycket negativa till lagen. Ungefär en tredjedel av de tillfrågade är neutrala i sina åsikter medan mindre än 15 % säger sig vara positiva till lagen. Dessa siffror kommer inte som en överraskning eftersom tidigare undersökningar visar på samma sak. I Larssons undersökning svarade ca. en tredjedel att de var starkt negativa, vilket stämmer någorlunda väl överens med vår undersökning som visar att 25 % är mycket negativa till lagen idag. Det är dock svårt att i övrigt göra direkta jämförelser mellan vår och Larssons undersökning eftersom frågorna formulerats på olika sätt. I vår undersökning svarade 31 % att de var negativa till lagen; motsvarande fråga finns inte i Bengt Larssons undersökning. Av de tillfrågade revisorerna ansåg ca. en tredjedel att tiden för avhjälpande, två veckor enligt ABL, var lagom. Nästan hälften av de

tillfrågade önskade dock en utökning av tiden för avhjälpande till fyra veckor. Sammanlagt önskade en kraftig majoritet en utökning av tidsfristen. Tidigare undersökningar har också visat på detta. Vi har förstått att också lagstiftaren har uppmärksammat detta och att förslag håller på att tas fram för en eventuell framtida förändring. Detta anser vi vara ett sunt förslag som hade kunnat bidra till att öka lagens förankring hos revisorskåren. En ökad förankring tror vi kan bidra till en mer effektiv lag.

Undersökningen har också visat att 44 % har deltagit i vidareutbildning rörande anmälningsskyldigheten. Jämfört med Bengt Larssons undersökning är denna siffra relativt låg. Larssons undersökning visade att 66 % deltagit i någon form av vidareutbildning. Tänkbara förklaringar till detta kan vara skillnader mellan enkäternas utformning samt skillnader mellan våra urvalsgrupper. Dock tycker vi 44 % är en förvånansvärt hög siffra eftersom 75 % i denna urvalsgrupp senare svarar att de inte besitter tillräcklig straffrättslig kunskap. Det verkar tyda på att vidareutbildning inte är en heltäckande lösning för att revisorn t.ex. ska kunna avgöra när en anmälan bör göras. De bakomliggande anledningarna till detta är svåra att svara på. En bidragande anledning kan vara att revisorskåren inte känner att detta är en prioriterad fråga för deras arbete och därför väljer att inte ta till sig kunskapen. Larssons undersökning visade att 89 % av de tillfrågade revisorerna ansåg att anmälningsplikten låg utanför deras arbetsuppgifter som revisor. Med andra ord är det troligt att incitamenten är få för en revisor att införskaffa sig erforderlig kunskap då de möjligen inte ser den som nyttig. En annan orsak till den bristande kunskapen kan vara att vidareutbildningen generellt sätt är otillräcklig tids- eller innehållsmässigt. Den straffrättsliga kunskapen tror vi är en viktig faktor som påverkar lagens effektivitet för att förhindra och förebygga ekonomisk brottslighet. Det är viktigt att en större andel revisorer får ta del av vidareutbildning samt att rätt utbildning ges.

Hela 81 % svarade att interna rutiner skapats på deras revisionsbyrå. Detta tycker vi är en anmärkningsvärt hög siffra. En jämförelse med Larssons studie tyder också på detta. I Larssons undersökning svarade 44 % att interna rutiner utvecklats för brottsmisstanke. Vi tycker vår höga siffra vittnar om en stark medvetenhet om lagen på de tillfrågades revisionsbyråer. Däremot kan det tyckas anmärkningsvärt att 81 % av revisionsbyråerna ansett att det varit en tillräckligt stor fråga för att skapa interna rutiner medan bara 44 % av de tillfrågade deltagit i vidareutbildning. Vi trodde dessa siffror skulle ligga nära varandra i vår undersökning. Detta eftersom en byrå, som skapat interna rutiner, troligen också skulle ha ombesörjt att revisorerna fick vidareutbildning.

En intressant fråga rörande anmälningsskyldigheten är att undersöka i vilken utsträckning lagen om anmälningsskyldigheten påverkat revisorskåren. 62 % av de svarande tyckte inte att lagen påverkat deras vardagliga arbete. Resterande 38 % förhöll sig neutrala i frågan. Detta vittnar på ett tydligt sätt att lagens införande marginellt påverkat revisorernas yrkesutövande. Dock var svaren inte helt överraskande eftersom endast 12 % i Larssons undersökning svarade att de hade förändrat planeringen och utförandet av revisionen. På frågan om granskningen blivit mer omfattande sedan lagens införande var svaren nästan identiska med frågan om lagen påverkat det dagliga arbetet. Detta är logiskt eftersom granskningen är en viktig del av revisorns vardagliga arbetsuppgifter. Även om 67 % av de svarande inte ansåg att granskningen blivit mer omfattande, tyckte mer än hälften av de svarande att de blivit mer uppmärksamma

gentemot oegentligheter och brott i sin granskning. I denna mening verkar införandet av lagen gett en viss effekt. Vidare ansåg 50 % att lagens införande resulterat i att de kan tänka sig anmäla brott i större utsträckning än tidigare. Detta tyder på att en attitydförändring kommit till stånd efter lagens införande. I denna mening kan det hävdas att lagen faktiskt haft en viss förebyggande effekt mot ekonomisk brottslighet. Ur en konkret synvinkel har dock inte lagens införande gjort att de svarande har avhjälpit eller förhindrat brott i större utsträckning, vilket 70 % av de svarande bekräftar. Detta tyder på att utmaningen för de svenska myndigheterna ligger i att omvandla revisorernas ändrade attityder till konkreta handlingar som påverkar lagens effektivitet.

Den misstankegrad som lagstiftaren önskar för att ligga till grund för en anmälan av brott är ”kan misstänkas”. Vår undersökning visar att revisorerna kräver en högre misstankegrad för att en anmälan av brott ska bli aktuell, vilket även understöds av Larssons undersökning. 87 % av de svarande säger att deras misstankegrad ligger över lagstiftarens och mer än en tredjedel kräver att det ska vara ”ställt utom rimligt tvivel” för att de ska anmäla brott. Vidare är misstankegraden som krävs för att en revisor ska ta steget att avhjälpa brott är också högre än ”kan misstänkas”. 75 % av respondenterna kräver en högre misstankegrad än ”kan misstänkas” för att avhjälpa brott. Undersökningen visar på att det existerar ett stort gap mellan lagstiftarens önskemål om misstankegrad jämfört med revisorskårens. En av de svåraste aspekterna av den straffrättsliga kunskapen är att bedöma när en anmälan ska göras (Larsson, 2004). Att det existerar ett stort gap mellan revisorskårens och myndigheternas uppfattningar är enligt vår mening ett stort problem för lagens effektivitet. Om myndigheterna och revisorskåren kunde enas om en gemensam misstankegrad borde det vara lättare att utbilda revisorerna. Dessutom erhålls en mer förankrad och rimlig lag som revisorerna skulle anse vara mindre komplicerad. En mindre komplicerad lag skulle troligen leda till ett ökat antal anmälningar.

En konsekvens av införandet av lagen trodde vi skulle vara att revisorn upplevde att maktpositionen gentemot klienterna hade stärkts. I vår enkät har vi försökt få fram revisorernas åsikter i denna fråga. Resultatet blev att en klar majoritet, 69 %, av de svarande inte upplevt detta. Dessutom hade endast en av sexton svarande använt lagen som påtryckningsmedel. Vi trodde denna andel skulle vara högre. En trolig anledning är dock att flertalet revisorer inte befunnit sig i den situationen att de sett lagen som ett bra hjälpmedel för att övertyga klienten om att ändra ett visst förfarande. Det kan också ligga i att hälften inte har medverkat i någon form av vidareutbildning, dvs. kunskapen är låg.

Uppfattningarna var blandade om risken för sanktioner från Revisorsnämnden påverkar valet att avhjälpa eller anmäla brott. 37 % av de svarande tyckte att dessa sanktioner påverkade dem medan 44 % ansåg att så inte var fallet. Intressant i sammanhanget är att väldigt få revisorer anmäls idag, vilket tyder på att den reella risken för en revisor att utsättas för sanktioner är liten. Ändå svarar mer än en tredjedel att detta påverkar deras beslut angående utövandet av lagen. Vi tror att en bättre kontroll av revisorer, och därmed också en större sanktionsrisk, skulle kunna påverka lagens effektivitet positivt.

I frågorna 18-20 ber de svarande rangordna fyra alternativ. Alternativen är att bevara en god klientrelation, att avhjälpa eller anmäla brott för att ej riskera sanktioner, att ej åsidosätta tystnadsplikten och att bevara byråns renommé. Vidare togs hänsyn till

företagens storlek. Utifrån respondenternas svar hade företagsstorleken ingen markant betydelse. Viktigast var att avhjälpa eller anmäla brott för att inte riskera sanktioner från revisorsnämnden, vilket en majoritet hade angivet som förstaval. Att ej åsidosätta tystnadsplikten var näst viktigast och betydelsen ökade med storleken av företaget. Tredje viktigast var att bevara byråns renommé gentemot externa intressenter. Att bevara en god klientrelation var minst viktigast för de svarande revisorerna. Att sja om betydelsen för dessa svar och dess vetenskapliga tillförlitlighet är svårt. En möjlig slutsats är att revisorns självbevarelse drift är hög och att denne inte vill utsätta sig för onödiga sanktionsrisker. Detta understöds av att 37 %, på en tidigare fråga, svarade att sanktionsrisken påverkade deras val av att avhjälpa eller anmäla brott.

6.3 Revisorer som har anmält brott

Denna urvalsgrupp utgörs av **revisorer som har anmält brott** till åklagare och 20 av 35 har besvarat vår enkät. Dessa revisorer är godkända eller auktoriserade. Nästan hälften av de tillfrågade började arbeta som revisor innan 1985, 40 % mellan 1985-1994 och endast 15 % mellan 1995-2004. Dessa siffror är något förvånande eftersom tidigare undersökningar visat att revisorer med större erfarenhet generellt är mer negativa till lagen (Larsson, 2004). Detta skulle t.ex. kunna tyda på att revisorer följer lagen även om de har en negativ inställning till den. Av de svarande har 55 % deltagit i vidareutbildning. Återigen är vår siffra något lägre än Bengt Larssons undersökning där 66 % deltagit i någon form av vidareutbildning. Även bland revisorer som anmält brott tycker mer än hälften att de inte besitter den straffrättsliga kunskap som behövs för att avgöra när en anmälan bör göras. Det är anmärkningsvärt att även revisorer med erfarenhet av att anmäla brott anser att deras kunskapsnivå är för låg. Av revisorerna svarade drygt hälften att interna rutiner utvecklats. Vi hade förväntat oss ett visst samband mellan utvecklandet av interna rutiner samt vidareutbildning om anmälningsskyldigheten. Svaren i denna grupp motsvarade förväntningarna eftersom 55 % svarade att de deltagit i vidareutbildning och 55 % att interna rutiner skapats.

Undersökningen visar att 35 % av andelen svarande är negativa till lagen. Andelen positiva var 25 % och 40 % förhåller sig neutrala till lagen. Dessa siffror var som tidigare nämnts ganska väntade och de stämmer förhållandevis bra överens med Bengt Larssons undersökning där 34 % var starkt negativa till lagen. Andelen revisorer som är mycket negativa tycks dock vara mindre än i Bengt Larssons undersökning. Lagstiftningens tidsfrist för att avhjälpa brott är två veckor men endast 10 % av de svarande anser att denna tidsfrist är önskvärd. 35 % av revisorerna anser att 3-4 veckor är rimligt medan 35 % tycker fem till sex veckor är befogat. Sammantaget tycker då nästan 90 % att lagens tidsfrist är för kort, vilket är anmärkningsvärt med tanke på revisorernas åsikter är grundade på verkliga erfarenheter. Syftet med lagen är att förhindra ekonomisk brottslighet, vilket revisorer helst gör med avhjälpan av brott. Att göra en anmälan ses ofta som en sista utväg. Det finns tydliga önskemål om en förlängd tidsfrist, vilket borde underlätta arbetet för revisorerna samtidigt som deras attityd till lagen förmodligen skulle förbättras. En bättre förankrad lag hos revisorskåren skulle troligtvis förbättra effekten av lagen, varför vi tror att det är viktigt för myndigheterna att hörsamma dessa åsikter om förlängd tidsfrist.

En av de intressantare frågorna att studera är om risken för sanktioner från Revisorsnämnden påverkar valet att avhjälpa eller anmäla brott. En klar majoritet, 65

%, instämde att sanktionsrisken påverkade deras val. Som tidigare nämnts är den reella risken liten för att en revisor i Sverige ska bli föremål för disciplinära åtgärder. Därför tycker vi det är anmärkningsvärt att så många anser att den påverkar valet att avhjälpa eller anmäla brott.

Av de svarande anser 40 % att det dagliga arbetet har påverkats efter lagens införande. Detta är en hög siffra vilket troligtvis hör samman med att de har anmält brott. Samma andel tycker också att granskningen av klienternas räkenskaper har blivit mer omfattande. Dessa siffror visar tydligt att lagen haft konkreta effekter vad gäller denna gruppens vardagliga arbete samt revisionens omfattning. Bengt Larssons undersökning visade att 12 % av de svarande hade förändrat planeringen och utförandet av revisionen. Det är då sannolikt att det finns en tydlig skillnad mellan revisorer som anmält brott och de som ej har erfarenhet av att anmäla. Vidare kan det utifrån svaren i vår undersökning tolkas som att revisorerna blivit mer uppmärksamma och därigenom möjligen också kunnat upptäcka fler brott. Om det är den ökade uppmärksamheten som föranlett de faktiska anmälningarna, som dessa revisorer har gjort, är svårt att uttala sig om. Dock finns det en viss sannolikhet i att en mer omfattande granskning leder till att fler brott kan upptäckas, vilket sin tur sannolikt leder till att fler anmälningar kan göras.

Hälften av de svarande revisorerna tyckte att de blivit mer uppmärksamma gentemot oegentligheter och brott. Detta är också ett tydligt tecken på att lagens införande haft en viss effekt. Införandet av lagen har också medfört att fler kan tänka sig att anmäla brott. Mer än hälften ställde sig bakom detta påstående. Det är dock inte helt självklart att en ökad vaksamhet och att fler kan tänka sig anmäla brott resulterat i att det konkreta avhjälpanDET av brott har ökat. Endast 25 % av de svarande tyckte att det konkreta avhjälpanDET ökat medan 40 % inte ansåg att lagen haft en effekt i detta avseende. Sammanfattningsvis verkar lagen haft en effekt på revisorernas attityd. Vaksamheten har ökat och de kan tänka sig anmäla brott. Men det återstår ändå ett stort steg innan de ska avhjälpa eller anmäla brott. Detta är intressant eftersom åsikterna kommer från revisorer som har anmält brott. I viss mån kan det bero på vilken misstankegrad som gör att de tar initiativ till att avhjälpa eller anmäla brott. 35 % av de svarande anser att misstankegraden ”kan misstänkas,” vilken är statens önskvärda misstankegrad för att anmäla brott, är tillräckligt för att ta steget till att avhjälpa brott. För att sedan ta steget att anmäla brott tycker endast 25 % att statens önskade misstankegrad ”kan misstänkas” är tillräcklig. Övriga svarande anser att det krävs starkare misstankar för att gå vidare. Detta är förmodligen en bidragande orsak till det låga anmälningssantalet från revisorer, de vill vara säkra på sina misstankar innan de vidtar konkreta åtgärder. I Bengt Larssons undersökning ville 80 % av de svarande vara säkra till 75 % innan en anmälan skulle komma i fråga. Vår undersökning tyder på liknande åsikter. Enligt Bengt Larsson är skillnaden mellan myndigheternas och revisorernas misstankegrad en av de mer problematiska områdena. För revisorerna är det svårt att bedöma graden av misstanke (Larsson, 2004).

En intressant fråga är om revisorerna känner att deras position gentemot klienterna har stärkts sedan lagens införande. Revisorerna gav inte något enat svar, vilket tyder på att ingen tydlig förändring kommit till stånd. Dock hade 65 % av de svarande använt lagen som påtryckningsmedel i samtal med sina klienter. Vi hade väntat oss en ganska hög siffra eftersom denna urvalsgrupp befunnit sig i valsituationen över att anmäla eller inte anmäla. Ur denna synvinkel har lagens införande försett revisorn med ett redskap för att kunna sätta press på klienten för att avhjälpa brottet. Men med tanke på revisorernas

svar verkar de dock inte anse att detta har gett dem en starkare maktställning sedan lagens införande.

Frågorna 18-20 i vår enkät besvarades genom att revisorerna fick rangordna olika alternativ. Svaren är tämligen lika urvalsgruppen som ej har anmält brott, varför vi hänvisar till stycket 6.2 som tar upp föregående grupps åsikter.

6.4 Jämförelse mellan grupperna

Våra två urvalsgrupper bestod dels av revisorer som anmält brott och dels revisorer som ej har anmält brott. Nedan jämför vi de två urvalsgruppernas svar med varandra, dels genom att jämföra diagrammen men även genom att sex frågor jämfördes statistiskt med ett Chitvå-test. Syftet med att använda Chitvå-testet har varit att säkerställa en statistisk skillnad mellan grupperna. Dessa frågor har en större vetenskaplig tyngd, varför vi presenterar dem först i kapitlet. Eventuella skillnader i övriga frågor är inte statistiskt säkerställda, varför de presenteras separat under rubriken 6.4.2. För att förenkla läsningen använder vi framöver förkortningar för de olika grupperna. Gruppen *revisorer som har anmält brott* förkortas **RA** och *revisorer som ej har anmält brott* förkortas **REA**.

6.4.1 Statistiskt påvisbara skillnader

Gruppernas attityd till lagen om anmälningsskyldigheten skiljer sig åt. Undersökningen visar att RA är mer positivt inställda till lagen än gruppen REA. 25 % av de svarande i RA ser den som positiv gentemot 13 % av revisorerna i REA. En knapp majoritet i REA var uttalat negativa medan motsvarande andel i RA var 35 %. Det finns med andra ord sannolikt en koppling mellan revisorns attityd till lagen och antalet anmälningar. Det går dock inte att uttala sig om RA var mer positiva till lagen innan de anmälde brott eller om revisorerna har blivit mer positiva efter de har fått praktisk erfarenhet av lagen. En utvärdering som undersöker revisorernas erfarenheter av själva anmälningsförfarandet skulle möjligen kunna svara på denna fråga.

Undersökningen visar också att det finns statistiskt säkerställda skillnader mellan RA och REA vad gäller påverkan av granskningens omfattning respektive det vardagliga arbetet. I RA anser 40 % att lagen haft en direkt påverkan på deras dagliga arbete medan i REA anser 62 % av de svarande att lagen inte har haft en påverkan. Samma mönster kan skönjas när grupperna svarat på frågan om granskningen har blivit mer omfattande sedan lagens införande. Det kan konstateras att revisorer vars vardagliga arbete har berörts av lagen anmäler brott oftare än revisorer vars vardag inte berörts. Rent hypotetiskt borde lagen bli effektivare om revisorskårens vardagliga arbete samt granskningens omfattning påverkas i större utsträckning. Om fler revisorer utförde mer omfattande undersökningar skulle möjligen fler brott upptäckas som i sin tur sannolikt leder till fler anmälningar. Svårigheten i detta resonemang är problematiken runt vem som står för revisorns ersättning. Eftersom klienten står för revisorns arvode finns förmodligen inget stort intresse av en mer omfattande revision då kostnaden för klienten troligen skulle öka.

En intressant skillnad mellan grupperna rör misstankegraden som de kräver för att ta steget till att avhjälpa eller anmäla brott. Det finns en statistiskt säkerställd skillnad vad gäller frågan som rör misstankegraden för att anmäla brott. Svaren i denna fråga är väldigt lika svaren rörande misstankegraden för avhjälpan av brott. Därför redogör vi för båda frågorna nedan. När det gäller misstankegraden för att avhjälpa brott är gruppen REA relativt jämt fördelad mellan de olika misstankegraderna. 75 % i gruppen RA anser dock att misstankegraderna ”kan misstänkas” eller ”skälig misstanke” är tillräckliga för att avhjälpa brott. Med andra ord finns tendenser som visar att revisorer som anmält brott har en lägre tröskel, dvs. en tröskel som stämmer bättre överens med lagstiftarens önskade misstankegrad för att anmäla brott. Förmodligen ser revisorn inte avhjälpan som ett lika stort steg som för att anmäla brott. Undersökningen tyder också på detta då svaren för båda grupperna generellt förskjuts mot de högre misstankegraderna när anmälan istället för avhjälpan blir aktuell. Även på denna fråga kräver gruppen REA generellt en högre misstankegrad än gruppen RA. Denna skillnad är statistiskt säkerställd. En majoritet av REA anser att de två starkaste misstankegraderna, ”tillräckliga skäl” respektive ”ställt utom rimligt tvivel”, krävs medan en majoritet i gruppen RA anser att ”kan misstänkas” och ”skälig misstanke” är tillräckligt. Detta kan tolkas som att revisorns uppfattning om misstankegraden styr valet mellan att anmäla och låta bli. Med andra ord vore det troligt att lagen skulle bli effektivare om fler revisorer hade en lägre tröskel för att avhjälpa eller anmäla brott. Enligt Bengt Larsson är skillnaden mellan myndigheternas och revisorernas misstankegrad ett av de mer problematiska områdena. För revisorerna är det svårt att bedöma graden av misstanke (Larsson, 2004). Eftersom detta sannolikt påverkar lagens effekt negativt borde myndigheterna undersöka hur problemet skulle kunna åtgärdas.

En intressant statistiskt säkerställd skillnad är att gruppen RA verkar ha påverkats mer av sanktionsrisken än REA. 65 % av RA anser att sanktionsrisken påverkar valet av att avhjälpa eller anmäla brott. Motsvarande andel i REA var 37 %. Detta verkar tyda på att revisorer som anmält brott lättare påverkas av yttre sanktioner. Denna skillnad är statistiskt säkerställd, dvs. revisorer som anmält brott påverkas i större grad av sanktionsrisken. De bakomliggande anledningarna till detta är svåra att uttala sig om. Det skulle kunna bero på att RA är mer riskaversa än den genomsnittliga revisorn.

Slutsatsen är att både RA och REA påverkas av sanktionsrisken. Vidare verkar det rimligt att en revisor som hamnar i valsituationen om att anmäla eller inte anmäla påverkas av sanktionsrisken. Vidare skulle revisorer troligtvis vara påverkningsbara genom en ökad sanktionsrisk. Storleken på denna risk kan myndigheterna påverka. Idag anser Revisorsnämnden, som kontrollerar sanktionerna, att för få anmälningar mot revisorer inkommer (Larsson, 2004). Genom en mer omfattande kontroll skulle möjligen sanktionsrisken öka för revisorskåren. En ökad sanktionsrisk skulle möjligen påverka revisorerna att anmäla brott i större utsträckning. Som vi redogjort i kapitel 3 finns dessutom praktiska möjligheter för de svenska myndigheterna att lokalisera revisorer som borde ha anmält brott.

6.4.2 Tendenser till skillnader mellan grupperna

Nedan redovisar vi tendenser till skillnader mellan grupperna. Det finns en tendens till skillnad mellan RA och REA vad gäller erfarenheten som revisor. Gruppen RA visade sig vara snedfördelad då nästan hälften av revisorerna som anmält brott började arbeta som revisor före 1985. Jämförelsevis var endast 25 % i REA representerade i denna kategori. RA visade sig i sin tur vara underrepresenterade i svarsalternativet 1995-2004. Detta tyder på att åldern kan påverka valet att anmäla eller inte anmäla. Bengt Larssons undersökning visar på att en äldre revisor, i samband med andra variabler, generellt är mer negativ till lagen än yngre kollegor (Larsson, 2004). Vår undersökning kan tyda på att detta nödvändigtvis inte behöver påverka revisorns användande av lagen. Med andra ord skulle en revisor följa lagen även om denne hade en negativ attityd till den. En annan möjlig slutsats är att mer erfarna revisorer vågar ta steget att anmäla sina klienter i större utsträckning än yngre kollegor.

En påtaglig skillnad mellan grupperna visade sig i frågan om lagen använts som påtryckningsmedel. Mer än hälften i gruppen RA hade använt sig av lagen som påtryckningsmedel medan 94 % i gruppen REA inte hade gjort det. Mycket av denna skillnad kan sannolikt förklaras av att revisorerna i RA, eftersom de anmält brott, har upplevt situationen.

Det finns också tendenser som tyder på en skillnad huruvida lagens införande har resulterat i att revisorerna avhjälper och anmäler brott i större skala. I detta påstående instämmer RA mer än REA. Hela 80 % i REA anser att lagen inte haft effekt i detta avseende medan motsvarande siffra i RA är 40 %. Dessutom anser 25 % i gruppen RA att de faktiskt avhjälper och anmäler brott i större utsträckning än tidigare. Förmodligen kan skillnaden bero på att RA har erfarenhet av att anmäla brott och därigenom möjligen anser att de avhjälper och anmäler brott i större utsträckning.

6.4.3 Tendenser till likheter mellan grupperna

Vår undersökning visade inte på någon anmärkningsvärd skillnad mellan grupperna vad gäller vidareutbildningen. I båda grupperna svarade ca. hälften att de deltagit i utbildning. Detta skulle kunna tyda på att vidareutbildningen inte är effektiv eller möjligen inte spelar en avgörande roll för om en anmälan kommer till stånd eller inte. Det kan inte heller skönjas någon markant skillnad mellan grupperna om uppmärksamheten ökat mot oegentligheter och brott. Hälften i RA och en knapp majoritet i REA svarar att de anser de blivit mer vaksamma efter lagens införande. 15 % i RA och 25 % i REA menar att lagen inte har medfört någon skillnad i detta avseende. Någon tydlig skillnad mellan grupperna kan inte heller urskiljas vad det gäller frågan om revisorn idag kan tänka sig anmäla brott i större utsträckning. I båda grupperna instämmer en majoritet med detta påstående.

Något förvånande var dock att ingen tydlig skillnad kunde skönjas vad gäller frågan om den straffrättsliga kunskapen. Svaren i RA och REA var väldigt lika. En majoritet i båda grupperna ansåg att deras straffrättsliga kunskap inte var tillräcklig för att bedöma när en anmälan ska komma till stånd. Vi misstänkte att en större andel i RA skulle känna att de besatt tillräcklig kunskap. Detta antagande grundas på att de anmält brott.

6.5 Är lagen om anmälningsskyldigheten effektiv?

Syftet med lagen är att förebygga och förhindra ekonomisk brottslighet. Lagen om anmälningsskyldigheten har funnits sedan 1999 och vi kan konstatera att antalet anmälningar varit få till antalet. En intressant fråga är huruvida lagen kan vara effektiv utan anmälningar. Förmodligen skulle en stor del av lagens syfte kunna uppfyllas utan dessa. Dock tror vi inte att lagen kan anses vara effektiv utan ett visst antal anmälningar. I AGUFE redovisades närmare hur vi ansåg att lagens effektivitet skulle bedömas. Första delen i modellen bestod av ”gjorda” och ”uteblivna” anmälningar. Vi har konstaterat att antalet ”gjorda” anmälningar från revisorerna är relativt få. Vidare kom vi fram till att det finns ett stort antal ”givna” anmälningar som borde kunna omvandlas från ”uteblivna” till ”gjorda”. I dagsläget anser vi att det låga anmälningssantalet borde tolkas som att första delen av AGUFE inte är effektiv. Om fler ”givna” anmälningar skulle göras skulle rättsprocessen sannolikt påskyndas, vilket sannolikt skulle ha en förebyggande effekt (Wennberg, 2003).

Den andra delen i AGUFE, förebyggande effekt, har vi försökt mäta genom att undersöka revisorernas attityder och erfarenheter av lagen. I undersökningen framkom att lagen haft en förhållandevis liten effekt på revisorerna. Avhjälpan och anmälan av brott har inte ökat. Revisorns vardagliga arbete och granskningens omfattning har inte förändrats. Dessutom är revisorernas attityd till lagen generellt sett negativ. Visserligen verkar lagens införande lett till att den genomsnittlige revisorn är mer uppmärksam gentemot oegentligheter och brott. Dessutom kan fler tänka sig att anmäla brott i större utsträckning. Dock verkar den ökade vaksamheten och den ökade acceptansen för att anmäla brott inte haft någon konkret betydelse. Vår slutsats är att den förebyggande effekten därmed är låg och att lagen om anmälningsskyldighet därmed haft liten effekt.

Sammanfattningsvis visar vår utvärdering, enligt AGUFE, att lagen om anmälningsskyldigheten hittills visat sig vara ineffektiv. Därmed vill vi förkasta vår nollhypotes, i vilken vi hävdade att lagen uppfyllt sitt syfte. Slutsatsen tyder på att vår mothypotes ligger närmare verkligheten. Mothypotesen säger att lagen inte uppnått sitt syfte, vilket backas upp av vår empiriska undersökning och stora delar av den teoretiska referensramen. Denna bestod av tidigare forskning inom området, agent och principalteorin och motivationsteorin. Den tidigare forskningen, som till stor hämtats från Bengt Larssons rapport, landade också i slutsatsen att haft begränsad effekt. Vår undersökning, tillsammans med den tidigare forskningen, anser vi utgöra ett tydligt material för att kunna hävda att empirin förhåller sig på detta sätt.

Empirin tror vi kan förklaras med hjälp av de teorier som framställts i den teoretiska referensramen. Agent och principalteorin pekar på svårigheten i att vara två principaler till lags, vilka är samhället och klienterna i vårt fall. Enligt Lars Korsell existerar ett utbrett klientfokus i revisionsbranschen (Korsell & Engerstedt, 2004) Därför finns goda skäl att klienten borde vara den viktigare principalen. Undersökningen har också gett stöd för detta antagande då vi kommit fram till att lagen varit ineffektiv. Om lagen motsatsvis haft stor effekt kunde det ha varit ett tecken på att lagstiftaren varit den starkare principalen. I den teoretiska referensramen har vi redovisat att sannolikheten är stor att små ägarledda företag till största delen berörs av lagen. Vidare är det rimligt att tro att revisorn, som agent, ofta har en nära relation till sina klienter (Wennberg, 2003). Ofta fungerar revisorn som både rådgivare och granskare. Att anmäla brott i

dessa situationer kan te sig onaturligt för revisorn pga. av klientrelationen samt att dennes ersättning betalas av klienterna. Dessutom måste revisorn enligt lag avgå från sitt uppdrag vid anmälandet av brott. Det finns med andra ord starka incitament som talar för att revisorn prioriterar klienten som principal. Visserligen har lagstiftningen gett revisorn en skyldighet att anmäla, men kontrollen av lagstiftningens efterlevnad verkar vara bristfällig (Harbäck & Nilsson, 2004). Revisorn fungerar som lagstiftarens förlängda arm och inom agent och principalteorin finns två välkända problem, nämligen att hantera den asymmetriska informationen samt att kontrollera agenten. Asymmetrisk information existerar genom att revisorn befinner sig ensam i valsituationerna och därmed har ett informationsövertag. Detta försvåras ytterligare genom att revisorn måste ta hänsyn till tystnadsplikten. Med andra ord kan tystnadsplikten stå i vägen för avhjälpandet av problemet med asymmetrisk information. Detta bidrar till svårigheten att kontrollera revisorn. Statistiken talar också för att den faktiska kontrollen av revisorer är bristfällig. Endast 2 % av revisorerna blir föremål för disciplinära åtgärder (Larsson, 2004). Utan kontroll från myndigheternas sida är det troligt att revisorerna prioriterar klienten som principal. Så länge klienten är den starkare principalen anser vi det vara sannolikt att revisorn undviker att anmäla brott i största möjliga mån.

Motivationsteorin stödjer också vår mothypotes och den säger i huvudsak att revisorn saknar motivation till att anmäla brott. Som motivationsfaktorer har vi angivit rykte, tillfredsställelse för enskild revisor, disciplinära åtgärder, klientförlust och extra kostnader. Den motivation som kan driva revisorn att anmäla är att undgå sanktionsrisken från Revisorsnämnden samt en personlig tillfredsställelse när revisorn förhindrar brott. Dock finns många konkreta fördelar med att inte anmäla klienter. Revisorn drabbas inte av den tidsförlust anmälningsprocessen innebär. Dessutom behöver revisorn inte avgå från sitt uppdrag och klientrelationen förblir oförändrad. Revisorerna ansåg att lagen haft liten effekt, vilket kombinerat med det låga antalet anmälningar, kan tolkas som att de starkaste motivationsfaktorerna påverkar revisorn att inte anmäla brott. Våra slutsatser tyder på att motivationsteorin kan förklara varför revisorerna väljer att inte anmäla brott till åklagare.

6.6 Kapitelsammanfattning

Sammanfattningsvis kan det sägas att lagen haft en relativt liten effekt. Vår empiriska undersökning har visat att få brott anmäls och att revisorskåren inte anmäler eller avhjälpas brott i större utsträckning än innan lagen infördes. Revisorer som anmält brott är generellt mer positiva till lagen, men få tycker att den haft stor effekt. Genom en utvärdering av lagens konsekvenser, med hjälp av modellen AGUFE, har vi landat i slutsatsen att lagen är ineffektiv. Syftet med lagen, att förhindra och förebygga ekonomisk brottslighet, har inte uppnåtts i tillräckligt stor grad. Därmed anser vi att vår mothypotes ligger närmare verkligheten, vilket också understöds av tidigare forskning och de relevanta teorier vi tagit upp som stöd för mothypotesen.

7. Slutsats

Detta kapitel redovisar uppsatsens slutsatser. Därefter följer en slutdiskussion där resultatet kritiskt diskuteras i ett vidare sammanhang. Avslutningsvis ges förslag till vidare studier inom ämnet.

7.1 Slutsatser

Införandet av anmälningsskyldigheten har gjort att revisorerna fått en svårare roll. De förväntas agera i samhällets intresse samtidigt som de löper risken av att själva drabbas av negativa effekter när de anmäler brott. Intresset för vår studie väcktes när vi insåg problematiken i att försöka tillfredsställa två olika principaler. Dessutom skulle revisorerna göra det mot sin vilja då de var uttalat negativa till införandet av lagen. Mot denna bakgrund tyckte vi det var intressant att undersöka om lagen visat sig vara effektiv.

Vår uppsats har byggts upp runt ett antal problemställningar som kortfattat besvaras nedan:

- *Hur ser revisorn på lagen om anmälningsskyldigheten?*

Revisorer anser generellt att anmälningsskyldigheten haft en liten effekt. Lagen har inte ökat avhjälpan av brott eller påverkat revisorns vardagliga arbete samt granskningens omfattning. En majoritet av revisorerna är negativa till lagen samt anser att de inte besitter tillräcklig straffrättslig kunskap för att avgöra när en anmälan bör göras. En kraftig majoritet anser att den två veckor långa fristen för revisorn att avhjälpa brott bör utökas till mellan 3-6 veckor. Nästan nio av tio revisorer kräver en högre misstankegrad, än den myndigheterna rekommenderar, för att ta steget till att anmäla brott. En generell uppfattning var att lagens införande skulle stärka revisorns ställning gentemot klienterna. Dock anser en majoritet av revisorskåren att maktpositionen inte har påverkats av lagen.

- *Finns det attitydskillnader mellan den grupp av revisorer som har anmält brott och gruppen som ej har anmält brott?*

Gruppen revisorer som anmält brott är generellt mer positiva till lagen än revisorer som inte anmält brott. Revisorerna som anmält brott anser att deras vardagliga arbete påverkats och att granskningarnas omfattning har ökat sedan lagens införande. En majoritet av revisorerna, som inte anmält brott, tyckte däremot inte att lagen haft någon effekt i detta avseende. Gruppen revisorer som anmält brott kräver generellt en lägre misstankegrad för att avhjälpa eller anmäla brott än gruppen av revisorer som inte har anmält brott. En annan skillnad är att sanktionsrisken från Revisorsnämnden påverkar revisorerna som anmält brott i större grad. I båda grupperna har ungefär samma andel deltagit i någon form av vidareutbildning. Gruppen revisorer som anmält brott har generellt en längre erfarenhet av arbetet som revisor.

- *Har lagen om anmälningsskyldighet haft en förebyggande effekt?*

En majoritet av revisorskåren anser inte att lagen har resulterat i att avhjälpandet eller förhindrandet av ekonomisk brottslighet ökat. Vidare hävdar mer än hälften av revisorskåren att det dagliga arbetet och granskningens omfattning inte ökat sedan lagens införande. Däremot tycker en majoritet att de blivit mer uppmärksamma mot brott och att fler kan tänka sig anmäla dessa. Dock verkar den ökade vaksamheten och acceptansen till att anmäla brott inte gett några konkreta resultat. Detta tillsammans med revisorns negativa attityd till lagen och det låga antalet anmälningar gör att vi anser att den förebyggande effekten av lagen varit liten.

- *Hur kan lagens effektivitet mätas?*

För att mäta lagen effektivitet har vi tagit fram modellen AGUFE:

Lagens effektivitet = A (G, U) + FE

A = Antal anmälningar

G = Gjorda anmälningar

U = Uteblivna anmälningar

FE = Förebyggande effekt (avhjälpande av brott innan anmälan behöver göras)

AGUFE tar hänsyn till både antalet anmälningar och den förebyggande effekten. Anmälningsskyldigheten kan påskynda rättsprocessen, varför anmälningar från revisorer är en viktig del i att förebygga och förhindra brottslighet. Lagen kan därför inte vara effektiv utan ett visst antal anmälningar. Den förebyggande effekten innefattar bl.a. avhjälpande av brott innan de leder till anmälan. Vi bedömer att hänsyn måste tas till både antalet anmälningar och den förebyggande effekten för att bedöma lagens effektivitet.

- *Är lagen om anmälningsskyldighet effektiv?*

Genom att ta del av tidigare avhandlingar, belysa relevanta teorier, definiera en modell för att mäta lagens effektivitet och slutligen genomföra en enkätstudie anser vi att en trovärdig bild av lagens verkliga effekter har skapats. Utifrån AGUFE har vi bedömt lagens effekter, vilka mestadels lyst med sin frånvaro. Antalet anmälningar har varit få och att den förebyggande effekten har varit liten, varför vi anser att lagen inte haft tillräcklig effekt för att kunna bedömas som effektiv.

7.2 Slutdiskussion

Vår uppsats har av naturliga skäl fokuserat på revisorns roll i brottsbekämpningen och utgått från att revisorns deltagande i densamma är självklart. Det är dock lätt att glömma att revisorns lagstadgade brottsbekämpningsuppgift har påtvingats från lagstiftarens håll. De flesta revisorer anser att en revisors arbetsuppgifter inte innefattar anmälningsskyldigheten, vilket framtvingar frågan om vems uppgift brottsbekämpningen egentligen är? Ansvaret faller på de svenska myndigheterna och det kan tyckas att lagstiftaren har överlämnat en övermänsklig uppgift till revisorn. Vi

vet att ekonomisk brottslighet är svårdefinierad, svårupptäckt och svårutredd. Vidare är gärningsmännen resursstarka och brotten ofta välplanerade och väl genomförda. I detta sammanhang framstår en revisor, utan starka incitament för att anmäla brott, som ett trubbigt instrument för att förhindra och förebygga ekonomisk brottslighet. Lagen infördes 1999 och vår slutsats är att lagen haft en så liten effekt att den borde bedömas som ineffektiv. Framöver kommer förmodligen effekterna av lagen att öka men frågan är om revisorer har kapacitet för att bli ett framtida effektivt vapen mot ekonomisk brottslighet?

Vår uppsats inleddes med ett talande citat av Lars Korsell, verksjurist på Brottsförebyggande rådet. Korsells tankar beskriver våra slutsatser väl, varför vi låter Korsell avsluta vår uppsats med samma citat:

”Mot bakgrund av att brotten är svåra att upptäcka och att revisorernas drivkrafter aldrig kommer att vara att upptäcka och anmäla brott är det inte troligt att anmälningsskyldigheten kommer att ha en viktig roll för antalet brottsanmälningar eller vilken typ av brott som anmäls.”

(Lars Korsell i Brottsförebyggande rådets rapport om anmälningsskyldigheten, 2004)

7.3 Förslag till fortsatta studier

- *Förändring i klientrelationen*

Har anmälningsskyldigheten påverkat relationen mellan revisorn och klienten utifrån ett revisorperspektiv? Har en förändring vad gäller kommunikationen mellan revisorn och klienten skett? En av farhågorna med införandet av lagen var ett minskat informationsflöde. Har det påverkats sedan införandet av lagen? Urvalet av revisorer borde lämpligen utgöras av revisorer som anmält brott.

- *Revisorernas uppfattning av anmälningsprocessen*

Det kunde vara av intresse att undersöka vad revisorer som anmält brott ansett om anmälningsprocessen. Syftet skulle t.ex. kunna vara att utvärdera myndigheternas bemötande och ta reda på hur revisorerna vill bli bemötta. Då hade möjligen revisorernas behov och önskemål kunnat lokaliseras, vilket hade kunnat utveckla kommunikationen och samarbetet med myndigheterna.

- *Undersöka anmälningarna*

Revisorernas anmälningsskyldighet har resulterat i ett antal anmälningar. Det kan vara intressant att genomföra en fallstudie för att t.ex. ta reda på vilka typer av brott som anmäls. Finns det en koppling mellan revisorns straffrättsliga kunskap och vilka brott som upptäcks och anmäls? Det kan också vara intressant att utreda vilken misstankegrad revisorerna haft i de enskilda fallen.

Referenslista

- Andersen, I. (1998). *Den uppenbara verkligheten*. Lund: Studentlitteratur.
- Aronsson, Å. (1999). *SPSS En introduktion till basmodulen*. Lund: Studentlitteratur.
- Braitwaite, J. & Fisse, B. (1988). Preventive Law and Managerial Auditing. *Managerial Auditing Journal*, 3: 17-20.
- Cassel, F. (1996). *Den reviderade revisorsrollen*. Stockholm: Nerenius & Santerus förlag.
- Dahmström, K. (1996) *Från datainsamling till rapport – att göra en statistisk undersökning*. Lund: Studentlitteratur.
- de Ruyter, K., & Wetzels, M. (1999). Commitment in auditor – client relationships: antecedents and consequences. *Accounting, Organizations, and Society*. 24, 57-75.
- DiMaggio, P.J., & Powell, W.W. (1983). The Iron cage revisited: institutional isomorphism, and collective rationality in organizational fields. *American sociological*, 48, 147-160.
- DiMaggio, P.J, & Powell, W.W. (1991). The new institutionalism in organizational analysis. *Chicago: the university of Chicago press*.
- Ekobrottsmyndigheten, Ds 2004:3. (2004) *Brottsutvecklingen i Sverige 2001-2003*. Rapport från regeringens ekobrottsberedning. Stockholm: Fritzes.
- Engerstedt, U (2004). Högsta domstolen slår nu fast: sen årsredovisning är bokföringsbrott! *Balans 11/2004 s. 5*.
- FAR. (2004). *FAR:s Revisionsbok 2004*. Stockholm: FAR Förlag AB.
- Halvorsen, K. (1992). *Samhällvetenskaplig metod*. Lund: Studentlitteratur.
- Harbäck, M., & Nilsson, M. (2004). *Revisorns anmälningsskyldighet – Ett bristfälligt verktyg i kampen mot ekonomisk brottslighet. Magisteruppsats inom företagsekonomi*. Internationella handelshögskolan Jönköping.
- Hatch, M.J. (2002). *Organisationsteori – moderna, symboliska och postmoderna perspektiv*. Lund: Studentlitteratur.
- Johansson, B. (1998). *En motivationsbaserad analys av arbetsmiljöarbetet i en grupp tillverkande mindre företag*. Doktorsavhandling 1998:36. Luleå: Luleå tekniska universitet.

Jönsson, S. (1985). *Eliten och normerna*. Lund: Doxa.

Korsell, L & Engerstedt, U (2004). Revisorernas anmälningsskyldighet – från ”client focus” mot ”public interest”!?. *Balans 10/2004 s.14-15*.

Larsson, B., & Brottsförebyggande rådet. (2004) *Revisorernas anmälningsskyldighet*. Stockholm: Fritzes.

Laudon, J & Persson, M, (2004). *Den orena revisionsberättelsens effekt. Magisteruppsats vid Ekonomiska institutionen, , Högskolan Kristianstad*.

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

Magnusson, D., & Sigbladh, R. (2001). *Ekonomisk brottslighet – så skyddat du dig och din verksamhet*. Uddevalla: Björn Lundén information.

Moberg, K. (2003). *Bolagsrevisorn*. Stockholm: Norstedts Juridik AB.

Patel, R., & Davidson, B. (2003). *Forskningsmetodikens grunder. Att planera, genomföra och rapportera en undersökning*. Lund: Studentlitteratur.

Porter, L.W, Steers, R.M, & Bigley, G.A. (1996). *Motivation and Leadership at Work*. New York: McGraw-Hill.

PRV. Årsredovisning (2003). Hämtad från <<http://www.prv.se>>
Accessdatum: (04-12-06).

Revisorsnämnden. Hämtad från < <http://www.revisorsnamnden.se>>
Accessdatum: (2005-01-08).

Saunders, M, Lewis, P, Thornhill A. (2003). *Reserch methods for business students*. Harlow: Pearson Education Limited.

SOU 1995:44. (1995). Aktiebolagets organisation – delbetänkande av aktiebolagskommittén. Stockholm: Fritzes.

SRS. Hämtad från <<http://www.revisorsamfundet.se>> Accessdatum: (2004-12-13).

Wennberg, I (2003). En mer nyanserad debatt om anmälningsskyldigheten, tack!. *Balans 12/2003 s.11-16*.

Öhman, P. (2004). *Revisorers perspektiv på revision. En fråga om att följa upptrampade stigar*. Licentiatuppsats 2004:09. Luleå: Luleå tekniska universitet.

Bilaga 1

Lagen om anmälningsskyldighet

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

1. 9 kap. 1, 3, 6 a och 9 §§, 10 kap. 1, 3, 4 och 5 §§, 11 kap. 1, 2, 4 och 5 §§, 17 kap. 7 § samt 20 kap. 2 § brottsbalken,

och

2. 2, 4, 5 och 10 §§ skattebrottslagen (1971:69). Lag (1999:165).

39 § /Upphör att gälla U:2005-01-01/

En revisor som finner att det föreligger sådan brottsmisstanke som avses i 38 § skall utan oskäligt dröjsmål underrätta styrelsen om sina iakttagelser.

Någon underrättelse behöver dock inte lämnas, om det kan antas att styrelsen inte skulle vidta några skadeförebyggande åtgärder med anledning av underrättelsen eller en underrättelse av annat skäl framstår som meningslös eller stridande mot syftet med underrättelseskyldigheten. Lag (1998:760).

39 § /Träder i kraft I:2005-01-01/

En revisor som finner att det föreligger sådan brottsmisstanke som avses i 38 § skall utan oskäligt dröjsmål underrätta styrelsen om sina iakttagelser. Om revisorn finner att en misstanke om brott bör föranleda honom eller henne att lämna uppgifter enligt 9 § lagen (1993:768) om åtgärder mot penningtvätt, skall dock den i 11 § andra stycket samma lag angivna tidsfristen iakttas.

Någon underrättelse behöver dock inte lämnas, om det kan antas att styrelsen inte skulle vidta några skadeförebyggande åtgärder med anledning av underrättelsen eller en underrättelse av annat skäl framstår som meningslös eller stridande mot syftet med underrättelseskyldigheten. Lag (2004:1183).

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

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

1. den ekonomiska skadan av det misstänkta brottet har ersatts och övriga menliga verkningar av gärningen har avhjälpits,
2. det misstänkta brottet redan har anmälts till polismyndighet eller åklagare, eller
3. det misstänkta brottet är obetydligt.

I fall som avses i 39 § andra stycket skall revisorn, om anmälan om det misstänkta brottet inte redan har lämnats till polismyndighet eller åklagare, utan oskäligt dröjsmål avgå från sitt uppdrag och lämna en sådan handling som anges i första stycket. Lag (1998:760).

Bilaga 2

Hej!

Var har Du för uppfattning om Lagen om anmälningsskyldighet? Det är just denna fråga som vi vill få svar på i vår enkätundersökning.

Vi är tre studenter som läser på Högskolan i Kristianstad. Just nu skriver vi vårt examensarbete på C-nivå med inriktning mot redovisning och revision. Undersökningen riktar sig till revisorer som har praktisk erfarenhet av Lagen om anmälningsskyldighet. Vi vill med vår enkät ta reda på vad revisorer har för uppfattning om lagen.

Enkäten görs direkt på Internet och vi hoppas att Ni vill hjälpa oss genom att avvara 5 minuter av er tid för att svara. På grund av sekretessen i svensk lagstiftning är vår urvalspopulation inte stor. Det är därför av stor betydelse att Ni svarar på denna enkät då en obesvarad enkät kan ge en missvisande bild av verkligheten.

Svaren kommer att behandlas konfidentiellt och kommer att redovisas som en del i statistiken. För att höja svarsfrekvensen ber vi Er dock fylla i Er e-mailadress i början av enkäten så vi kan stämma av vilka vi har fått svar ifrån.

Klicka på länken för att komma direkt till enkäten eller klistra in adressen i adressrutan på din webbläsare.

<http://www.ksk.nu/hkif/enkatgrupp1/enkat.htm>

Vi vore väldigt tacksamma om Ni ville hjälpa oss med detta.

Kontakta oss gärna vid eventuella frågor.

Tack på förhand!

Niklas Abrahamsson
Henrik Börjesson
Daniel Johansson
Telefon: 0702-714552
E-mail: hogskolankrstd@yahoo.se

Handledare: Christer Nilsson
Univ.adjunkt i företagsekonomi
E L
telefon: 044-203113
e-mail: christer.nilsson@e.hkr.se

Bilaga 3



Hej!

Var har Du för uppfattning om Lagen om anmälningsskyldighet? Det är just denna fråga som vi vill få svar på genom vår undersökning.

Vi är tre studenter som läser på Högskolan i Kristianstad. Just nu skriver vi vårt examensarbete på C-nivå med inriktning mot redovisning och revision. Undersökningen riktar sig till revisorer som har praktisk erfarenhet av Lagen om anmälningsskyldighet. Vi vill med vår enkät ta reda på vad revisorer har för uppfattning om lagen.

Vi hoppas att Ni vill hjälpa oss genom att avvara 5 minuter av er tid för att svara på vår enkät. Webbenkäten finns på följande adress:

<http://www.ksk.nu/hkif/enkatgrupp2/enkat2.htm>

Klicka på länken för att komma direkt till enkäten.

Svaren kommer att behandlas konfidentiellt och inga namn kommer att nämnas i uppsatsen. Men för att höja svarsfrekvensen ber vi Er dock fylla i Er e-mailadress i början av enkäten så vi kan stämna av vilka vi har fått svar ifrån.

På grund av sekretess är vårt urval inte så stort. Det är därför viktigt och av stor betydelse att Ni svarar på denna enkät då en obesvarad enkät kan innebära en missvisande bild av verkligheten.

Vi vore väldigt tacksamma om Ni ville hjälpa oss med detta.

Kontakta oss gärna vid eventuella frågor.

Tack på förhand!

Niklas Abrahamsson
Henrik Börjesson
Daniel Johansson

telefon: 0702-714552
e-mail: hogskolankrstd@yahoo.se

Handledare: Christer Nilsson
E L
Univ.adjunkt i företagsekonomi

telefon: 044-203113
e-mail: christer.nilsson@e.hkr.se

Bilaga 4

Enkät om lagen om anmälningsskyldighet (ABL 10:38-40§§)

Hej och välkommen till vår enkätundersökning!

Enkäten besvaras genom att kryssa i rutan för det alternativ som stämmer bäst överens med din uppfattning. **Endast ett svarsalternativ får väljas per fråga och var vänlig att svara på alla frågorna.** När du svarat på alla frågorna trycker du på knappen "Skicka enkäten" längst ner på sidan.

Nedan ber vi dig fylla i ditt enkätnummer och du hittar numret i emaillet vi skickat till dig. Det är för att vi ska kunna veta vilka det är i urvalsgruppen som har besvarat enkäten och är ett verktyg för att få en så bra svarsfrekvens som möjligt. **Alla svar behandlas anonymt** och kommer redovisas som en del i statistiken! **Har ni några frågor angående enkäten ber vi er kontakta oss på telefon 0702-714552** eller via e-postadressen hogskolankrstd@yahoo.se.

Tack för din medverkan!

Enkätnummer: (Skriv kontrollnumret i rutan)

Vilken revisorstitel har du? (T.ex. auktoriserad eller godkänd revisor)

1) När började du arbeta som revisor?

Före 1985 1985-1994 1995-2004

2) Har du deltagit i vidareutbildning omkring anmälningsskyldigheten?

Ja Nej

3) Har byrån utvecklat interna rutiner för att hantera eventuella brottsmisstankar?

Ja Nej

4) Vad tycker du om lagen om anmälningsskyldighet (enl. ABL 10:38-40§§)?

Mycket positiv 5 4 3 2 1 Mycket negativ

5) Tror du att införandet av lagen om anmälningsskyldighet har stärkt allmänhetens/marknadens förtroende för revisorn?

Instämmer helt 5 4 3 2 1 Instämmer inte alls

6) Har ditt dagliga revisionsarbete påverkats efter lagens införande?

7) **Har granskningen av klienternas räkenskaper blivit mer omfattande efter lagens införande?**

Instämmer helt 5 4 3 2 1 Instämmer inte alls

8) **Har du blivit mer uppmärksam mot oegentligheter och brott i din granskning efter lagens införande?**

Instämmer helt 5 4 3 2 1 Instämmer inte alls

9) **Har införandet av lagen om anmälningsskyldighet resulterat i att du avhjälper och förhindrar brott i större utsträckning?**

Instämmer helt 5 4 3 2 1 Instämmer inte alls

10) **Har införandet av lagen om anmälningsskyldigheten resulterat i att du kan tänka dig anmäla brott i större utsträckning?**

Instämmer helt 5 4 3 2 1 Instämmer inte alls

11) **Känner du som revisor att du besitter tillräcklig straffrättslig kunskap för att avgöra när en anmälan bör göras?**

Instämmer helt 5 4 3 2 1 Instämmer inte alls

12) **Vilken misstankegrad krävs för att du ska ta initiativ till att avhjälpa brott som du misstänker en av dina klienter för?**

kan misstänkas skäligen misstanke sannolika skäl tillräckliga skäl ställt utom rimligt tvivel

13) **Vilken misstankegrad krävs för att du ska ta steget till att anmäla brott som du misstänker en av dina klienter för?**

kan misstänkas skäligen misstanke sannolika skäl tillräckliga skäl ställt utom rimligt tvivel

14) **Har du använt anmälningsskyldigheten som påtryckningsmedel i samtal med dina klienter?**

Ja Nej

15) **Har lagen om anmälningsskyldighet gett dig som revisor en större maktposition gentemot dina klienter?**

Instämmer helt 5 4 3 2 1 Instämmer inte alls

16) Hur lång tid anser du vara rimlig för att avhjälpa brott innan anmälan blir aktuell?

0-2 veckor 3-4 veckor 5-6 veckor 7-8 veckor annat antal veckor

17) Påverkar risken för sanktioner av Revisornämnden (t.ex. erinran, varning etc) ditt val att avhjälpa eller anmäla brott i större utsträckning efter lagens införande?

Instämmer helt 5 4 3 2 1 Instämmer inte alls

Exempel på hur frågorna 18-20 fylls i

RANGORDNA följande alternativ :

(1 = mest viktigt; 4 = mindre viktigt)

Skriv siffran "1" i rutan framför det alternativ du anser vara viktigast, "2" i rutan näst viktigast etc.

- | | |
|---|--|
| 4 | Att bevara en god klientrelation (vid antagandet om att den försämras i samband med avhjälpan eller anmälan av brott) |
| 1 | Att avhjälpa eller anmäla brott enligt anmälningsskyldigheten och samtidigt inte riskera personliga sanktioner från Revisornämnden |
| 3 | Att ej åsidosätta tystnadsplikten |
| 2 | Att bevara byråns renommé gentemot mot externa intressenter |

18) RANGORDNA följande alternativ i situationer vad gäller små företag (högst 10 anställda):

(1 = mest viktigt; 4 = mindre viktigt)

Skriv siffran "1" i rutan framför det alternativ du anser vara viktigast, "2" i rutan näst viktigast etc.

- | | |
|--|--|
| | Att bevara en god klientrelation (vid antagandet om att den försämras i samband med avhjälpan eller anmälan av brott) |
| | Att avhjälpa eller anmäla brott enligt anmälningsskyldigheten och samtidigt inte riskera personliga sanktioner från Revisornämnden |
| | Att ej åsidosätta tystnadsplikten |
| | Att bevara byråns renommé gentemot mot externa intressenter |

19) RANGORDNA följande alternativ i situationer vad gäller medelstora företag (11-200 anställda)

(1 = mest viktigt; 4 = mindre viktigt)

Skriv siffran "1" i rutan framför det alternativ du anser vara viktigast, "2" i rutan näst viktigast etc.

- Att bevara en god klientrelation (vid antagandet om att den försämras i samband med avhjälpande eller anmälan av brott)
- Att avhjälpa eller anmäla brott enligt anmälningsskyldigheten och samtidigt inte riskera personliga sanktioner från Revisornämnden
- Att ej åsidosätta tystnadsplikten
- Att bevara byråns renommé gentemot mot externa intressenter

20) RANGORDNA följande alternativ i situationer vad gäller stora företag (ant. anställda överstiger 200 pers.)

(1 = mest viktigt; 4 = mindre viktigt)

Skriv siffran "1" i rutan framför det alternativ du anser vara viktigast, "2" i rutan näst viktigast etc.

- Att bevara en god klientrelation (vid antagandet om att den försämras i samband med avhjälpande eller anmälan av brott)
- Att avhjälpa eller anmäla brott enligt anmälningsskyldigheten och samtidigt inte riskera personliga sanktioner från Revisornämnden
- Att ej åsidosätta tystnadsplikten
- Att bevara byråns renommé gentemot mot externa intressenter

Tack för din medverkan!

Det kan hända att vi skulle vara intresserade av att följa upp svaren för eventuella förtydliganden och kommentarer. Är det okey om vi tar kontakt med dig igen för en eventuell uppföljning?

Ja, det går bra. E-postadress:

Nej tack

Skicka enkäten

Återställ enkäten

Bilaga 5

Intervju Auktoriserad revisor, Kristianstad

1/ Har införandet av anmälningsskyldigheten påverkat ditt dagliga arbete?

Inte påverkat på ett direkt sätt förutom att vaksamheten har skärpts ytterligare.

2/ Vad har hänt sedan lagens införande 1999:

- Noggrannare med klientval?
- Utvärdering mer omfattande?

2b/ Upptäcks oegentligheter ofta som leder till misstanke om brott?

- Vilken misstankegrad krävs för agerande?
- Hur agerar ni?
- Intern policy? Ansvarig person?

Ej vanligt förekommande, ej egen erfarenhet av anmälan.

Först påtalas det till klienten, sedan 2 veckor på sig ändra. Påtryckningsmedel.

Relation grundas på ömsesidigt förtroende, noga påtala i diskussion att revisor skyldighet att anmäla. Ej ut för negativa reaktioner men ej påtalat i många fall heller. Skulle dock påtala om där fanns oegentligheter. Hellre rädd om sitt eget jobb än mån om att behålla klienten.

Klar misstanke måste finnas innan det påtalas. Vem lita på? Klient eller eventuella bevis? Svår avvägning och revisor bristfällig straffrättslig kompetens. Därför negativa till införandet av lagen. Dessutom troligt att det som är nytt är ovant.

3a/ Har införandet av anmälningsskyldigheten påverkat er?

- Noggrannare val av klienter?
- Noggrannare utvärdering av klienter?
- Nya klienter, mer omfattande för att se om seriös verksamhet?

Ej större riskbedömning än tidigare pga. Anmälningsskyldigheten. Utvärdering har inte heller förändrats i omfattningen. Ej heller förändring vad gäller nya klienter.

3c/ Har införandet av anmälningsskyldigheten påverkat dialogmetod?

- Införande av internpolicy?
- Internt, sedan externt?
- Kontakt i vilket skeenden?
- Kontakt på vilket sätt, muntligt, skriftligt?
- Vad krävs för att ni ska anmäla? Hög misstankegrad, ej samarbete med klienter.

Tjänar som påtryckningsmedel. Revisor starkare och mer legitim ställning, vilket är positivt. Förtroendet förändrats i viss mån, men inga erfarenheter av förlorade klienter eller väldigt dåligt förtroende. Dock större respekt för revisorn.

Ingen uttalad internpolicy utan samma praxis som vid orena revisionsberättelser där en eller två kollegor rådfrågas innan påtryckning eller anmälan blir aktuell. Kontakten med klienter oftast kontinuerligt, tar diskussion i samband med den, alltid muntligt i praxis i inledande kontakt. För att gå vidare med anmälan krävs att klient inte ändrar det de ska inom två veckor. Det egna skinnets går före relationen och firmans renommé.

4/ Finns benägenhet att hjälpa klienter?

Ja, grundsyftet är att hjälpa och undanröja problemen innan anmälan blir aktuell. Inga erfarenheter av anmälan eller att klient vägrar samarbeta.

Intervju - Kent Madstedt, chefsåklagare, Ekobrott Stockholm

1/ Utveckling antal anmälningar under åren?

Ingen riktig koll - 41st 2003 och ungefär det dubbla 2004. Svårt utvärdera anmälningar pga. sekretess samt att de ej är katalogiserade efter vilka som anmäls pga. anmälningssplikten. Ekobrottsmyndigheten har ej heller jurisdiktion över hela Sverige utan det finns även anmälningar hos åklagare i andra område. Huvuddelen är inom ekobrott.

3/ Vilken typ av brott?

- **Påverkar Brottets karaktär antalet anmälningar?**

Bokföringsbrott - nästan uteslutande.

4/ Vem anmäls?

- **Finns det ngn generell typ av gärningsman?**
- **Påverkar gärningsmannens karaktär antalet anmälningar? Hårda, mjuka och sårbara aktörer.**

Oftast småföretagare.

5/ Vilka anmäler?

- **Vad påverkar de som anmäler?**
- **Stor eller lite byrå?**
- **Storstad eller mindre stad**
- **Många eller få klienter**

Stor och liten byrå - ingen avgörande betydelse. Eftersom så få fall - ingen riktig slutsats. Dock utifrån antalet förfrågningar ganska blandat. Större firmor - ej revisorn själv som kontaktar- Kan bero på internpolicy. Större intresse från stora byråer.

6/ Finns det skillnad mellan stora och små revisionsbyråers agerande?

Frekvens för liten för slutsats.

7/ Upplever du att lagstiftningen är effektiv?

- **Hur förbättras?**

Anmälningsskyldigheten ökar. Viktigare dock syftet tränger in i revisorskollektivet. Syftet = anmälningsskyldigheten ses som ett verktyg i dialogen mellan revisor och bolag. Går ej att förringa eftersom tvingande lag för revisorerna. Ger incitament.

8/ Hur verkar revisorerernas och revisionsbyråernas inställning till lagen?

- **Har lagen effekt?**
- **Samarbete fungerar bra?**
- **Följer de lagen eller hittar de alternativa vägar.**

Samarbetet bedöms som mycket bra. Ringer och frågar, ca. ¼ leder till inledande av anmälningsskyldigheten. Det som kan uppfattas som negativt är svårigheten och oklarheterna runt omkring anmälningsskyldigheten. De avvägningar som ska göras om tex. avhjälp brott, obetydligt eller om styrelsen ska informeras över huvudtaget. Vart går gränsen för skäligen eller oskäligen tid för anmälan?

9/ Finns en benägenhet att hjälpa klienter istället för att anmäla?

- **Vad anser ni om det förfarandet?**

Själva grundsyftet med lagen och uppmuntras. Utveckling positiv och trend om revisorers negativitet minskar. Farhågor med lagens införande håller på att ebba ut.

10/ Om en firma är över- eller underrepresenterad av anmälningar. Är det något ni tar i beaktande i granskning av klienter?

Kan se skillnad i företagens val av revisorer. Viss tendens att återkomma och ofta har de väldigt stort antal bolag som klienter.

11/ Finns det något inom detta område som ni hade tyckt vara intressant att undersöka?

Ej fokusera hårt på anmälningsskyldigheten. Rätt perspektiv i dialogen revisorn ska föra med bolaget. Hur har påverkan varit? I vilka skeden ska revisionsbyrån ta kontakt med bolaget? Tidigt? Nyttillträdd revisor, sund verksamhet.

Metod för att föra dialog:

- Muntlig
- Vilka frågeställningar
- Brev
- Överväga erinran
- Överväga oren revisionsberättelse
- Anmälan

Alltså vägen fram till anmälan. Hur används verktyget anmälningsskyldighet i ett större sammanhang.

Hur har anmälningsskyldigheten påverkar revisionsbolagets dialog med bolagen? Internpolicy?

Vart går gränserna och undantagsfallen anmäla direkt, eller brottet obetydligt

12/ Ok att kontakta igen vid ytterligare frågor?

Jajamän!

Bilaga 6

Fråga 4 – Använt Lag * Vad tycker du om lagen om anmälningsskyldighet (enl. ABL 10:38-40 §§)?

		Fråga 4		Total
		Positiv	Negativ	
Använt Lag	Ja	13	7	20
	Nej	7	9	16
Total		20	16	36

Chitvå-test

	Värde	Frihetsgrad	Signifikansnivå (2-sidig)
Pearson Chitvå	1,626(b)	1	,202
Antal	36		

b) 0 celler (0%) har ett förväntat värde mindre än 5. Det minsta förväntade värdet är 7,11.

Fråga 6 – Använt Lag * Har ditt dagliga revisionsarbete påverkats efter lagens införande?

		Fråga 6		Total
		Instämmer	Instämmer inte	
Använt Lag	Ja	13	7	20
	Nej	6	10	16
Total		19	17	36

Chitvå-test

	Värde	Frihetsgrad	Signifikansnivå (2-sidig)
Pearson Chitvå	2,697(b)	1	,101
Antal	36		

b) 0 celler (0%) har ett förväntat värde mindre än 5. Det minsta förväntade värdet är 7,56.

Fråga 7 - Använt Lag * Har granskningen av klienternas räkenskaper blivit mer omfattande efter lagens införande?

		Fråga 7		Total
		Instämmer	Instämmer inte	
Använt Lag	Ja	15	5	20
	Nej	7	9	16
Total		22	14	36

Chitvå-test

	Värde	Frihetsgrad	Signifikansnivå (2-sidig)
Pearson Chitvå	3,653(b)	1	,056
Antal	36		

b) 0 celler (0%) har ett förväntat värde mindre än 5. Det minsta förväntade värdet är 6,22.

Fråga 13 – Använt Lag * Vilken misstankegrad krävs för att du ska ta initiativ till att avhjälpa brott som du misstänker en av dina klienter för?

		Fråga 13		Total
		Låg	Hög	
Använt Lag	Ja	11	9	20
	Nej	4	12	16
Total		15	21	36

Chitvå-test

	Värde	Frihetsgrad	Signifikansnivå (2-sidig)
Pearson Chitvå	3,291(b)	1	,070
Antal	36		

b) 0 celler (0%) har ett förväntat värde mindre än 5. Det minsta förväntade värdet är 6,67.

Fråga 15 – Använt Lag * Har lagen om anmälningsskyldighet gett dig som revisor en större maktposition gentemot dina klienter?

		Fråga 15		Total
		Instämmer	Instämmer inte	
Använt Lag	Ja	6	14	20
	Nej	2	14	16
Total		8	28	36

Chitvå-test

	Värde	Frihetsgrad	Signifikansnivå (2-sidig)
Pearson Chitvå	1,575(b)	1	,209
Antal	36		

b) 2 celler (50%) har ett förväntat värde mindre än 5. Det minsta förväntade värdet är 3,56.

Fråga 17 – Använt Lag * Påverkar risken för sanktioner av Revisorsnämnden (t.ex. erinran, varning etc) ditt val att avhjälpa eller anmäla brott i större utsträckning efter lagens införande?

		Fråga 17		Total
		Instämmer	Instämmer inte	
Använt Lag	Ja	13	7	20
	Nej	6	10	16
Total		19	17	36

Chitvå-test

	Värde	Frihetsgrad	Signifikansnivå (2-sidig)
Pearson Chitvå	2,697(b)	1	,101
Antal	36		

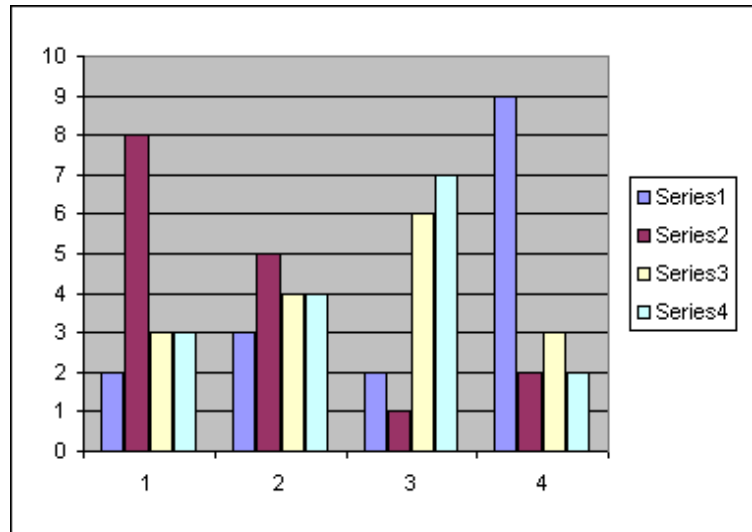
b) 0 celler (0%) har ett förväntat värde mindre än 5. Det minsta förväntade värdet är 7,56.

Bilaga 7

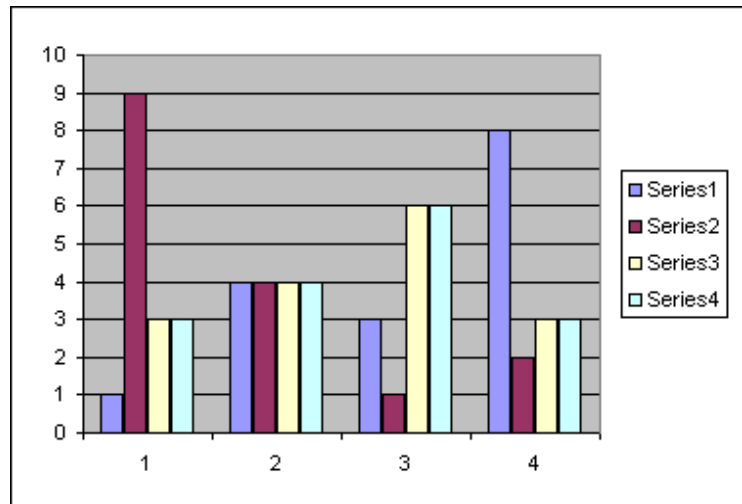
Fråga 18-20 – Grupp 1

fr 18	1	2	3	4	
a	2	3	2	9	16
b	8	5	1	2	16
c	3	4	6	3	16
d	3	4	7	2	16
	16	16	16	16	

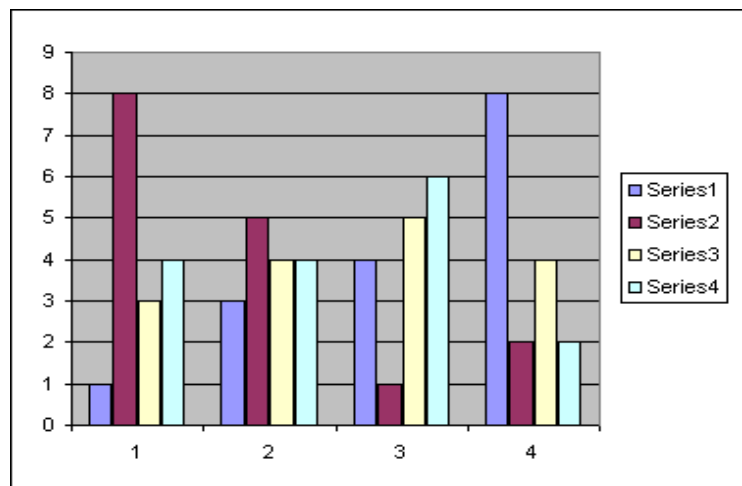
(4 bortfall på alla)



fr 19	1	2	3	4	
a	1	4	3	8	16
b	9	4	1	2	16
c	3	4	6	3	16
d	3	4	6	3	16
	16	16	16	16	



fr 20	1	2	3	4	
a	1	3	4	8	16
b	8	5	1	2	16
c	3	4	5	4	16
d	4	4	6	2	16
	16	16	16	16	

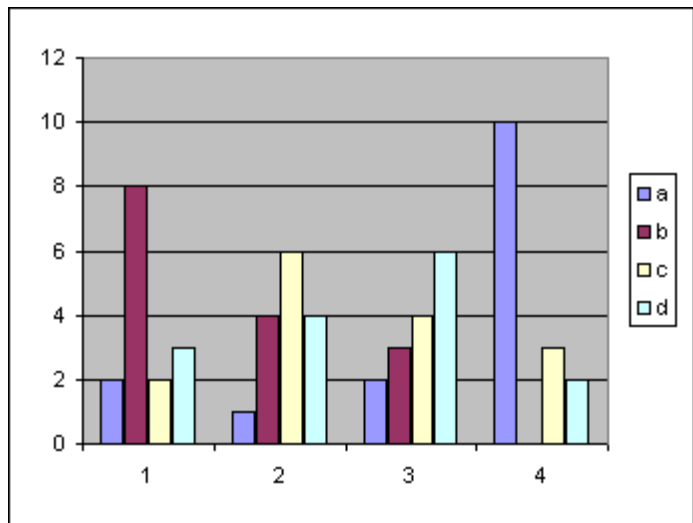


Fråga 18-20 – Grupp 2

fr 18

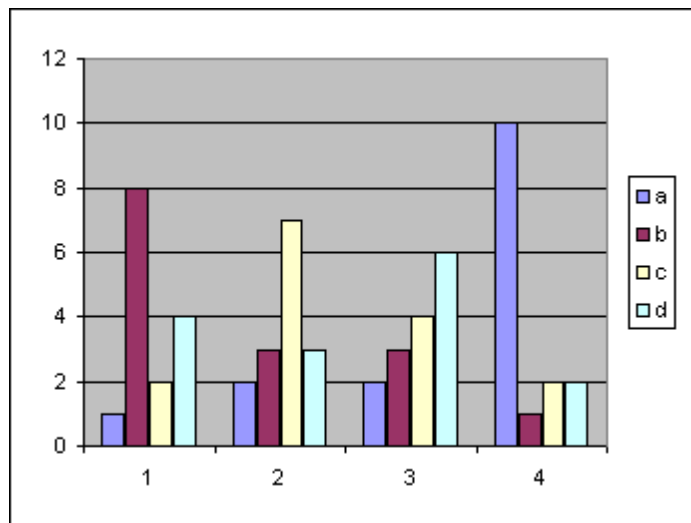
	1	2	3	4	
a	2	1	2	10	15
b	8	4	3	0	15
c	2	6	4	3	15
d	3	4	6	2	15
	15	15	15	15	

(1 bortfall på alla)



fr 19

	1	2	3	4	
a	1	2	2	10	15
b	8	3	3	1	15
c	2	7	4	2	15
d	4	3	6	2	15
	15	15	15	15	



fr 20

	1	2	3	4	
a	0	1	3	11	15
b	9	3	2	1	15
c	1	9	4	1	15
d	5	2	6	2	15
	15	15	15	15	

