



**Handelshögskolan**  
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET

# **Har revisionsplikten betydelse för den ekonomiska brottsligheten?**

Magisteruppsats i företagsekonomi  
Externredovisning och Företagsanalys  
Höstterminen 2006

Handledare:  
Gunnar Rimmel

Författare:  
Lisa Engström  
Frida Lindh

## Sammanfattning

Examensarbete i företagsekonomi, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, Externredovisning och Företagsanalys, Magisteruppsats, HT 2006

**Författare:** Lisa Engström och Frida Lindh

**Handledare:** Gunnar Rimmel

**Titel:** Har revisionsplikten betydelse för den ekonomiska brottsligheten?

**Bakgrund och problem:** I Sverige infördes revisionsplikt för alla aktiebolag 1983. Syftet med revisionsplikten var att den skulle vara bra för kampen mot den ekonomiska brottsligheten. Frågan om revisionsplikt har sedan införandet berörts av flera statliga utredningar, men har inte vidare utretts. Det har hänvisats till samma argument som framfördes vid lagstiftningen, det vill säga att revisionsplikten är av stor betydelse för bekämpning av ekonomisk brottslighet. Meningarna om huruvida den lagstadgade revisionen bidrar till att förebygga brott går isär och frågan om revisionspliktens preventiva effekt på den ekonomiska brottsligheten kvarstår.

**Syfte:** Syftet med denna uppsats är att undersöka om revisionsplikten har betydelse för arbetet mot den ekonomiska brottsligheten.

**Avgränsningar:** Denna uppsats behandlar endast ekonomisk brottslighet och revisionsplikt i mikroföretag i Sverige. De intressenter som berörs är Skatteverket och Ekobrottsmyndigheten.

**Metod:** För att uppnå uppsatsens syfte har fyra djupintervjuer genomförts med respondenter från Skatteverket och Ekobrottsmyndigheten. Utöver det har litteraturstudier gjorts för att inhämta information.

**Resultat och slutsatser:** Flera faktorer talar för att behålla revisionsplikten, dels har den en preventiv effekt i och med att omedvetna fel upptäcks och åtgärdas i ett tidigt skede, och dels har revisorns anmälningsskyldighet en avskräckande verkan. Ytterligare en faktor är att revisionsplikten underlättar för Skatteverket och Ekobrottsmyndigheten i deras arbete. Revisorn är dock inget hinder för dem som vill begå medvetna brott, de som vill begå brott gör det ändå trots att det finns en revisor. Då det pågår ett omfattande förenklingsarbete av de regelverk som företagen har att rätta sig efter vore det att rekommendera att invänta effekterna av dessa förändringar innan vidare åtgärder vidtas. Det faktum att statistiken kring mikroföretagen är nästintill obefintlig gör det svårt att uttala sig om revisionspliktens betydelse i denna kategori av bolag. För att kunna göra en mer rättvis bedömning skulle en mer detaljerad statistik vara till hjälp.

**Förslag till vidare studier:** Det vore intressant att undersöka revisionspliktens betydelse för den ekonomiska brottsligheten i andra länder än Sverige, dels vore det intressant att undersöka hur det ser ut i de länder som aldrig haft revisionsplikt för små bolag, och dels vore det intressant att undersöka om det blivit någon skillnad i de länder som tidigare haft revisionsplikt men som senare tagit bort den. Ett annat område att studera är revisionspliktens betydelse i andra avseenden än för den ekonomiska brottsligheten. Med anledning av den bristfälliga statistik som behandlar mikroföretag vore det intressant om statistik som berör företag i denna kategori sammanställdes.

---

## **Förord**

Vi vill framföra ett stort tack till de personer som bidragit till genomförandet av vår uppsats.

Vi vill tacka våra respondenter på Skatteverket och på Ekobrottsmyndigheten för ett positivt bemötande och all värdefull information som Ni har bidragit med. Utan Er hade vår uppsats inte varit möjlig att genomföra.

Vi vill även tacka vår handledare Gunnar Rimmel på Handelshögskolan vid Göteborgs universitet för den hjälp och vägledning Du har gett oss.

Till sist vill vi också tacka våra opponenter och övriga deltagare i vår seminariegrupp för de rekommendationer och kommentarer som Ni har framfört.

Göteborg den 12 januari 2007

---

Lisa Engström

---

Frida Lindh

---

## Innehållsförteckning

1	Inledning.....	5
1.1	Bakgrund.....	5
1.2	Problemdiskussion .....	7
1.3	Problemformulering .....	9
1.4	Syfte .....	9
1.5	Avgränsningar .....	9
1.6	Disposition .....	10
2	Metodbeskrivning.....	11
2.1	Studiens ansats .....	11
2.1.1	Explorativ, deskriptiv & hypotesprövande undersökning.....	11
2.1.2	Kvalitativ & kvantitativ undersökning.....	11
2.1.3	Deduktion & induktion.....	12
2.2	Litteratursökning .....	13
2.3	Intervjuundersökning .....	13
2.3.1	Kontakt med respondenterna.....	14
2.3.2	Intervjuguide .....	14
2.3.3	Genomförande av intervjuer.....	15
2.4	Sammanställning och analys av resultat.....	15
2.5	Trovärdighet .....	15
2.5.1	Validitet.....	15
2.5.2	Reliabilitet .....	15
2.5.3	Objektivitet.....	16
3	Referensram .....	17
3.1	Redovisning.....	17
3.2	Revision.....	18
3.3	Ekonomisk brottslighet .....	20
3.3.1	Kategorier av brott .....	21
3.3.2	Aktörer .....	21
3.4	Anmälningsskyldigheten.....	22
3.4.1	Varför revisorn? .....	23
3.4.2	Den förebyggande effekten .....	23
3.4.3	Dilemman .....	24
3.5	Omvärlden.....	26
3.6	Skatteverket.....	26
3.6.1	Kontroller .....	26
3.6.2	Riskområden.....	27
3.6.3	Brottsutredningar.....	28
3.7	Ekobrottsmyndigheten .....	28
4	Empiri.....	31
4.1	Intervjusvar Skatteverket.....	31
4.1.1	Presentation av respondenterna.....	31
4.1.2	Arbetsätt.....	31
4.1.3	Anmälningar och brott .....	33
4.1.4	Revisionsplikten.....	34
4.2	Intervjusvar Ekobrottsmyndigheten .....	35
4.2.1	Presentation av respondenterna.....	35
4.2.2	Anmälningar, anmälda och anmälare.....	35
4.2.3	Revisionsplikten.....	37

5	Analys.....	39
5.1	Arbetsätt.....	39
5.2	Anmälningar.....	39
5.3	Anmälningar från revisorer.....	40
5.4	Revisorns preventiva effekt.....	40
5.5	Syn på revisionsplikten.....	41
6	Slutsats.....	42
6.1	Slutsats av studien.....	42
6.2	Förslag till vidare studier.....	43
7	Referenslista.....	44
	Bilaga 1: Intervjuguide Skatteverket.....	48
	Bilaga 2: Intervjuguide Ekobrottsmyndigheten.....	50

# **1 Inledning**

*I detta kapitel presenteras först bakgrunden till valt uppsatsämne och sedan förs en problemdiskussion där aktuell debatt belyses, vilket leder fram till en problemformulering. Därefter redogörs för uppsatsens syfte, avgränsningar och disposition.*

---

## **1.1 Bakgrund**

I Sverige infördes revisionsplikt för alla aktiebolag den 1 januari 1983 (Thorell & Norberg, 2005). Revisionsplikten gäller alla aktiebolag oavsett storlek och omsättning och ett aktiebolag måste dessutom ha en kvalificerad revisor, det vill säga en auktoriserad eller godkänd revisor. (FAR:s samlingsvolym 2006 – del 1, 2006) Syftet med revisionsplikten var dels att den skulle vara bra för ägarna, som därmed skulle få bättre kontrollmöjligheter, och dels skulle den vara bra för kampen mot den ekonomiska brottsligheten. Motivet till lagändringen härstammade från en promemoria från Brottsförebyggande rådet där det hävdades att det inte var bolag med revisionsplikt som var mest utsatta för ekonomisk brottslighet utan att det var små bolag med litet aktiekapital, där grundaren inte hade personligt betalningsansvar, som var mest utsatta. Upprinnelsen till bolagsrevision var främst ägarnas behov av kontroll över bolagsledningens förvaltning av bolagets verksamhet, men revision har flera intressenter än ägarna såsom myndigheter, banker, leverantörer, kunder, anställda och övriga finansiärer. Att företagens räkenskaper är i god ordning ligger även i samhällets intresse då dessa är skatte- och avgiftsgrundande. 1999 togs ytterligare ett steg mot att bekämpa ekonomisk brottslighet, revisorer ålades då skyldighet att rapportera iakttagelser avseende brott till styrelsen samt att anmäla misstanke om brott till åklagare. (Thorell & Norberg, 2005)

Nyttan av revision är olika för olika intressenter. Ägarna behöver underlag för att kunna utvärdera företagsledningens prestation, men det är bara i företag som har ägare som inte ingår i företagsledningen eller styrelsen som revisionen fyller sin funktion. I de minsta bolagen är ofta ägare, styrelse och företagsledning en och samma person, vilket innebär att den personen har full insyn. Revision av ett sådant bolag fyller därför ingen funktion för ägaren. Ändå tvingas de betala för revision. Eftersom innehållet i den lagstadgade revisionen är densamma för alla aktiebolag oavsett storlek och sammansättning av intressentkrets kan detta därför ifrågasättas. I Sverige är en stor del av alla bolag små och medelstora. Cirka 200 000 av 250 000 bolag är så kallade mikroföretag, det vill säga de har en omsättning som understiger 3 miljoner kronor. (Thorell & Norberg, 2005)

Vinsten av revision har egentligen aldrig kvantifierats. Skatteverket har ett intresse av att företagens bokföring är i god ordning. Det har dock inte gjorts några offentliga utvärderingar av nyttan av reviderade räkenskaper kontra oreviderade räkenskaper för skattekontrollen. Det har inte heller gjorts någon utvärdering av vilka effekter införandet av anmälningsskyldigheten fått vad gäller ekonomiska brott. (Burén & Nyqvist, 2005)

Uppfattningen bland de små svenska bolagen är att de inte har någon nytta av revisionsplikten, men att de i olika former vill fortsätta utnyttja revisorernas tjänster. Ett argument är att svenska småföretag inte har råd att betala för tjänster som de inte efterfrågar och inte behöver när deras konkurrenter i omvärlden är befriade från detta. Kostnaden för att revidera ett mikroföretag har egentligen aldrig utretts, men de uppskattas till cirka 10 000 kronor per år. Sannolikt kommer dessutom dessa kostnader att öka med cirka 30 procent på

grund av nya revisionsstandarder. Vid avskaffande av revisionsplikten skulle företagen istället kunna köpa skraddarsyddna tjänster som passar varje enskilt bolags behov. (Burén & Nyqvist, 2005)

Sedan det lagstadgade kravet på revision i samtliga svenska aktiebolag infördes har det skett stora förändringar i företagens omvärld samt de regelverk företagen har att rätta sig efter. De standarder som svenska företag skall följa är anpassade efter internationella standarder som ursprungligen var skrivna för revision i större företag. Tillämpningen av dessa komplexa regelverk resulterar i mer omfattande och onödigt kostsamma revisioner (Balans nr. 3 2005 (c)).

Hösten 2005 antogs EU:s nya revisorsdirektiv, det vill säga direktiv om lagstadgad revision, det åttonde bolagsrättsliga direktivet. Direktivet innebär en minimiharmonisering, vilket innebär att EU-staterna får ha fler och strängare regler. (2006/43/EG) Vilka företag som skall revideras finns inte nämnt i revisorsdirektivet utan det står i de fjärde och sjunde bolagsrättsliga direktiven, redovisningsdirektiven (78/660/EEG & 83/349/EEG). I artikel 51 i EG:s fjärde bolagsdirektiv (78/660/EEG) föreskrivs obligatorisk revision av företagens årsbokslut samt granskning av förvaltningsberättelsen av de företag som bedrivs under former där delägaransvaret är begränsat, det vill säga det svenska aktiebolaget. Medlemsstaterna har dock rätt att undanta små och medelstora företag från revisionsplikt. För att ett företag skall undantas måste två av följande gränsvärden understigas; 50 anställda, 7,3 miljoner euro i omsättning (cirka 65,7 miljoner svenska kronor) och 3,65 miljoner euro i balansomslutning (cirka 32,8 miljoner svenska kronor). (78/660/EEG)

Samtliga ”gamla” EU-länder, det vill säga de som ingick i EU före den senaste utvidgningen 2004, förutom de nordiska länderna och Malta har valt att utnyttja möjligheten att undanta små företag från revisionsplikten (Balans nr. 3 2005 (b)). I mars 2006 gjorde Danmark en lagändring (FAR Info nr. 9 2006) och Finlands regering har föreslagit att riksdagen skall reformera revisionslagen och enligt planerna kommer finsk lag i början av år 2007 att undanta de minsta företagen och stiftelserna från revisionsplikten (TT Nyhetsbanken, 061012). Därmed är det bara Sverige och Malta kvar. Utnyttjandet av undantaget varierar. Vissa länder använder sig av de maximalt tillåtna gränsvärdena och vissa länder har valt att ha striktare gränsvärden. England är ett exempel på ett land som tidigare haft revisionsplikt, men som 1993 avskaffade revisionsplikten för de allra minsta aktiebolagen. Gränsvärdena har höjts flera gånger och ligger nu på maxvärdena enligt EG:s fjärde bolagsrättsliga direktiv. (Thorell & Norberg, 2005)

*”Om man genom en i lag stadgad revisionsplikt för små aktiebolag får bättre ordning på räkenskaperna, får bättre grund för ledningens styrning av verksamheten, får lägre kapitalkostnader, får lättare att få kredit, ägarna slipper personligt ansvar för skulderna och samhället får bra offentlig information från företagen, bättre skattekontroll och effektivare brottsbekämpning – och detta till ett lågt pris – är det rätt uppenbart att man bör uppställa krav på revision även i små bolag. Men vad vet vi om revisionens för- och nackdelar i små bolag? Vet vi vad regleringen kostar små och medelstora företag (SME)?”* (Thorell & Norberg, 2005, sid. 4) Mot bakgrund av detta gav Svenskt Näringsliv professorerna Per Thorell från Ernst & Young och Claes Norberg från Lunds universitet i uppdrag att undersöka varför Sverige avviker på ett så markant sätt från omvärlden. Uppdraget resulterade i rapporten *”Revisionsplikten i små aktiebolag”* som kom ut i mars 2005. De ansåg att vi har ett regelverk som inte kan försvaras och som heller inte finns i vår omvärld. Både rapportförfattarna och Svenskt Näringsliv kom därför fram till slutsatsen att revisionsplikten

bör avskaffas för små aktiebolag. De anser vidare att bevisbördan inte skall ligga hos den som vill ha bort en regel utan det måste vara den som vill ha kvar regeln som måste kunna visa nyttan med att behålla den. I Sverige finns idag ingen definition på redovisnings- och revisionsområdet av småföretag, men i Bokföringsnämndens förenklingsarbete har företagen delats in i fyra kategorier. Den första kategorin är enskilda näringsidkare och handelsbolag med en omsättning som understiger tre miljoner kronor. Det är denna gräns som Thorell och Norberg använt som definition för mikroföretag. Även Svenskt Näringsliv använder denna definition. I Sverige finns, som tidigare nämnts, cirka 250 000 aktiebolag och cirka 200 000 av dessa är mikroföretag. Sverige är således ett småföretagarland. Svenskt Näringsliv anser att regelförändringar nu måste ske med det primära syftet att förenkla för företagen. (Thorell & Norberg, 2005)

Regeringen upprepar i höstbudgeten att de på olika sätt skall underlätta för de små företagen. En av dessa förenklingar anses vara ett slopande av revisionsplikten. (Dagens Nyheter, 051004) Svenskt Näringsliv begärde 2005 att Justitiedepartementet skulle låta utreda frågan om revisionsplikten i små aktiebolag med början för de minsta aktiebolagen, mikroföretagen. (Burén & Nyqvist, 2005) I samband med EU:s nya revisorsdirektiv, det vill säga direktiv 2006/43/EG om lagstadgad revision (det åttonde bolagsrättsliga direktivet) beslutade Sveriges regering den 7 september i 2006 att tillsätta en utredning om revisorer och revision, direktiv 2006:96, Revisorer och revision; genomförande av EG-direktiv m.m., som bland annat skall behandla revisionsplikten i små företag. Revisionens betydelse för skattekontroll och bekämpande av ekonomisk brottslighet skall analyseras. Utredaren skall överväga om det skall bli några ändringar för små företag, till exempel att revisionen av vissa företag görs frivillig eller mindre omfattande. Det skall också övervägas om inskränkt revisionsplikt bör kombineras med någon annan form av lagstadgad granskning som tillvaratar det allmännas intressen. Utredaren skall också ta ställning till om en inskränkning bör kombineras med andra åtgärder som förebygger att företag som inte underkastas revision bryter mot till exempel redovisningslagstiftningen. (Direktiv 2006:96)

## **1.2 Problemdiskussion**

Frågan om revisionsplikt har sedan införandet 1983 berörts av flera statliga utredningar, men har inte vidare utretts. Det har hänvisats till samma argument som framfördes vid lagstiftningen, det vill säga att revisionsplikten är av stor betydelse för bekämpning av ekonomisk brottslighet samt att den är till stor nytta för ägarna för att de skall kunna uppmärksamma ekonomiska problem. (Thorell & Norberg, 2005)

Varför har Sverige revisionsplikt i små och medelstora företag när de flesta EU-länder valt att inte ha det? Och hur mycket kostar denna reglering varje år? Anledningen till att frågan om revisionsplikt nu fått uppmärksamhet i Sverige beror i huvudsak på två saker. Dels påverkas innehållet i den svenska revisionen i allt högre grad av den internationella utvecklingen där revisionsstandarder i första hand skrivs för revision i större företag, inte små och medelstora, och dels arbetar många regeringar idag med olika projekt om regelförenklingar i små företag. Även Sveriges regering gör detta och då är revisionsplikten ett självklart ämne att utvärdera. Frågan om revisionspliktens vara eller inte vara har en direkt koppling till det svenska regelförenklingsarbetet. (Balans nr. 3 2005 (c))

Det är samhället som är den intressent som har mest att vinna på revisionsplikt eftersom kostnaderna drabbar bolaget. Enligt Thorells och Norbergs rapport (2005) är det dock ytterst osäkert vilka fördelarna är med revisionsplikt. Den som har för avsikt att undanhålla skatt



eller begå brott låter sig knappast hindras av revisionsplikten utan gör det i vilket fall som helst. Om det ändå finns de som har för avsikt att begå brott och ser revisionsplikten som ett hinder finns det andra företagsformer att bedriva verksamheten i som inte har revisionsplikt. Åsikterna om revisionsplikten uppfyller syftet att förebygga ekonomisk brottslighet går isär. (Thorell & Norberg, 2005)

Den kommission som regeringen tillsatte efter valet 1982 som bland annat skulle föreslå åtgärder för att få en effektivare företagsrevision förkunnade i sitt slutbetänkande, SOU 1983:36, att revisorn hade en otvivelaktigt stor betydelse vad gällde att motverka och förhindra ekonomiska oegentligheter. (SOU 1983:36) Dan Brännström som är generalsekreterare i FAR, Föreningen Auktoriserade Revisorer, menar att det är den preventiva effekten som är revisorns viktigaste uppgift i ekobrottsområdet. Detta gäller också det närliggande området, skatter och avgifter. Sveriges höga skattetryck ökar risker för skattefusk och tas revisionsplikten bort måste Skatteverket bygga ut. (Balans nr. 4 2005) Thorell och Norberg (2005) menar att så inte är fallet, de hänvisar till en undersökning genomförd av Brottsförebyggande rådet, Rapport 2004:4, där revisorer anser att den preventiva effekten är av ringa betydelse. Vidare framhålls de övriga EU-ländernas lättnader av revision för små företag trots att det i vissa av dessa länder föreligger anmälningsplikt för brott. Sigurd Elofsson, ekorevisor på Ekobrottsmyndigheten, är av annan uppfattning. Enligt hans uppskattning förebyggs tusentals brott med hjälp av revisionsplikten. Ungefär hälften av dessa utgörs av oakt samma brott, det vill säga brott som beror på okunskap eller slarv. Vidare menar han att en stor del av den här typen av brott förhindras av revisorerna genom att de uppmärksammar sina klienter på brister och felaktigheter i bokföringen. (Balans nr. 5 2005).

Ekobrottsmyndigheten är emot alla tankar om lättnader för småföretagen, men faktum är att de på direkt uppmaning inte kan uppskatta hur många fall som har kommit åt tack vare revisionsplikten. (Dagens Nyheter, 051004) Antalet revisorer som anmält brott där de utgör revision har dock ökat. År 2004 var totala antalet inkomna ärenden 4145, varav 101 kom från revisorerna. 2005 var totala antalet inkomna ärenden 4130, varav 229 kom från revisorerna. Det har således skett en ökning från 2,4 procent till 5,5 procent. (Ekobrottsmyndighetens årsredovisning 2005)

Debatten är nu i full gång och åsikterna går isär. En del tycker det är självklart att revisionsplikten skall avvecklas för de minsta bolagen, medan andra tycker att den skall vara kvar. Dan Brännström, generalsekreterare för FAR, anser att vi börjar i fel ände om vi tar bort revisionsplikten. Han menar att det är de små bolagen som främst behöver revision och anser att det är regelverket för små företag som behöver förenklas. Brännström anser vidare att vi inte kan jämföra oss med andra länder då vi har ett mer komplext regelverk. (Balans nr. 3 2005 (a)) Vissa vill ha kvar revisionsplikten, men tycker att det är samhället som skall betala. De flesta, oavsett om de är för eller emot revisionsplikt, verkar i alla fall överens om att det krävs förenklingar för små bolag.

I debatten har diskussionen kring en alternativ bolagsform för små aktiebolag förts. Under en debatt som FAR höll under 2005 tog två modeller form som ett alternativ till revisionsplikten i mikroföretag. Den ena var just en ny bolagsform som skulle innebära aktiebolagets alla fördelar, men som inte skulle omfattas av revisionsplikten. Den andra var att avskaffa revisionsplikten för mikroföretagen och samtidigt lätta regelverket. Vid en omröstning ville majoriteten av deltagarna avskaffa revisionsplikten. (Balans nr. 11 2005)

Thorell och Norberg (2005) framhåller i sin rapport, Revisionsplikten i små aktiebolag, att det vid införandet av revisionsplikten varken gjordes någon konsekvensanalys eller uppskattning av lagens förväntade effekter. Samtidigt menar författarna att de antal anmälningar som görs av revisorer är marginell i förhållande till de som görs av konkursförvaltare och Skatteverket och att kravet på att en revisor som anmält ett brott måste avgå minskar incitamenten för att anmäla brott. (Thorell & Norberg, 2005)

Vid införandet av revisionsplikten ansågs förebyggandet av ekonomisk brottslighet vara ett starkt motiv. Meningarna om huruvida den lagstadgade revisionen bidrar till att förebygga brott går isär och frågan om revisionspliktens preventiva effekt på den ekonomiska brottsligheten kvarstår. Om revisionsplikten avskaffas för mikroföretag kommer även frågan om det behövs andra kontroller och tjänster som ersätter revisionen upp.

### **1.3 Problemformulering**

Mot bakgrund av diskussionen ovan tycker vi att det vore intressant att undersöka revisionspliktens betydelse för den ekonomiska brottsligheten. Åsikterna skiljer sig åt och det tycks i dagsläget saknas offentliga utredningar som på djupet utreder revisionens betydelse inom detta område.

Den huvudfråga som ligger till grund för den här uppsatsen är:

- Är det motiverat att försvara revisionsplikten utifrån dess ursprungliga syfte att bekämpa ekonomisk brottslighet?

För att kunna besvara huvudfrågan ställs följande delfrågor:

- Är revisionsplikten ett verktyg för att upptäcka och förebygga ekonomisk brottslighet?
- Hur påverkar revisionsplikten Skatteverkets och Ekobrottsmyndighetens arbete?
- Hur ser anmälnings- och brottsstatistiken ut i små aktiebolag, så kallade mikroföretag med en omsättning som understiger tre miljoner kronor?

### **1.4 Syfte**

Syftet med denna uppsats är att undersöka om revisionsplikten har betydelse för arbetet mot den ekonomiska brottsligheten.

### **1.5 Avgränsningar**

Denna uppsats behandlar ekonomisk brottslighet och revisionsplikt i små aktiebolag, så kallade mikroföretag med en omsättning som understiger tre miljoner kronor, i Sverige. En avgränsning har gjorts till att undersöka revisionspliktens betydelse för Skatteverket och Ekobrottsmyndigheten. Övriga intressenter kommer därmed inte vidare beröras. Nyttan gentemot kostnaden av revisionsplikten berörs inte heller. Eventuella alternativ till revisionsplikten faller också utanför ramen för denna uppsats.

## 1.6 Disposition

**Kapitel 1: Inledning** – I detta kapitel presenteras först bakgrunden till valt uppsatsämne och sedan förs en problemdiskussion där aktuell debatt belyses, vilket leder fram till en problemformulering. Därefter redogörs för uppsatsens syfte, avgränsningar och disposition.

**Kapitel 2: Metodbeskrivning** – I detta kapitel presenteras den metod som använts vid uppsatsens genomförande. Vidare redogörs för hur insamlandet av data samt genomförandet av intervjuer gått till. Slutligen förs en diskussion om uppsatsens trovärdighet utifrån begreppen validitet, reliabilitet och objektivitet.

**Kapitel 3: Referensram** – I detta kapitel presenteras den teoretiska referensram som använts i uppsatsen och som utgör grunden för analysen av empirin. Inledningsvis ges en översikt över redovisning och revision samt dess syfte. En definition av ekonomisk brottslighet görs och revisorernas anmälningsskyldighet förklaras. Slutligen presenteras Skatteverket respektive Ekobrottsmyndigheten samt deras arbete.

**Kapitel 4: Empiri** – I detta kapitel redogörs för det empiriska material som samlats in. Empirin består av de svar som erhållits vid de intervjuer som genomförts på Skatteverket och Ekobrottsmyndigheten. Skatteverkets respektive Ekobrottsmyndighetens svar redovisas var för sig.

**Kapitel 5: Analys** – I detta kapitel ställs empirin mot den teoretiska referensramen, vilket mynnar ut i en analys av det empiriska materialet.

**Kapitel 6: Slutsats** – I detta kapitel görs en koppling till syftet och det inledande kapitlet. Uppsatsens frågor besvaras och författarnas egna tankar och reflektioner presenteras. Slutligen ges förslag till vidare forskning.

## 2 Metodbeskrivning

---

I detta kapitel presenteras den metod som använts vid uppsatsens genomförande. Vidare redogörs för hur insamlandet av data samt genomförandet av intervjuer gått till. Slutligen förs en diskussion om uppsatsens trovärdighet utifrån begreppen validitet, reliabilitet och objektivitet.

---

### 2.1 Studiens ansats

Det finns många olika typer av undersökningar. Explorativa, deskriptiva och hypotesprövande undersökningar kan klassificeras utifrån hur mycket information som finns inom ett visst problemområde innan undersökningen startar. Undersökningen kan ha en kvalitativ eller kvantitativ inriktning, avgörande är hur informationen har genererats, bearbetats och analyserats. För att relatera teori och empiri kan undersökaren ha ett deduktivt eller ett induktivt arbetssätt. (Patel & Davidson, 2003)

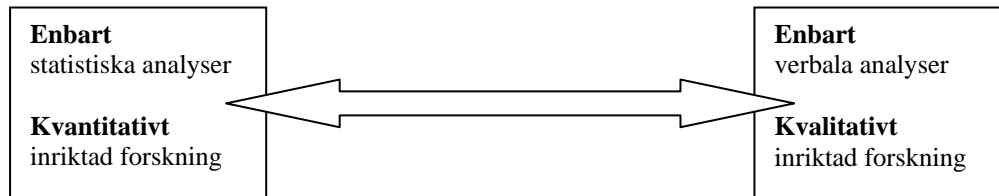
#### 2.1.1 Explorativ, deskriptiv & hypotesprövande undersökning

Syftet med denna uppsats är som beskrivits tidigare att undersöka om revisionsplikten har betydelse för arbetet mot den ekonomiska brottsligheten. Under inläsningen på ämnet upplevde vi att åsikterna i frågan går isär och att det inom detta område saknas djupgående undersökningar. När det finns lite kunskap om ett område och om studien syftar till att hitta grundläggande förståelse för området är studien ”explorativ”, det vill säga undersökande. (Björklund & Paulsson, 2003) Patel och Davidson (2003) uttrycker att en undersökning är explorativ när det finns ”luckor” i den kunskap som finns före dess att undersökningen görs. Vidare menar de att syftet med undersökningen är att inom problemområdet erhålla så mycket kunskap som möjligt och på så vis på ett allsidigt sätt försöka belysa området. Det är i explorativa undersökningar vanligt att använda flera olika tekniker för att samla information. Beskrivande undersökningar, eller deskriptiva undersökningar som de kallas, används när det redan finns en viss mängd kunskap som börjat systematiserats i form av modeller. Undersökningen begränsas till att omfatta vissa delar och beskrivningarna är detaljerade och grundliga. I en deskriptiv undersökning används bara en teknik för att samla information. Inom problemområden där kunskapsmängden blivit ännu mer omfattande och teorier har utvecklats kommer undersökningen att vara hypotesprövande. Det förutsätts här att det finns tillräcklig kunskap inom ett område så att det utifrån teorin går att härleda antaganden om förhållanden i verkligheten. (Patel & Davidsson, 2003) Då denna studie syftar till att erhålla djupare kunskap kring revisionspliktens betydelse för den ekonomiska brottsligheten har den en explorativ karaktär. Det har också använts flera tekniker för att samla information, vilket kännetecknar en explorativ undersökning.

#### 2.1.2 Kvalitativ & kvantitativ undersökning

Hur valet görs för att generera, bearbeta och analysera insamlad information avgör om en studie är kvalitativ eller kvantitativ. En kvantitativ studie kan förklaras genom att information i studien kan mätas eller värderas numeriskt. När informationen inte kan mätas kvantitativt används en kvalitativ metod. En kvalitativ studie förklaras genom att studien syftar till att skapa en djupare förståelse för till exempel ett specifikt ämne. (Björklund & Paulsson, 2003) Datainsamlingen koncentreras till ”mjuka” data som till exempel kvalitativa intervjuer och tolkande analyser, vanligt förekommande är att analysera textmaterial med hjälp av verbala

analysmetoder. (Patel & Davidson, 2003) I en kvalitativ studie är möjligheten till generalisering mindre än i en kvantitativ studie. Om studien är kvantitativ eller kvalitativ avgörs i första hand av studiens syfte. Vid kvantitativa studier lämpar sig metoder som enkäter och matematiska modeller och vid kvalitativa studier är observationer och intervjuer många gånger mer lämpade (Björklund & Paulsson, 2003). Om forskningen syftar till att tolka och förstå bör en verbal analysmetod användas och studien är då kvalitativ. (Patel & Davidson, 2003)



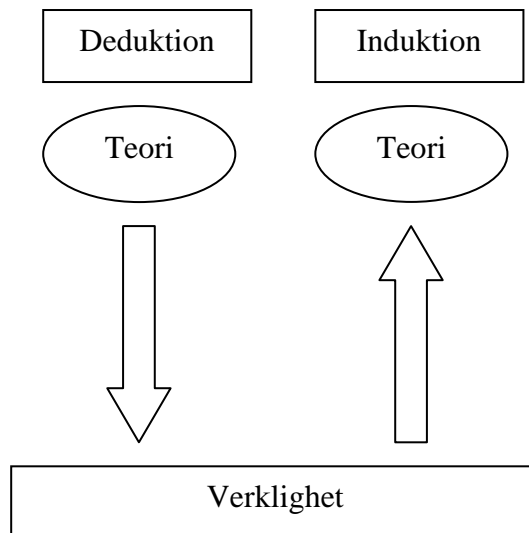
**Figur 2:1** "Kvantitativt och kvalitativt inriktad forskning illustrerade som ändpunkter på ett kontinuum utifrån användningen av statistiska eller verbala analysmetoder."

Källa: Patel & Davidson, 2003, sid. 14.

Denna uppsats faller inom ramen för en kvalitativ studie. Syftet är att få en djupare förståelse för revisionsplikens betydelse för den ekonomiska brottsligheten. För att ta reda på detta har intervjuer genomförts med personer på Skatteverket och Ekobrottsmyndigheten, varken enkäter eller matematiska modeller har använts, och en verbal analysmetod har använts.

### 2.1.3 Deduktion & induktion

Deduktion och induktion är två alternativa sätt att arbeta med för att relatera teori och empiri. Deduktion innebär att slutsatser om enskilda företeelser dras utifrån befintliga teorier och allmänna principer. Hypoteser härleds utifrån den befintliga teorin och prövas sedan empiriskt i fallet som undersöks. (Patel & Davidson, 2003) "Hypoteser utgör således påståenden om relationer mellan variabler och ett slags vägvisning för forskaren om hur den ursprungliga idén kan prövas." (Bell, 2000, sid. 29) Genom att utgångspunkten är en redan befintlig teori kan objektiviteten stärkas, detta förklaras av att studien i mindre utsträckning präglas av undersökarens subjektiva uppfattning. Nackdelen med ett deduktivt arbetssätt är att den teori som är studiens utgångspunkt påverkar studien i viss riktning och att nya upptäckter inte görs. (Patel & Davidson, 2003) I mindre projekt krävs inte det statistiska tillvägagångssättet vad gäller hypotesprövning som krävs i större urvalsundersökningar. Det räcker många gånger med att formulera studiens syfte och mål på ett konkret sätt. Huvudsaken är att undersökaren har tänkt igenom vad som är värt att undersökas och hur undersökningen skall genomföras. (Bell, 2000) Induktion innebär att ett objekt studeras utan förankring i befintlig teori, istället utformas teorin utifrån den insamlade informationen, empirin. Eftersom teorin är baserad på empiriskt material från den specifika undersökningen är det svårt att veta vilken räckvidd teorin har och hur generell den egentligen är. De teorier som utformas kommer att påverkas av undersökarens idéer och föreställningar. (Patel & Davidson, 2003)



**Figur 2:2** "Relationen mellan teori och verklighet illustrerad av några centrala begrepp."

Källa: Patel & Davidson, 2003, sid. 25.

(Vissa delar av figuren har använts)

I denna undersökning har ett deduktivt arbetssätt använts. Befintliga teorier har använts som utgångspunkt för analys av det empiriska materialet. Inga hypoteser har satts upp, däremot har uppsatsen ett konkret syfte och mål.

## 2.2 Litteratursökning

Arbetet inriktades till att börja med på att söka information för att få en inblick i ämnet. Vidare undersöktes om tidigare uppsatser hade skrivits inom ämnet och vilken inriktning de haft. I första hand söktes uppsatser som skrivits vid Göteborgs universitet. Det fanns flera uppsatser som behandlade ämnet, men med olika vinklingar. Referenslistorna gick igenom för att få tips på användbara källor. Det gjordes också sökningar i de databaser som finns på Ekonomiska biblioteket på Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, vilket gav träffar på bland annat böcker, artiklar, rapporter och uppsatser. Det fanns många artiklar i tidskriften Balans som behandlade uppsatsämnet. Dessa bidrog till att ge en inblick i ämnet samt den debatt som förs. Därefter utökades sökningen till bland annat Google. Information har också inhämtats från Skatteverkets och Ekobrottsmyndighetens hemsida. Därifrån har även material i form av årsredovisningar och annan dokumentation inhämtats. Informationen gick sedan igenom för att avgöra vad som var relevant för uppsatsen. De sökord som använts är bland annat redovisning, revision, revisionsplikt, audit, accounting, ekonomisk brottslighet och ekobrott.

## 2.3 Intervjuundersökning

En intervju kan beskrivas som "\*/.../ en kommunikation mellan tre personer – en intervjuare, en respondent och en åskådare." (Krag Jacobsen, 1993, sid. 10) där deltagarna i viss mån rättar sig efter bestämda regler. Intervjuaren fungerar som ett mellanled för att förmedla information från intervjupersonen till åskådaren. Det är inte alltid den intervjuade blir synlig för åskådaren, ett exempel är när intervjun offentliggörs i form av en artikel eller en vetenskaplig rapport. Under intervjun är det intervjuaren som styr samtalen i syfte att belysa

det ämne som är avsett för intervjun. När intervjun är genomförd tolkar och bedömer intervjuaren materialet. Vad gäller respondentens roll bör tas i beaktande att en intervju är en, av intervjuaren, iscensatt situation vilket innebär att intervjuaren kan påverka respondenten och de svar denne ger. Hur budskapet i en intervju uppfattas beror till stor del på åskådaren då denne både medvetet och omedvetet tolkar informationen och lägger till och drar ifrån. Detta innebär att olika åskådares syn på budskapet kan skilja sig åt. (Krag Jacobsen, 1993)

Enligt Merriam (1994) är syftet med intervjuer att göra det möjligt för oss att inta en annan människas perspektiv, det vill säga att få reda på saker som inte kan iaktas direkt. För att uppnå syftet med uppsatsen valdes att göra djupintervjuer, vilket enligt Merriam (1994) resulterar i verbala formuleringar. En fördel med besöksintervjuer är att de går in mer på djupet och ger mer utvecklade svar. En annan fördel är att det finns utrymme för följdfrågor och om någonting är oklart finns möjlighet att få ett förtydligande eller en förklaring. Då besöksintervjuer önskades göras togs kontakt med respondenter i Göteborg. Det visade sig att två av respondenterna inte fanns i Göteborg, vilket gjorde det svårare att genomföra besöksintervjuer. Det diskuterades då om det skulle göras telefonintervju eller intervju via e-post. Efter att ha vägt fördelar mot nackdelar valdes att genomföra intervjuerna via e-post. Respondenterna kontaktades och datum bestämdes för när intervjuerna skulle genomföras, det vill säga när frågorna skulle skickas samt när svaren skulle erhållas.

### **2.3.1 Kontakt med respondenterna**

Vad gäller Skatteverket togs en första kontakt med de representanter från Skatteverket som var närvarande vid arbetsmarknadsdagen "Gadden" på Handelshögskolan vid Göteborgs universitet. Namn och e-postadress erhöles till en person på Skatteverket som skulle kunna vara till hjälp. Kontakt togs via e-post, där det gjordes en presentation av oss själva och ämnet för uppsatsen. Det framhölls att intentionen var att intervjua två personer som var intresserade och kunniga inom ämnet. Namnet till en lämplig person på Göteborgskontoret erhöles. Personen var väl informerad när kontakt togs och ställde gärna upp på en intervju. Han återkom senare med respondent nummer två, som dock inte arbetade i Göteborg utan i Örebro. Också han var insatt i ärendet och positivt inställd till att ställa upp. Då en personlig intervju inte var möjlig bestämdes att intervjun skulle genomföras via e-post.

Den första kontakten med Ekobrottsmyndigheten togs genom e-post till Ekobrottsmyndigheten i Göteborg där det gjordes en presentation av oss själva och ämnet för uppsatsen. Även i detta fall framhölls att kontakt önskades med två personer som var insatta och kunniga inom ämnet. Kontakt togs via telefon med de personer som föreslogs. En av personerna ansåg sig inte ha den rätta kunskapen och kände inte att hon kunde hjälpa oss. Däremot letade hon upp en annan person som hon tyckte var bättre lämpad. Kontakt togs och då det visade sig att denna person arbetade i Borås bestämdes att intervjun skulle genomföras via e-post.

### **2.3.2 Intervjuguide**

Inför intervjuerna sammanställdes intervjuguider, se bilaga 1 och 2. När frågeställningarna formulerade tänktes det noga igenom vilken information som önskades. Det gjordes en intervjuguide till Skatteverket och en till Ekobrottsmyndigheten. Några av frågorna var samma till de båda, medan de övriga frågorna var utformade för att passa respektive myndighet. Intervjuguiderna såg dock likadana ut till besöksintervjuerna och till de intervjuer som gjordes via e-post. Vid intervjuer kan frågorna sekvenseras genom en teknik som kallas

”tratt-teknik”. Det innebär att intervjun börjar med öppna frågor för att sedan gå över till mer specifika. Ett annat sätt är ”omvänd tratt-teknik”. Här ställs först mer specifika frågor och sedan avslutas intervjun med mer övergripande frågor. Denna teknik används ofta för att ta reda på respondenternas inställning till något. Tekniken hjälper respondenten att tänka igenom området och bilda sig en uppfattning under tiden som frågorna besvaras. (Patel & Davidsson, 2003) Vid utformandet av intervjuguiderna användes den ”omvända tratt-tekniken”. För att få en bild av respektive respondent ställdes några inledande frågor om respondentens arbete och bakgrund. Sedan ställdes specifika frågor om respektive myndighets arbetssätt. De avslutande frågorna handlade om myndigheternas inställning till och åsikt om revisionsplikten.

### **2.3.3 Genomförande av intervjuer**

De två besöksintervjuer som gjordes genomfördes på respektive respondents arbetsplats. Inledningsvis gjordes återigen en presentation av oss själva samt bakgrunden och syftet med uppsatsen. Önskan var att spela in intervjuerna på band för att undvika att missa någonting och för att vara mer koncentrerad under intervjun. Eftersom tillgång till utrustning saknades blev resultatet att endast intervjun på Skatteverket spelades in. Under intervjun på Ekobrottsmyndigheten fick istället anteckningar föras. Intervjuerna genomfördes av oss båda, vilket är en fördel då det finns möjlighet att komplettera varandras anteckningar och diskutera svaren. Intervjuerna skrevs sedan rent direkt efter respektive intervju då svaren fanns i färskt minne. Intervjun på Skatteverket varade i 45 minuter och intervjun på Ekobrottsmyndigheten varade i en timme. Datum för när e-postintervjuerna skulle genomföras bestämdes.

## **2.4 Sammanställning och analys av resultat**

I empirikapitlet redovisas Skatteverkets respektive Ekobrottsmyndighetens svar var för sig. Däremot redovisas båda respondenters svar inom samma myndighet tillsammans. I analyskapitlet har svaren ställts mot den teoretiska referensramen och en analys har genomförts.

## **2.5 Trovärdighet**

En studies trovärdighet kan bedömas med hjälp av måtten validitet, reliabilitet och objektivitet. Undersökaren kan i sitt tillvägagångssätt påverka dessa mått och på så vis öka studiens trovärdighet. (Björklund & Paulsson, 2003)

### **2.5.1 Validitet**

Validitet är ett mått för att bedöma om det som mäts är det som var avsett att mätas. I studier där intervjuer använts kan validiteten öka genom att frågorna är tydligt formulerade och inte är vinklade. (Björklund & Paulsson, 2003) Innan intervjuerna genomfördes fick handledaren läsa igenom intervjuguiderna för att kommentera eventuella oklarheter. Vissa förtydliganden gjordes därefter, vilket bidrog till en ökad validitet.

### **2.5.2 Reliabilitet**

Reliabilitet är ett mått för att bedöma tillförlitligheten i mätinstrumentet. Det vill säga i vilken utsträckning värdet blir det samma om undersökningen upprepas. Genom att använda kontrollfrågor i intervjuer kan reliabiliteten öka. (Björklund & Paulsson, 2003) Vid



genomförandet av studiens intervjuer ställdes kontrollfrågor till respondenterna i de fall det rådde osäkerhet kring respondentens svar, till exempel vad som menades eller då ett förtydligande behövdes för att utesluta att svaret skulle kunna missuppfattas. I de intervjuer som genomfördes via e-post var det av naturliga skäl svårt att ställa kompletterande frågor då svaret kunde utläsas först i efterhand. I och med att myndigheterna hjälpte oss att komma i kontakt med lämpliga respondenter bidrar det till att öka studiens tillförlitlighet. Även det faktum att en av intervjuerna spelades in på band bidrar till att öka tillförlitligheten eftersom det fanns möjlighet att lyssna på intervjun igen och därmed minska risken för feltolkningar. För att öka den sekundära informationens tillförlitlighet har i så stor utsträckning som möjligt ursprungskällan använts. Vid de tillfällen då ursprungskällan inte varit tillgänglig har det istället refererats till ursprungskällan genom författaren.

### **2.5.3 Objektivitet**

Objektivitet är ett mått för att bedöma i vilken omfattning studien påverkas av värderingar. Studiens objektivitet kan ökas genom att läsaren själv ges möjlighet att ta ställning till studiens resultat, detta görs genom att undersökarna motiverar och tydliggör de val som gjorts. (Björklund & Paulsson, 2003) I de intervjuer som genomförts har frågor om respondentens bakgrund ställts, vilket ger läsaren en möjlighet att bedöma respondentens svar. Vidare har de val som gjorts vid genomförandet av studien förklarats och motiverats, vilket ökar möjligheten för läsaren att bedöma studien.

### 3 Referensram

---

*I detta kapitel presenteras den teoretiska referensram som använts i uppsatsen och som utgör grunden för analysen av empirin. Inledningsvis ges en översikt över redovisning och revision samt dess syfte. En definition av ekonomisk brottslighet görs och revisorernas anmälningsskyldighet förklaras. Slutligen presenteras Skatteverket respektive Ekobrottsmyndigheten samt deras arbete.*

---

#### 3.1 Redovisning

Redovisning definieras som mätning av ekonomisk aktivitet eller ekonomiska transaktioner och kommunikation av mätningens resultat till en mottagare. Processen att ta fram redovisning innehåller tre huvudsakliga steg; registrering av transaktioner på konton, periodisering i samband med bokslut och sammanställning av finansiella rapporter. Redovisningen används som underlag för ekonomiska beslut. Tack vare redovisningen kan besluten bli bättre grundade, vilket är till fördel för företagets intressenter, det redovisande företaget och för ekonomin i stort. (Johansson m.fl., 2004)

Syftet med den externa redovisningen är att förmedla information om företagets ekonomi till olika användare och intressenter. Det skall därmed överbrygga den informationsasymmetri som finns mellan företagsledning och intressenter utanför företaget. Förutom ägarna själva är bland annat långivare, leverantörer, kunder, anställda, investerare samt stat och kommun intressenter till företaget. Två frågor som uppkommer i samband med den externa redovisningen är dels vad redovisningen skall avbilda, det vill säga vad skall mätas, och dels hur det som avbildas skall representeras, det vill säga hur skall det mätas. Det har formulerats vissa kvalitetskrav på redovisningen, den skall vara relevant, tillförlitlig och jämförbar. Lagstiftningen i Sverige har i huvudsak varit inriktad på att tillgodose borgenärsintresset och statens skatteintresse. Det ligger i borgenärernas intresse att förhindra att företaget övervärderar sina tillgångar och därigenom skapar en falsk bild av sin förmögenhetssituation och resultatutveckling. Däremot ligger det i skatteintresset att förhindra att företaget värderar sina tillgångar alltför lågt och därigenom visar ett lågt resultat och undandrar staten beskattning. (Smith, 2000)

Bokföringsskyldigheten innebär att ett företag löpande skall bokföra alla affärshändelser, se till att det finns verifikationer och bevara all räkenskapsinformation. Företaget skall dessutom upprätta en balansräkning och avsluta den löpande bokföringen. (BFL 4 kap. 1 §)

*”Bokföringsskyldigheten skall fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed.” (BFL 4 kap. 2 §)*

Med god redovisningssed menas normer och praxis för bokföring och bokslut och olika finansiella rapporter. (Revision – En praktisk beskrivning, 2006)

Aktiebolag med flera skall avsluta bokföringen med en årsredovisning som sedan skall offentliggöras. (BFL 6 kap. 1 §) En årsredovisning skall bestå av en balansräkning, en resultaträkning, noter och en förvaltningsberättelse. I vissa fall skall det även ingå en finansieringsanalys. (ÅRL 2 kap. 1 §)

*”Årsredovisningen skall upprättas på ett överskådligt sätt och i enlighet med god redovisningssed.” (ÅRL 2 kap. 2 §)*

Sverige har en kombination av reglering via lagar, rekommendationer och praxis. De två huvudsakliga lagarna för reglering av redovisning är bokföringslagen och årsredovisningslagen. Dessa lagar är ramlagar, vilket innebär att de inte innehåller så mycket detaljer. Tanken är att lagarna skall kunna finnas under lång tid. Detaljreglerna ges i rekommendationer som kan ändras snabbare i takt med ekonomins förändring. Bokföringslagen innehåller regler om vem som är bokförings- och redovisningsskyldig samt vad detta innebär. I lagen anges vilka företag som måste ge ut rapporter samt vilken typ av rapporter de skall ge ut. Den innehåller däremot inte regler om hur rapporterna skall vara utformade. Årsredovisningslagen reglerar periodisering och utformande av rapporter. Lagarna kompletteras av rekommendationer. Det är framförallt tre organ som har gett ut rekommendationer för redovisning i Sverige, FAR, Bokföringsnämnden och Redovisningsrådet. (Johansson m.fl., 2004) Den 1 september 2006 gick FAR samman med SRS, Sveriges Revisorssamfund och bildade FAR SRS, som är en branschorganisation för revisorer och rådgivare. (www.farsrs.se, 070110) Bokföringsnämnden är en statlig myndighet som ansvarar för utvecklandet av god redovisningssed i företagets bokföring och offentliga förvaltning. Detta görs bland annat genom att de ger ut allmänna råd om tillämpningen av framför allt bokföringslagen och årsredovisningslagen. Redovisningsrådet utfärdar redovisningsrekommendationer och sprider information i redovisningsfrågor. (FAR:s samlingsvolym 2006 – del 1, 2006)

### **3.2 Revision**

I ett aktiebolag har aktieägarna inte något personligt betalningsansvar för bolagets förpliktelser. (ABL 1 kap. 3 §) I alla företagsformer där ägarnas ansvar är begränsat ställs särskilda krav på hur företagets resultat och ställning skall redovisas utåt. Det är styrelsen och den verkställande direktören som har ansvaret för informationen och de olika intressenterna måste kunna lita på den information som företaget lämnar om sin ekonomiska situation och förvaltning. Revisorns roll är därför att kvalitetssäkra informationen. (Revision – En praktisk beskrivning, 2006) *”Revision är att med en professionellt skeptisk inställning planera, granska, bedöma och uttala sig om årsredovisning, bokföring och förvaltning.”* (Revision – En praktisk beskrivning, 2006 sid. 19) Revision ger ökad trovärdighet åt företagets finansiella information och är därmed en förutsättning för ett väl fungerande näringsliv och samhälle. Revision krävs således i alla företag som skall upprätta årsredovisning och görs för att företagets intressenter skall kunna lita på att årsredovisningen är tillförlitlig. (Revision – En praktisk beskrivning, 2006) De företag som det gäller är enligt BFL 6 kap. 1 § följande:

*”Företag som tillhör någon eller några av följande kategorier skall för varje räkenskapsår avsluta bokföringen med en årsredovisning och offentliggöra den enligt 2 §:*

- 1. aktiebolag,*
- 2. ekonomiska föreningar,*
- 3. handelsbolag i vilka en eller flera juridiska personer är delägare,*
- 4. företag som omfattas av lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag,*
- 5. stiftelser som är bokföringsskyldiga enligt denna lag, dock inte stiftelser som får använda sina tillgångar utslutande till förmån för medlemmar av en viss eller vissa släkter och som är bokföringsskyldiga endast på grund av 2 kap. 3 § första stycket,*

## 6. bokslutsföretag i vilka

- a) antalet anställda i verksamheten under de senaste två räkenskapsåren i medeltal har uppgått till mer än tio, eller
- b) nettovärdet av tillgångarna i verksamheten enligt en balansräkning för räkenskapsåret uppgår till mer än 24 miljoner kronor,

## 7. företag som är moderföretag i en koncern om

- a) antalet anställda hos koncernföretagen under de senaste två räkenskapsåren i medeltal har uppgått till mer än tio, eller
- b) nettovärdet av koncernföretagens tillgångar, enligt balansräkningarna för koncernföretagens senaste räkenskapsår, på moderföretagets balansdag uppgår till mer än 24 miljoner kronor.”

Ett aktiebolag måste ha minst en revisor. (ABL 9 kap. 1 §) Revisorn måste dessutom vara godkänd eller auktoriserad. (ABL 9 kap. 12 §) Det är bolagsstämman som utser en revisor. (ABL 9 kap. 8 §) En revisor kan antingen vara en fysisk eller juridisk person (Moberg, 2003).

*”Revisorn skall granska bolagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning. Granskningen skall vara så ingående och omfattande som god revisionsred kräver.”* (ABL 9 kap. 3 §)

God revisionsred är det sätt som en revision skall genomföras på. Det handlar om kunskap, erfarenhet och professionellt omdöme. Den goda seden utvecklas både internationellt, inom FAR och av Revisorsnämnden samt genom domstolarnas praxis. FAR har genom att översätta och anpassa RS Revisionsstandard i Sverige angivit vad god revisionsred är. (Revision – En praktisk beskrivning, 2006)

Revision görs för flera intressenters skull, till exempel ägarna, kreditgivare, leverantörer, kunder, anställda, styrelse och verkställande direktör samt stat och kommun. En revisor kan utföra flera olika uppgifter. Den vanligaste uppgiften är att revisorn uttalar en åsikt om historisk finansiell information. Revisorns arbete resulterar i en rapport, till exempel en revisionsberättelse eller ett revisorsyttrande. (Revision – En praktisk beskrivning, 2006) Revisionsberättelsen är revisorns rapport om hur företagets årsredovisning är upprättad, om företaget skött räkenskaperna enligt god redovisningsred samt om hur styrelse och verkställande direktör har skött förvaltningen av företaget. (Johansson m.fl., 2004) Revisionsberättelsen skall efter varje räkenskapsår lämnas till bolagsstämman. (ABL 9 kap. 5 §)

*”Revisionsberättelsen skall innehålla ett uttalande om huruvida årsredovisningen har upprättats i överensstämmelse med tillämplig lag om årsredovisning. I uttalandet skall det särskilt anges om årsredovisningen ger en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning och om förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens övriga delar.”* (ABL 9 kap. 31 §)

Revisionsberättelsen skall även innehålla ett uttalande om styrelseledamöterna och den verkställande direktören bör beviljas ansvarsfrihet gentemot bolaget. (ABL 9 kap. 33 §) Revisorn skall sända en kopia av revisionsberättelsen till Skatteverket om den innehåller vissa anmärkningar och uttalanden. (ABL 9 kap. 37 §)

*”I samband med revisionen skall revisorn till styrelsen och den verkställande direktören framställa de erinringar och göra de påpekanden som följer av god revisions sed.”* (ABL 9 kap. 6 §)

RS Revisionsstandard i Sverige skall tillämpas vid revision av ett företags årsredovisning och bokföring samt verkställande direktörs och styrelses förvaltning. RS Revisionsstandard innehåller grundläggande principer och viktiga tillvägagångssätt med vägledande förklaringar och kommentarer. Revisionsberättelsen tillsammans med årsredovisningen utgör beslutsunderlag för företagets intressenter. Revisionen ger ökad trovärdighet åt den ekonomiska informationen om företaget samt till hur styrelse och verkställande direktör fullgör sina uppdrag. Revision innebär att först sätta sig in i och förstå företaget och dess verksamhet, sedan granska och slutligen rapportera om företagets årsredovisning, bokföring och förvaltning. Arbetet skall följa god revisions sed och revisorn måste dessutom iakttä god revisors sed, vilket bland annat innefattar de yrkesetiska regler som styr revisorns professionella ansvar. (Revision – En praktisk beskrivning, 2006)

För att en revision skall uppfylla sitt syfte krävs att den baseras på en oberoende granskning. Revisorn skall inte enbart ha rollen som efterhandsgranskare utan revisorn har även en preventiv effekt. I och med att styrelsen vet att dess förvaltning och redovisning kommer att granskas leder detta förhoppningsvis till att arbetet utförs på rätt sätt. De viktigaste organisationerna inom revisionsbranschen är FAR och Svenska Revisorssamfundet. (Broberg m.fl., 1999) Organisationerna som nu gått samman har till huvuduppgift att fastställa god revisors- och revisions sed samt sed för fristående rådgivning. (www.farsrs.se, 070110) Revisorsnämnden är en statlig myndighet som ansvarar för godkännande och auktorisation av revisorer. De utövar också tillsyn över revisorer och revisionsbolag. Revisorsnämnden skall säkerställa att revisorer och revisionsbolag bedriver verksamhet som är av hög kvalitet och att de uppfyller etiska krav. De ansvarar även för att god revisors- och revisions sed utvecklas på ett ändamålsenligt sätt. (FAR:s samlingsvolym 2006 – del 2, 2006)

### **3.3 Ekonomisk brottslighet**

Definitionen av ekonomisk brottslighet kan belysa antingen den som begår brottet eller vad som utmärker själva brottet. (Bokslut - BRÅ:s satsning på ekobrottsforskning 1998-2002, 2004) År 1939 myntade Edwin Sutherland begreppet ”white-collar crime” och fokuserade på gärningsmannen. (Wells, 2004) Högt uppsatta personer inom näringslivet utnyttjade sin ställning genom att begå brott. Detta brukar i svenskan benämnas manschettbrottslighet. (Bokslut - BRÅ:s satsning på ekobrottsforskning 1998-2002, 2004) Susan Shapiro fokuserade däremot på vad som utmärker brottet. På 1990-talet menade hon att ”white-collar crime” utmärks av att gärningarna bryter mot förtroendet mellan människor. (Shapiro, 1990)

Enligt en rapport från rikspolisstyrelsen definieras ekonomisk brottslighet som *”/.../ brottslighet med ekonomiskt vinningsmotiv som utövas inom ramen för en i övrigt legal näringsverksamhet. Den skall ha kontinuerlig karaktär, vara systematisk och av stor omfattning, röra stora samhällsliga värden eller drabba grupper av enskilda.”* (BRÅ - Rapport 2000:10, sid. 32) Definitionen godtogs av riksdagen och syftade till att de illegala företeelser som skulle prioriteras vid brottsbekämpningen skulle kunna ringas in på ett hanterligt sätt. (BRÅ - Rapport 2000:10)

### **3.3.1 Kategorier av brott**

Clinard och Quinney (Bokslut - BRÅ:s satsning på ekobrottsforskning 1998-2002, 2004) skiljer på corporate crime, som begås i företagets intresse, och occupational crime, som begås av anställda eller andra inom företaget, men som i de flesta fall drabbar företaget. I Sverige har historiskt sett corporate crime varit de mest förekommande, medan det på den internationella arenan är occupational crime som dominerat. (Bokslut - BRÅ:s satsning på ekobrottsforskning 1998-2002, 2004) I en internationell undersökning gjord av PricewaterhouseCoopers och Martin-Luther-Universität i Halle-Wittenberg framgår att hälften av brotten i de svenska företagen begås av anställda, inte sällan av personer med befattningar inom företagsledning eller chefer på mellannivå. (Global Economic Crime Survey 2005)

Ekonomisk brottslighet är ett samlingsbegrepp inom vilket en rad olika typer av brott ryms. Bokföringsbrott, skattebrott och brott mot borgenär är de som till antalet är de mest registrerade och det har skett en stadig ökning av dessa sedan 2001. Behovet av att förebygga ekobrott är stort på grund av att dessa brott är särskilt svåra att upptäcka. Det är Skatteverket och konkursförvaltarna som upptäcker och anmäler allt fler brott. (BRÅ - Rapport 2004:03)

Den ekonomiska brottsligheten skiljer sig inte nämnvärt från annan av vår tids kriminalitet av intellektuell karaktär. Den utövas många gånger tillsammans med annan kriminell verksamhet så som illegal narkotikahandling, storskalig smuggling eller trafikbrott. Vidare är det småföretagare, företrädesvis inom restaurang- och taxibranschen, som i störst utsträckning är misstänkta. Tidskrävande och besvärliga utredningar samt brister i bokföring och dokumentation leder ofta till ett åtal för bokföringsbrott. (BRÅ - Rapport 2000:10)

Enligt en sammanställning av ett 30-tal kandidat- och magisteruppsatser från företagsekonomiska institutioner, framgår att de brott och oegentligheter som revisorer anmäler främst utgörs av mindre felaktigheter. Enligt en av respondenterna är det ytterst sällan som revisorn stöter på allvarliga brott. De flesta brott begås inte med uppsåt utan beror på ren okunnighet hos företaget. (BRÅ - Rapport 2004:04). För att upptäcka ekobrott krävs många gånger kontroll, detta i och med att brotten inte riktar sig till individuella offer som kan göra en polisanmälan. Skattebrott och bokföringsbrott upptäcks genom att deklARATIONER och bokföring kontrolleras. (Bokslut - BRÅ:s satsning på ekobrottsforskning 1998-2002, 2004)

I den ovan nämnda undersökning gjord av PricewaterhouseCoopers och Martin-Luther-Universität i Halle-Wittenberg uppges att 35 procent av de svenska företagen de senaste två åren utsatts för ekonomisk brottslighet. Detta är en ökning med fyra procentenheter jämfört med år 2003, motsvarande ökning internationellt var åtta procentenheter. (Global Economic Crime Survey 2005) Ökningen kan tänkas bero på de senaste årens skärpta regelverk och att företagen tvingats till ett mer effektivt arbetssätt. (Balans nr. 1 2006)

### **3.3.2 Aktörer**

Enligt Fisse och Braithwaite (BRÅ - Rapport 2004:04) kan det inom företag och organisationer urskiljas tre typer av aktörer som har förmåga att begå eller förebygga brott. De hårda och de sårbara aktörerna som har identifierats utifrån hur de reagerar på ett potentiellt straff samt de mjuka aktörerna som identifierats utifrån hur de reagerar på att bli upptäckta. De hårda aktörerna avskräcks inte av stränga straff, men på de sårbara aktörerna kan däremot stränga straff ha en avskräckande verkan. De mjuka aktörerna kan avskräckas genom den skam de kommer känna om brottet upptäcks på grund av att de brustit i sitt ansvar. Alla tre

typer finns inom ett företag och det gäller för myndigheter med tillsynsuppgifter att hitta den inom organisationen som är sårbar eller svag. Detta gäller likaledes inom lagstiftningsområdet där det gäller att identifiera de aktörer som kan påverka företagets verksamhet i en positiv riktning. (BRÅ - Rapport 2004:04)

En stor grupp som begår ekonomisk brottslighet är enmans- eller fåmansföretagare. Det finns också de näringsidkare som bedriver legal och illegal verksamhet vars affärsidé går ut på att genomföra ekobrott. Ytterligare en grupp är de kriminella nätverk som bedriver brottslig verksamhet och som använder sig av ekonomisk brottslighet för att tvätta pengar. (Balans nr. 1 2006)

### **3.4 Anmälningsskyldigheten**

När ekobrottsfrågan etablerades på den politiska agendan vid mitten av 1970-talet riktades ljuset mot frågan om revisorns brottsförebyggande funktion. Diskussioner i frågan har pågått sedan yrkeskårens begynnelse och den externa revisorns upptäckt av bedrägerier i aktiebolag ansågs tidigt vara en viktig deluppgift. (BRÅ – Rapport 2004:4) Den brottskontrollerande uppgiften avfärdades under 1900-talet med argumentet att den var baserad på orimliga förväntningar (Westermarck, 2005). Kritik riktades också mot förslaget om anmälningsskyldighet då det ansågs motverka sitt syfte, en förändrad revisorsroll sades skada klientförtroendet som var nyckeln till revisorns information. (Proposition 1997/98:99) Som ett led i kampen mot den ekonomiska brottsligheten infördes anmälningsskyldigheten för att stärka revisorns brottsförebyggande roll. (BRÅ- Rapport 2004:4)

Syftet med anmälningsskyldigheten var att bättre tillvarata ägarnas och andra intressenters, till exempel kreditgivares och anställdas, intressen samt att förhindra konkurrens med olagliga medel. (BRÅ - Rapport 2004:04) Revisorers möjligheter att anmärka i revisionsberättelser och att ge erinringar och påpekanden till styrelse och ledning ansågs som otillräckliga påtryckningsmedel för att skydda bolaget och dess intressenter. (Proposition 1997/98:99) Vidare var tanken att revisorn hade möjlighet att upptäcka brott i ett tidigare skede än till exempel en konkursförvaltare. Revisorernas möjlighet att reagera vid ett tidigare skede än myndigheterna är en stor fördel. (Balans nr. 12 2003) Revisorn åläggs inte att leta efter brott utan avsikten är att han eller hon skall överväga om iakttagelser vid genomförandet av revisionen kan ge upphov till misstanke om brott. (EBM - Rapport 2004:3) Tidigare var revisorn hindrad av tystnadsplikten, det var endast i de fall en förundersökningsledare begärt information under en pågående förundersökning som revisorn hade möjlighet att vidare befördra information. (BRÅ – Rapport 2004:4) I övriga fall var revisorn hänvisad till att i revisionsberättelsen eller genom påpekanden och erinringar till verkställande direktör och styrelse lämna information kring förhållanden som i dag skulle klassificeras som misstanke om brott. (Westermarck, 2005)

”En revisor skall vidta de åtgärder som anges i 43 och 44 §§, om han eller hon finner att det kan misstänkas att en styrelseledamot eller den verkställande direktören inom ramen för bolagets verksamhet har gjort sig skyldig till brott enligt någon av följande bestämmelser:

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).” (ABL 9 kap. 42 §)

- bedrägeri (9 kap. 1 och 3 §§ brottsbalken)
- penninghäleri (9 kap. 6 a § brottsbalken)
- svindleri (9 kap. 9 § brottsbalken)
- förskingring (10 kap. 1 och 3 §§ brottsbalken)
- olovligt förfogande (10 kap. 4 § brottsbalken)
- trolöshet mot huvudman (10 kap. 5 § brottsbalken)
- oredlighet mot borgenärer (11 kap. 1 och 2 §§ brottsbalken)
- mannamån mot borgenärer (11 kap. 4 § brottsbalken)
- bokföringsbrott (11 kap. 5 § brottsbalken)
- bestickning och mutbrott (17 kap. 7 § och 20 kap. 2 § brottsbalken)
- skattebrott (2 och 4 §§ skattebrottslagen)
- vårdslös skatteuppgift (5 § skattebrottslagen)
- försvårande av skattekontroll (10 § skattebrottslagen)

Figur 3:1 Källa: Westermarck, 2005, sid. 455.

Anmälningsskyldigheten inbegriper endast de misstänkta brott som begåtts av företagets verkställande direktör eller styrelseledamöter. Om det misstänkta brottet begåtts av annan inom organisationen skall revisorn rapportera fallet till styrelsen eller den verkställande direktören. (Westermarck, 2005) Vidare omfattar skyldigheten att anmäla endast fullbordade brott. Försök och förberedelse till brottslig handling omfattas således inte. (Skog, 2006)

### 3.4.1 Varför revisorn?

Det är lättare att sätta press på revisorn än på dem som begår brottet. Revisorns intresse för att hålla sig väl med sin huvudman för att behålla sitt uppdrag betingar inget motiv för denne att medverka i ett brottsligt sammanhang. Vidare har revisorn lite att förlora vid ett framgångsrikt brott, men mycket att förlora i händelse av att bli avslöjad med att ha underlåtit att göra en anmälan. Förklaringen är det förtroendekapital revisorn har att vårda, vilket kan gå förlorat om denne dras in i en utredning för att agerat i samspel med gärningsmannen eller för att ha brustit i sin uppmärksamhet. Det är inte ovanligt att de ekobrott som revisorer anmält har skett på grund av inkompetens från företagarens sida eller genom att företagaren är på väg mot obestånd och tappat greppet. (BRÅ - Rapport 2004:04)

### 3.4.2 Den förebyggande effekten

Revisorn skall som första åtgärd vid misstanke om brott meddela styrelsen och på så vis uppmärksamma denna på förhållandet. Oklarheter kan redas ut och arbetet med att avhjälpa skadliga effekter kan påbörjas. I de fall de skadliga effekterna kan avhjälpas förpliktigas inte längre revisorn att göra en anmälan. Det bör i sammanhanget nämnas att ett avhjälpande av detta slag är en ovanlig företeelse. (Ekonomiska brott i aktiebolag - Revisorns handlingsplikt enligt ABL, 2006)

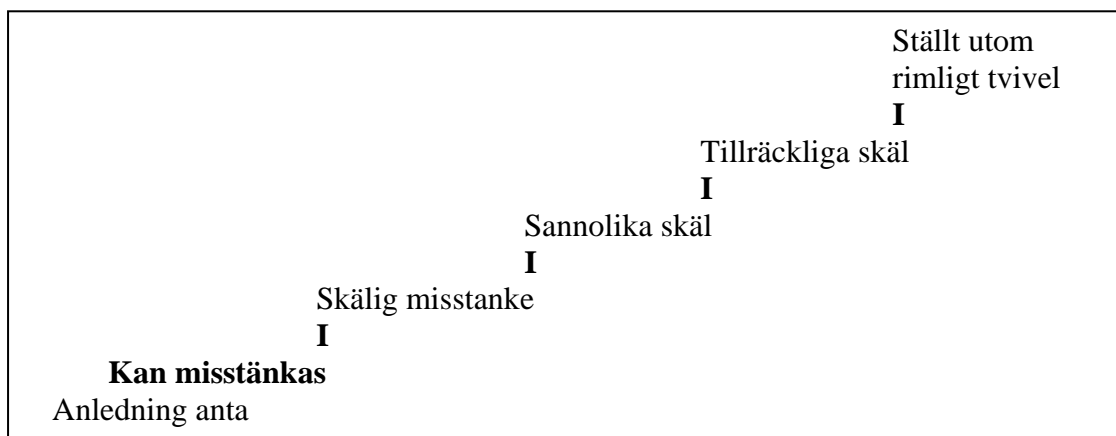


De tidigare nämnda starka aktörerna lägger stor möda på att brotten de begår inte skall upptäckas och inviger inte heller sin revisor i dessa gärningar. Det finns en brist i lagstiftningen, men för den sakens skull är det inte rimligt att tro att enbart den förebyggande metoden skall förhindra brottsliga handlingar. Den förebyggande effekten har med all sannolikhet störst genomslagskraft genom att anmälningsskyldigheten förmår revisorerna att på ett effektivare sätt följa lagen. 47 procent har upplyst sina klienter om anmälningssplikten i syfte att lägga kraft bakom orden i ett påpekande. (BRÅ - Rapport 2004:04)

Företagare är inte benägna att för en granskande revisor visa bokföringsmaterial som tyder på brottslig handling varför revisionen i sig har en förebyggande effekt. Kan revisorn till detta hota med anmälningssplikten förstärks effekten ytterligare. (BRÅ - Rapport 2004:4) En fungerande relation till klienten ger revisorn god inblick i verksamheten och möjliggör att revisorn kan förmå företaget att eliminera skadeverkningarna och på så sätt slippa göra en anmälan. Vidare har revisorn stora möjligheter att kunna påverka i ett tidigt skede. (Balans nr. 12 2003) Det faktum att anmälningsskyldigheten inte har förändrat revisionen och att klienterna har svag kännedom om skyldigheten bidrar däremot till att den brottsförebyggande effekten anses vara liten. Den förebyggande effekten skulle sannolikt vara högre om företagarna i större utsträckning kände till anmälningssplikten. Endast fem procent av revisorerna tror att klienterna har god kännedom om plikten, och revisorerna får ofta upplysa om den vid ett "skarpt läge". (BRÅ - Rapport 2004:04)

### **3.4.3 Dilemman**

Tolkningssvårigheter av graden av misstanke är ett problem förknippat med revisorns beslut att göra eller inte göra en anmälan. (BRÅ - Rapport 2004:04) Graden av misstanke inträder på ett mycket tidigt stadium, den ligger strax över misstankegraden "anledning att anta", som betyder att förundersökning skall inledas. (EBM - Rapport 2004:3) Vid denna nivå föreligger stor osäkerhet om ett brott existerar eller inte. Det är inte helt lätt att bedöma var gränsen för bevisgraden "kan misstänkas" går. (Skog, 2006) Enligt förarbetena skall den motsvara vad som i konkurslagen (1987:672) gäller för konkursförvaltarens plikt att göra en anmälan. (Proposition 1997/98:99) Det saknas praxis för uttryckets innebörd men bevisgraden "kan misstänkas" är svagare än "skäligen misstänkt" (Skog, 2006). Ekobrottsmyndigheten har i en promemoria från 2004 tagit fram en modell för hur frågor kring anmälningsskyldigheten skall hanteras. I handledningen ges allmänna uttalanden för vägledning kring var gränsen för "kan misstänkas" går. Med utgångspunkt i den så kallade "misstanketrappan" jämförs begreppet med begrepp som beskriver andra grader av misstanke. (EBM - Rapport 2004:3)



**Figur 3:2** "Misstanketrappan."

Källa: EBM - Rapport 2004:3, sid. 8.

"Kan misstänkas" återfinns i misstanketrappan på steget över "anledning anta", men under steget för "skälig misstanke". (EBM - Rapport 2004:3) Det faktum att anmälningsskyldigheten inträder på ett mycket tidigt stadium innebär att det på revisorn inte åligger att vidare bedöma om fällande dom kommer att avges. (Ekonomiska brott i aktiebolag - Revisorns handlingsplikt enligt ABL, 2006)

Om det misstänkta brottet är obetydligt eller om den ekonomiska skadan som brottet har orsakat har ersatts och övriga skadliga verkningar av det samma har avhjälpats är det möjligt att avstå anmälan. Problemet ligger här i att avgöra vad som enligt Aktiebolagslagen kännetecknar ett obetydligt brott. (FAR Info nr. 7 2005) Ett brott kan vara "mindre allvarligt" bland annat om skadeverkningarna för bolaget eller dess intressenter kan antas bli oproportionerligt stora i förhållande till nyttan av den utredning som måste göras. (EBM - Rapport 2004:3) Grunden för en sådan bedömning utgörs av brottets art och omfattning, det är således inte klientföretagets storleksförhållanden som påverkar beslutet (Westermarck, 2005).

Avvägningen mellan att följa lagen och göra en anmälan å ena sidan eller att följa lagen och därmed bibehålla sin tystnadsplikt å andra sidan förefaller också vara problematisk. (BRÅ – Rapport 2004:4) Revisorn skall dock inte vid misstanke om brott låta göra tystnadsplikten överordnad anmälningsskyldigheten. Enligt Westermarck (2005) kan en revisor i samband med en anmälan göra två misstag. Han eller hon kan vara alltför inställd på att anmäla och riskerar därför att göra en obefogad anmälan. Motsatt kan revisorns toleransnivå vara aningen för långtgående och denne avstår att anmäla i fall då ett brott begåtts. (Westermarck, 2005) Kritiska revisorer menar att en anmälan kan leda till att det reviderade företaget skadas, klienter går förlorade i onödan, revisorn riskerar att bli stämd och anseendet kan försämrats. (BRÅ – Rapport 2004:4) I revisionsberättelser lämnas ibland sådan information som indikerar på att en anmälan borde ha gjorts, till exempel anmärkning på svåra brister inom bolaget. Ett sådant fall kan tyckas vara solklart, men ändå uteblir anmälan. Orsaken tros vara att lagbestämmelsen måste ges tid för att verka fullt ut. (Balans nr. 12 2003) De oklarheter som finns beträffande hur revisorn skall praktisera lagen medför en ökad risk för att en praxis som inte överrensstämmer med lagen utvecklas. (Balans nr. 10 2002) Om en revisor låter bli att göra en anmälan som rör misstanke om brott kan denne bli föremål för disciplinära åtgärder enligt revisorslagen. Det är Revisorsnämnden som prövar om åtgärder skall sättas in. (FAR:s samlingsvolym 2006 – del 2, 2006)

Revisorns och konkursförvaltarens relation till klienten är av betydelse för anmälningsskyldigheten. Ingen av yrkesgrupperna har som primär uppgift att undersöka om det i det granskade företaget förekommer brottslig verksamhet, men de är båda skyldiga att anmäla om sådan verksamhet påträffas. Mellan de två yrkesgrupperna föreligger en stor skillnad, nämligen relationen till klienten. Konkursförvaltaren har en kortvarig relation till sin klient, medan revisorns relation till klienten är långvarig och många gånger sträcker sig över en period som innefattar flera år. Konkursförvaltarens kortvariga relation gör det lättare för denne än för revisorn att göra en anmälan. (BRÅ - Rapport 2004:04).

Revisorerna har till följd av den lagstiftade anmälningsskyldigheten blivit mer försiktiga med vilka företag de antar som sina klienter. För att undvika problem och anmälningar väljer de seriösa företag, vilket har öppnat en marknad för mindre seriösa revisorer. Att anlita en oseriös revisor kan dock vara riskabelt eftersom det kan innebära att företaget får ögonen på sig. (BRÅ – Rapport 2004:4)

### **3.5 Omvärlden**

Som tidigare nämnts i inledningen är det bland de ”gamla” EU-länderna nu endast Sverige och Malta som valt att inte utnyttja möjligheten att undanta små och medelstora företag från revisionsplikt i enlighet med EG:s fjärde bolagsrättsliga direktiv. I England där gränsvärdena nu ligger på de tillåtna maxvärdena beräknas cirka 60-70 procent utnyttja undantaget. Avregleringen i England grundas på en uttalad regleringsfilosofi som innebär att om inte nyttan av en tvingande regel kan visas överstiga de kostnader regeln för med sig så skall regeln avskaffas. Regleringar skall således kunna motiveras med empiriska data rörande reglernas positiva och negativa effekter. Intressenternas inställning är givetvis splittrad. Precis som i Sverige har det i England diskuterats om vilka negativa effekter som kan komma att uppstå i samband med att revisionsplikten avskaffas, till exempel fel i bokföringen, bedrägerier, skattebortfall, brott, negativa effekter på revisionsbranschen med mera. Det finns dock inget empiriskt material som tyder på att farhågorna har infriats. Regeringens inställning är tydlig, det vill säga nyttan av revisionsplikt anses inte uppväga kostnaderna. Avskaffandet av revisionsplikten har inte inneburit lägre intäkter för revisorerna och revisionsbyråerna. Det har dock drabbat olika byråer på olika sätt och det är de stora byråerna som klarat sig bäst. (Thorell & Norberg, 2005)

### **3.6 Skatteverket**

Skatteverket är en fristående myndighet som bildades den 1 januari 2004 och som ersatte dåvarande Riksskatteverket och dess 10 regionala skattemyndigheter. Det är en förvaltningsmyndighet för beskattning, folkbokföring och bouppteckningar som även hanterar fastighetstaxering samt gör brottsutredningar. Skatteverket har 11 415 anställda och har hela landet som verksamhetsområde, verksamheten bedrivs till största del inom lokalkontoren. Skatteverkets huvudkontor leder och styr sju skatteregioner, fyra storföretagsskattekontor samt verksamhetsstöd för skatt och Kronofogdemyndighet, vars huvudkontor är samlokaliserat med Skatteverkets. ([www.skatteverket.se](http://www.skatteverket.se), 061122)

#### **3.6.1 Kontroller**

Skatteverkets kontrollformer för deklARATIONER och andra uppgifter som lämnats till myndigheten av de skattskyldiga utgörs av skrivbordskontroll, besök eller revision. (Handledning för skatterevision 2004 - Reglerna kring revisionsverksamheten)

Skatteverket är skyldigt att utreda ett ärende till den grad dess beskaffenhet kräver. I de fall det finns flera möjligheter att inhämta eftersträvd information skall den metod som innebär minsta graden av intrång väljas. Om en kontrollform innebär oförsvarligt stort merarbete eller om den är orimligt tidskrävande kan det vara nödvändigt att använda en mer övergripande metod. Skrivbordskontroll och besök är normalt sett en billigare kontrollform än revision, för både myndigheten och den skattskyldige, och av de två är skrivbordskontrollen den vanligaste. (Handledning för skatterevision 2004 - Reglerna kring revisionsverksamheten) En revision utförd av Skatteverket innebär att det görs en kontroll av underlaget för bland annat de deklarations- och kontrolluppgifter som en näringsidkare lämnat till myndigheten. Det kan också bli aktuellt att inhämta information från tredje person, det vill säga annan person än den som revideras. Revisionen kan sträcka sig över en tidsperiod på flera år och kan omfatta flera skatter och avgifter. Beslutet om att genomföra en revision fattas av Skatteverket. De skall också genomföra den och det skall ske i samverkan med den reviderade så att verksamheten inte störs i onödan. (Allmänt om taxerings- och skatterevision)

Kontrollarbetet kommer i framtiden att få en mer framträdande roll än idag och de avsiktliga felen kommer att stå i fokus. Kontrollen av grova fel och brott kommer att tilldelas större resurser och kommer att utföras tillsammans med bland annat polisen och Ekobrottsmyndigheten. (Verksamhetens inriktning 2006-2012)

### **3.6.2 Riskområden**

Den riskenkät som genomfördes av Skatteverket år 2005 visar att företagens vilja att betala skatter under förutsättning att alla eller nästan alla andra gör det har minskat sedan slutet av 90-talet. 81 procent är beredda att betala skatt om andra gör det. (Skatteverkets årsredovisning budgetåret 2005)

För att minska fel inom beskattningsområdet har Skatteverket ett problemorienterat arbetssätt. Det innebär att de identifierar risker och problem för att hitta bakomliggande orsaker mot vilka åtgärder sätts in. Oavsiktliga fel motverkas genom att myndigheten arbetar med förslag till lagförändringar, förenklingar och information. Vad gäller de avsiktliga felen är strategin att hindra nya fuskare och stoppa de som fuskar mest. (Skatteverkets årsredovisning budgetåret 2005)

De riskområden som prioriteras är:

- *"Förstagångsdeklaranter"*
- *"Nya företag"*
- *"Oredovisade inkomster och svart arbete"*
- *"Internationella transaktioner"*
- *"Stora företag"*

(Skatteverkets årsredovisning budgetåret 2005, sid. 30)

Förstagångsdeklaranterna och nya företag har identifierats som de riskområden som är mest lämpade att påverka i förebyggande syfte. Skatt på oredovisade inkomster och svart arbete, internationella transaktioner samt de stora företagens skatter bedöms utgöra merparten av skattefelet. Tillsammans med svartarbete utgör oredovisade inkomster den största delen av det beräknade skattefelet, och små företag står för en stor del. Till skattebeloppet sett utgör enskilda näringsidkare en liten skattebas men sett till antalet skattskyldiga är det en betydande

skattebas. Det internationella skatteområdet är svårkontrollerat för Skatteverket. Olika typer av beteenden och ”upplägg” sprids snabbt och därför används media för att visa att kontrollen av internationell verksamhet fungerar väl. Skatteverket anser att det inom området finns stora kunskapsbrister varför en betydande del tros vara oavsiktligt. (Skatteverkets årsredovisning budgetåret 2005)

### 3.6.3 Brottsutredningar

Inom Skatteverkets skattebrottsenheter utreds och förebyggs i första hand skattebrott. Brottsutredningar leds av åklagare antingen vid Ekobrottsmyndigheten eller vid Åklagarmyndigheten. Förebyggande arbete bedrivs i begränsad omfattning, men under 2006 skall en metod för att samla in kunskap om motiv och förutsättningar för brottslig verksamhet från förundersökningar införas. Kunskapen skall utgöra grund för det brottsförebyggande arbetet. (Skatteverkets årsredovisning budgetåret 2005)

## 3.7 Ekobrottsmyndigheten

Ekobrottsmyndigheten bildades 1998 och är ett kompetens- och kunskapscentrum för ekobrottsbekämpning och är den drivande och samordnande kraften för all ekobrottsbekämpning i Sverige. Det är en förvaltningsmyndighet och den är därmed direkt underställd regeringen. Deras uppgift är att följa och analysera den ekonomiska brottsligheten samt fungera som ett sakkunnigt organ för regeringen. De skall även ta fram förslag till lagstiftning och till andra åtgärder. Ekobrottsmyndigheten styrs av regeringen genom bland annat myndighetens instruktion, regleringsbrev och olika förordningar. (www.ekobrottsmyndigheten.se, 061122)

Den ekonomiska brottsligheten i Sverige är ett växande och allvarligt problem. Det har nyligen gjorts en beräkning som visar att enbart skattebortfallet till följd av svart arbete uppgår till 60 miljarder kronor om året. Ekobrottsmyndighetens uppgift är därför att förebygga, upptäcka, förhindra, utreda och lagföra ekonomisk brottslighet. På Ekobrottsmyndigheten utreds bokföringsbrott, konkursrelaterade brott, skattebrott, insiderbrott och EU-bedrägerier. Även andra komplicerade brott som kräver särskilda kunskaper utreds. Ekobrottsmyndigheten riktar i första hand in sig på den grova ekonomiska brottsligheten, men även på de mindre allvarliga ekobrotten där straffvärdet inte är högt men där lagföringen har ett preventivt syfte. De lägger också ner mycket arbete på utredningar om insiderbrott och EU-bedrägerier. Ekobrottsmyndigheten utreder cirka 4 000 ärenden per år, varav cirka 1000 ärenden leder till åtal. En av deras viktigaste uppgifter är satsningar på det brottsförebyggande arbetet. (www.ekobrottsmyndigheten.se, 061122)

År	2001	2002	2003	2004	2005
<b>Inkomna ärenden totalt</b>	3019	3475	3737	4145	4130
<b>Från revisorer</b>			41	101	229
<b>Andel</b>			1,1 %	2,4 %	5,5 %

**Figur 3:3** Änderesultat Ekobrottsmyndigheten  
Källa: Ekobrottsmyndighetens årsredovisning 2005

Ekobrottsmyndighetens vision är att skapa trygghet och rättvisa genom att förebygga och bekämpa ekonomisk brottslighet. För att leva upp till detta förutsätts det att de:

- *"företser brottsutvecklingen genom fortlöpande analyser av sambandet mellan samhällsutvecklingen och ekobrottsligheten"*
- *"undandröjer brottsliga hot mot samhällsekonomin, näringslivet och tillväxten"*
- *"har en mångsidig kompetens och en hög kvalitet i den operativa verksamheten"*
- *"tar aktiv del i rättsutvecklingen"*
- *"har en bra arbetsmiljö med attraktiva arbetsplatser som stimulerar till goda resultat och god personlig utveckling"*

([www.ekobrottsmyndigheten.se](http://www.ekobrottsmyndigheten.se), 061122)

Poliser och åklagare arbetar inom en och samma myndighet, vilket gör att ett effektivare utredningsarbete kan uppnås. Inom Ekobrottsmyndigheten finns omkring 400 specialutbildade åklagare, poliser, ekorevisorer och ekosekreterare samt specialister som arbetar tillsammans för att förebygga och bekämpa den ekonomiska brottsligheten. ([www.ekobrottsmyndigheten.se](http://www.ekobrottsmyndigheten.se), 061122)

Skatteverket, Finansinspektionen, Tullverket, branschorganisationer och näringslivet är exempel på myndigheter och intresseorganisationer som Ekobrottsmyndigheten samverkar med. Som samordnande myndighet kartlägger och analyserar de utvecklingen och bekämpningen av den ekonomiska brottsligheten ur ett helhetsperspektiv och tar initiativ till gemensamma aktioner samt utarbetar förslag till författningsändringar som är inriktade på att underlätta och effektivisera ekobrottsbekämpningen. De har också som uppgift att informera till media, organisationer, andra myndigheter och allmänheten. ([www.ekobrottsmyndigheten.se](http://www.ekobrottsmyndigheten.se), 061122)

Ekobrottsmyndigheten verkar huvudsakligen inom storstadsområdena och staben finns i Stockholm. Den operativa verksamheten bedrivs vid centralorterna Stockholm, Göteborg och Malmö. Det finns även utredningskontor i Skövde, Borås, Halmstad, Kristianstad, Karlskrona och Visby. I övriga delar av landet samverkar Ekobrottsmyndigheten med åklagarväsendet och polisväsendet och kan också ta över ansvaret för en brottsutredning där, om en polis- eller åklagarmyndighet begär det. ([www.ekobrottsmyndigheten.se](http://www.ekobrottsmyndigheten.se), 061122)

Sedan 1999 har revisorerna skyldighet att anmäla till åklagare om de misstänker att ekonomisk brottslighet har begåtts av verkställande direktören eller styrelseledamot i företaget. Enligt Ekobrottsmyndigheten har revisorerna stor betydelse för ekobrottsbekämpningen, både avseende anmälan om misstänkt brottslighet och från ett allmänt brottsförebyggande perspektiv. Ekobrottsmyndigheten samverkar med revisorernas branschorganisationer FAR och Svenska Revisorsamfundet om revisorernas anmälningskyldighet enligt reglerna i aktiebolagslagen vid misstankar om brott. Det finns en samrådsgrupp som löpande arbetar med hur samverkan mellan revisorer, åklagare och polis kan utvecklas. ([www.ekobrottsmyndigheten.se](http://www.ekobrottsmyndigheten.se), 061122)

De ekonomiska brotten upptäcks och anmäls i första hand vid Skatteverkets revisioner och konkursförvaltares granskning av företagskonkurser. 2005 stod dessa två för 60 procent av alla anmälningar. Utöver dem så anmäler Finansinspektionen, Tullverket, revisorer, myndigheter som administrerar utbetalning av EU-bidrag och allmänheten misstankar om ekonomisk brottslighet.

När en anmälan kommer in till Ekobrottsmyndigheten beslutar en åklagare om en förundersökning skall inledas eller inte. Om det finns anledning att anta att ett brott som faller under allmänt åtal har begåtts skall en förundersökning inledas. Syftet med denna är att utreda vem som skäligen kan misstänkas för brottet samt att få fram tillräckligt underlag så att åklagaren kan bedöma om åtal skall väckas. Förundersökningen utförs av ett utredningsteam som består av poliser, ekorevisorer och ekosekreterare och arbetet leds av en åklagare. De håller förhör med misstänkta personer och vittnen, samlar in skriftlig dokumentation samt genomför vid behov husrannsakingar och frihetsberövanden. Förundersökningen dokumenteras sedan i ett protokoll som utgör underlag för åklagarens beslut i åtalsfrågan och förberedelser för rättegången. Om åklagaren beslutar om åtal lämnas en stämningsansökan till tingsrätten in. Efter huvudförhandling i tingsrätten meddelas dom. Alla anmälningar leder inte till åtal. Det kan vara särskilt svårt att styrka om lagens krav på uppsåt eller oaktsamhet är uppfyllt vid ekonomisk brottslighet. ([www.ekobrottsmyndigheten.se](http://www.ekobrottsmyndigheten.se), 061122)

## 4 Empiri

---

*I detta kapitel redogörs för det empiriska material som samlats in. Empirin består av de svar som erhållits vid de intervjuer som genomförts på Skatteverket och Ekobrottsmyndigheten. Skatteverkets respektive Ekobrottsmyndighetens svar redovisas var för sig.*

---

### 4.1 Intervjusvar Skatteverket

Respondenternas svar har vävts ihop och eventuella skillnader har redogjorts för.

#### 4.1.1 Presentation av respondenterna

På Skatteverket har Kent Björkdahl och Tommy Andersson intervjuats. Kent Björkdahl arbetar på rätts- och utvecklingsenheten i Göteborg där han ansvarar för redovisningsfrågor. Han har arbetat inom Skatteverket sedan 1989, som skattebrottsutredare och som skatterevisor. Han är utbildad civilekonom inom redovisning och finansiering och har en bakgrund som revisor. Tommy Andersson arbetar som rättslig expert inom redovisning på rättsavdelningen på Skatteverkets huvudkontor i Stockholm. Han är utbildad civilekonom med inriktning mot redovisning och har arbetat på Skatteverket i drygt 30 år.

#### 4.1.2 Arbetssätt

5. Vilka handlingar måste ett aktiebolag lämna till Skatteverket?

Ett aktiebolag måste lämna in sin deklaration med tillhörande räkenskapsschema till Skatteverket. De får inte per automatik tillgång till ett företags årsredovisning och tillhörande revisionsberättelse utan dessa handlingar måste begäras in särskilt. Detta hör dock inte till vanligheterna utan styrs av behovet av ytterligare information. Är revisionsberättelsen däremot oren hör den till de handlingar som måste lämnas in till Skatteverket, den behöver alltså inte begäras in separat.

6. Vilken betydelse har handlingarna i fråga 5 för Ert arbete?

Handlingarna läggs till grund för Skatteverkets granskning. De orena revisionsberättelserna utgör grund för att bedöma om det finns skäl för att göra en fördjupad kontroll. En oren revisionsberättelse kan vara en anledning till att en revision inleds. Det är inte alltid en oren revisionsberättelse tillför ny information, brister i skattedeklarationen kan redan ha uppmärksamats. Den orena revisionsberättelsen är då ytterligare ett motiv till att inleda en revision.

7. Läger Ni större vikt vid någon av handlingarna i fråga 6?

Den ena respondenten menar att det inte läggs någon större vikt vid någon av handlingarna. Den andra svarar att alla deklarationer kontrolleras antingen maskinellt eller manuellt. Eftersom alla företag lämnar in en deklaration inleds fler revisioner av andra skäl än genom en oren revisionsberättelse. Däremot är en oren revisionsberättelse ett starkare skäl för en fördjupad kontroll, det finns dock ingen statistik som bekräftar detta.



## 8. Hur väljer Ni ut de företag som skall granskas närmare?

*”Deklarationen tillsammans med räkenskapsschemat registreras datamässigt och beroende på syfte och inriktning med vad som ska granskas tas träffade deklARATIONER fram för fortsatt analys.”* (Andersson) I detta läge kan det bli aktuellt att inhämta årsredovisningen. Skatteverket arbetar med rikstäckande planer för att till exempel välja ut vissa företag eller branscher för närmare granskning. Det kan också handla om vissa frågor som varierar från år till år. Det görs maskinella sökningar för att undersöka om några poster avviker från det normala, och om så är fallet görs vidare granskning. Om det vid taxering görs en iakttagelse går Skatteverket ut med en fråga till företaget. Är svaret tillfredsställande vidtas inga åtgärder, men om det fortfarande föreligger frågetecken görs en bedömning om en revision skall inledas. Om en revision inleds eller inte beror på om det finns viktigare objekt att prioritera. Björkdahl tror att de flesta revisioner föranleds av branschgranskningarna men även orena revisionsberättelser utgör grund för granskning. Det kommer också in anonyma anmälningar som till exempel kan gälla ”svart försäljning”. Innan en granskning görs bedöms om dessa anmälningar verkar trovärdiga.

## 9. Hur arbetar Ni för att upptäcka brott?

När Skatteverket genomför revisioner får de in räkenskaper och kan då se om det finns oegentligheter. Även vid granskning av moms, arbetsgivaravgifter och taxering upptäcks om uppgifterna inte är riktiga. De håller också ögonen på branscher och företag som kan vara intressanta ur ett ”skattefuskar-perspektiv”.

## 10. På vilket sätt skiljer sig Ert arbetssätt åt beroende på om det är ett litet aktiebolag, så kallat mikroföretag med en omsättning som understiger 3 miljoner kronor, eller om det är ett litet bolag som bedrivs i annan associationsform där ingen revision krävs?

Den ena respondenten svarar att det generellt sett ägnas mer tid åt de företag som inte har revisionsplikt. Den andra respondenten tror inte att arbetssättet skiljer sig åt, finns det indikationer på att en oegentlighet föreligger görs en revision oavsett om det är ett aktiebolag eller en enskild firma. Han menar att revisorn i ett aktiebolag har ett egenintresse i att redovisningen sköts på ett riktigt sätt och att revisorn därmed i den mån han kan hindrar brott.

## 11. Om arbetssättet skiljer sig åt i fråga 10 förklara varför dessa skillnader föreligger.

Den respondent som i föregående fråga svarade att det föreligger skillnader i Skatteverkets arbetssätt menar att anledningen är att de sätter tilltro till externrevisorernas arbete. Generellt sett resulterar detta i mindre granskningstid.

## 12. Hur går ni tillväga när Ni misstänker en oegentlighet?

Den ena respondenten kan inte besvara frågan med förklaringen att det inte finns något allmänt tillvägagångssätt. Den andra respondenten svarar att det inte enbart är deklARATIONEN som utgör grund för en anmälan utan den föregås alltid av en kontroll som kan utgöras av en skrivbordskontroll, besök eller revision. Till skillnad från revisorerna har Skatteverket möjlighet att ta kontakt med leverantörer och kunder för att bekräfta de transaktioner som företaget bokfört.

13. Hur går Ni tillväga om Er misstanke om oegentligheten i fråga 12 visar sig vara befogad?

Om den kontroll Skatteverket genomfört visar på oegentlighet vidtas åtgärder, ett exempel på en sådan kan vara att ett företag åläggs att betala mer skatt. Vid oegentligheter av allvarligare slag görs en brottsanmälan till åklagare som beslutar om förundersökning skall inledas. Det är inte alla anmälningar från Skatteverket som kan klassificeras som brott, det kan handla om ett misstag och det är då upp till åklagaren att bevisa att handlingen varit uppsåtlig.

14. Hur arbetar Ni för att förebygga brott?

Det brottsförebyggande arbetet handlar främst om att informera. Skatteverket hade under 2005 ett samarbete med Ekobrottsmyndigheten där de gick ut och informerade bokförare om deras ansvar. Vid de tillfällen det är uppenbart att bokföraren måste ha förstått att det varit fel i bokföringen kan denne dömas för bokföringsbrott eller medhjälp till bokföringsbrott. Detta är något som många mindre byråer saknat kunskap om. Det samma gäller även de som upprättar en ren revisionsberättelse när det är uppenbart att något är fel. Om någon dömts för ”större” brott går Skatteverket ibland ut i media i syfte att avskräcka andra. Dessutom försöker Skatteverket genom opinionsbildning påverka attityder till till exempel svartarbete.

#### 4.1.3 Anmälningar och brott

15. Hur stor andel av de misstänkta brott som Ni anmäler till Ekobrottsmyndigheten kan härledas till information från revisorerna?

Ingen av respondenterna kan ge ett exakt svar på frågan då det inte finns statistik över denna uppgift. Den ena antar att orena revisionsberättelser och revisorsavsägelser kan ha en viss betydelse.

16. Hur stor andel av de anmälningar Ni gör avser misstanke mot brott i ett litet aktiebolag, så kallat mikroföretag med en omsättning som understiger 3 miljoner kronor, respektive i ett litet bolag som bedrivs i annan associationsform där ingen revision krävs?

Det förs ingen statistik över uppdelningen på större respektive mindre aktiebolag, dock är de flesta aktiebolag mindre.

17. Skiljer typen av brott sig åt i ett litet aktiebolag, så kallat mikroföretag med en omsättning som understiger 3 miljoner kronor, och övriga företag?

*”Nej, det tror jag inte. Har man intresse av att undanhålla exempelvis kontanta intäkter, så spelar det knappast någon roll i vilken form verksamheten bedrivs.”* (Andersson)

Spontant tror Björkdahl att en ägare som har fullt ansvar, till exempel i enskild firma, är mån om att saker fungerar och sköts på rätt sätt. Han tror därför att planerade brott är sällsynta. I ett aktiebolag som börjar gå dåligt kan det förekomma att en annan person, som är i god tro, sätts in i styrelsen. Detta är inte möjligt i en enskild firma.

#### 4.1.4 Revisionsplikten

18. Vad har Skatteverket för syn på revisionsplikten i små aktiebolag, så kallade mikroföretag med en omsättning som understiger 3 miljoner kronor?

Respondenterna är överens om att Skatteverket har en positiv syn på revisionsplikt i aktiebolag. *"En revision står ändå för en viss kvalitet på företagets räkenskaper vad gäller tillförlitlighet och innehåll."* (Andersson)

Björkdahl tror att revisorn förhindrar väldigt många brott, framför allt "onödiga" brott som begås på grund av okunskap. Den här kontrollen finns inte i enskilda firmor. Däremot kan revisionsplikten tyckas vara kostsam och onödig för en person som försöker göra rätt för sig.

19. Hur påverkar revisionsplikten i små aktiebolag, så kallade mikroföretag med en omsättning som understiger 3 miljoner kronor, Ert arbete?

Båda respondenterna anser att revisionsplikten påverkar Skatteverkets arbete. *"Men man skall ha klart för sig att de som från början tänker sig att till exempel köra en del svart gör det oavsett om man har revisor eller inte."* (Björkdahl) I och med att det finns en revisor är ofta bokföringen i bra skick och många "onödiga" fel har redan upptäckts och åtgärdats. Kvaliteten på bokföringen blir bättre och det krävs inte lika stor granskningsinsats. Däremot framhåller den ena respondenten att det är svårt för revisorn att kontrollera allt, framför allt inom kontanthandeln.

20. Vilka konsekvenser skulle ett slopande av revisionsplikten i små aktiebolag, så kallade mikroföretag med en omsättning som understiger 3 miljoner kronor, få avseende den ekonomiska brottsligheten?

Endast en av respondenterna har svarat på frågan. Respondenten tror att både bokföringsbrott och skattebrott skulle öka till följd av att bokföringen i många bolag kommer att vara i sämre skick. Det handlar främst om de "onödiga" fel som revisorn upptäcker och då framför allt "privata kostnader". Han tror att det är de oseriösa företagen som först kommer att ta bort revisorn och menar samtidigt att det är i just dessa företag som en revisor behövs.

21. Hur skulle Ert arbete påverkas om revisionsplikten i små aktiebolag, så kallade mikroföretag med en omsättning som understiger 3 miljoner kronor, togs bort?

Respondenterna säger att det i nuläget inte går att svara på hur arbetet skulle påverkas, men de menar att det är rimligt att anta att Skatteverket kommer att behöva tillföras ytterligare resurser för att klara av en närmare granskning av de företag som tagit bort sin revisor.

## 4.2 Intervjusvar Ekobrottsmyndigheten

Respondenternas svar har vävts ihop och eventuella skillnader har redogjorts för.

### 4.2.1 Presentation av respondenterna

På Ekobrottsmyndigheten har Sverker Lundh och Ingegerd Algotsson intervjuats. Sverker Lundh arbetar som ekorevisor i Göteborg och arbetar framför allt med bokföringsbrott och obestandsfrågor. Han har arbetat som ekorevisor sedan 1990 och har varit på Ekobrottsmyndigheten sedan 1998. Han har tidigare arbetat med bank- och externrevision. Ingegerd Algotsson är ekorevisor i Borås och arbetar med att granska den ekonomiska information som finns tillgänglig i utredningar. Även hon har arbetat på Ekobrottsmyndigheten sedan 1998. Hon är utbildad civilekonom och har tidigare bland annat arbetat på revisionsbyrå och som ekonomiansvarig.

### 4.2.2 Anmälningar, anmälda och anmälare

5. Hur många anmälningar får Ni in per år?

Ekobrottsmyndigheten får in cirka 4 000 anmälningar per år. Till skillnad från andra länder får de in alla brotten, inte bara de stora.

6. Hur många av anmälningarna avser misstanke om brott i små aktiebolag, så kallade mikroföretag med en omsättning som understiger 3 miljoner kronor?

Det finns ingen statistik över uppgiften men den ena respondenten menar att cirka 90 procent av alla anmälningar rör mikroföretag. Trots den stora andelen är det inte dessa anmälningar som är de mest tidskrävande.

7. Vilka typer av brott anmäls?

Båda respondenterna anger att de brott som anmäls är skattebrott, bokföringsbrott och oredlighet mot borgenär.

8. Vilka typer av de brott som anmäls avser små aktiebolag, så kallade mikroföretag med en omsättning som understiger 3 miljoner kronor, respektive övriga företag?

Det finns ingen statistik över frågan. Den ena respondenten svarar att de sällan får in anmälningar som rör misstanke om brott i handelsbolag eller enskilda firmor eftersom ägarna är personligt ansvariga. En stor andel av de små aktiebolagen har ofta dålig ekonomi och har därmed inte råd att betala en bokförare, vilket leder till en bristfällig bokföring. De kan också ha svårigheter med att betala sin skatt, vilket leder till att skatterevision genomförs.

9. Hur många av de anmälningar som kommer in gällande små aktiebolag, så kallade mikroföretag med en omsättning som understiger 3 miljoner kronor, leder till åtal?

Inte heller på denna fråga finns någon statistik. Den ena respondenten menar att många av de anmälningar som rör små bolag skrivs av och uttrycker att det är "*väldigt dålig statistik*" eftersom dessa ändå räknas som ett ärende.

10. Hur många av åtalen i fråga 9 leder till fällande dom?

Även på den här frågan saknas statistik.

11. Vilka typer av påföljder får små aktiebolag, så kallade mikroföretag med en omsättning som understiger 3 miljoner kronor, som fått fällande dom?

Lundh svarar att den vanligaste påföljden är villkorlig dom, så som böter.

En följdfråga ställdes angående storleksordningen på boten samt dess effekt. Lundh menade att det för en seriös företagare är en tragedi i sig att bli dömd, medan "målvakter" och kriminella tar det med en axelryckning. En "målvakt" är ofta en missbrukare som skriver på papper och som i gengäld får en mindre ekonomisk kompensation. De bryr sig inte om och har inte heller någon koll på vad som händer i verksamheten, men de står däremot som ansvariga för verksamheten.

12. Vem anmäler misstanke om brott i små aktiebolag, så kallade mikroföretag med en omsättning som understiger 3 miljoner kronor?

Statistik saknas även på denna fråga, men den ena respondenten svarar att anmälningarna kommer från Skatteverket, konkursförvaltare, polisens spaningsavdelning samt privatpersoner.

13. Hur stor andel av anmälningarna i fråga 12 görs av respektive anmälare?

Även på denna fråga saknas statistik. Respondenten som svarat på frågan menar att Skatteverket och konkursförvaltare står för 90-95 procent av de anmälningar som rör små aktiebolag.

14. Varför tror Ni att anmälningar från revisorer utgör en så pass liten del i förhållande till anmälningar från Skatteverket och konkursförvaltare?

Algotsson svarar att *"revisorernas klienter är av en annan typ av företag än t.ex. konkursförvaltarnas. Ur brottsynpunkt är revisorns yrkesroll mer förebyggande än "upptäckande" av brott."*

Lundh menar att det bland annat beror på att revisorns anmälningsskyldighet är en relativt ny lagstiftning. Vidare anser han att ett skäl kan vara att det inte är trevligt att anmäla en klient som man känner. Ytterligare ett skäl är att revisorn inte ser allt, till exempel om svart försäljning har genomförts. Han svarar också att Ekobrottsmyndigheten är dåliga på att informera, men att det ändå har skett en uppgång i antalet anmälningar från revisorer.

Lundh berättade om ett fall som gått upp i Högsta domstolen som berörde sen årsredovisning två år i rad. Det blev en fällande dom och fallet uppmärksammades i tidskriften Balans under 2005. Efter detta har anmälningarna från revisorer rörande sena årsredovisningar ökat kraftigt. Han tror att en liknande effekt skulle uppnås även i andra fall där fällande dom avkunnas i Högsta domstolen.

15. En revisor skall göra en anmälan till åklagare när ett brott "kan misstänkas". Hur stor anser Ni att den procentuella säkerheten skall vara vid denna grad av misstanke?

Respondenterna svarar att det inte går att sätta någon procentsats på denna grad av misstanke, men säger att misstankegraden skall vara låg. Det viktiga är att beakta risken att en väsentlig felaktighet föreligger. Revisorn skall om han upptäcker ett fel påtala detta för företaget. Om de då inte har möjlighet att rätta till felet är det ett väsentligt fel, menar Lundh.

16. Vilka typer av brott anmäls av revisorerna?

Huvudsakligen är det bokföringsbrott, som till exempel för sen årsredovisning eller att bokföringen befaras ha gjorts i efterhand, som anmäls.

17. På vilket sätt skiljer sig de typer av brott som anmäls av revisorerna från de brott som anmäls av övriga grupper?

Ena respondenten svarar att ingen skillnad föreligger. Den andra respondenten svarar att det är sällsynt att revisorer anmäler direkta brott som stöld eller oegentlighet, men tror att revisorerna börjar bli mer skeptiska i sin granskning.

### 4.2.3 Revisionsplikten

Den ena respondenten har inte svarat på nedanstående frågor, då Ekobrottsmyndigheten inte tagit någon officiell ställning i dessa frågor.

18. Vad har Ekobrottsmyndigheten för syn på revisionsplikten i små aktiebolag, så kallade mikroföretag med en omsättning som understiger 3 miljoner kronor?

Respondenten menar att Ekobrottsmyndigheten i sig är positiv till en förenkling för näringslivet. Ur utredningsperspektiv är det dock inget positivt med ett avskaffande av revisionsplikten. Respondenten tog upp det så kallade "Restaurangprojektet" där olika associationsformer ingick och där det inte kunde påvisas någon skillnad mellan företag med respektive utan revisor.

19. Hur påverkar revisionsplikten i små aktiebolag, så kallade mikroföretag med en omsättning som understiger 3 miljoner kronor, ert arbete?

Respondenten anser att revisionsplikten har betydelse för Ekobrottsmyndighetens arbete och menar att det blir mycket enklare om det finns en revisionsberättelse att utgå från. Revisorns åsikt kommer fram genom att han lämnar en ren, oren eller kommenterad revisionsberättelse. Med revision följer också en högre standard och en mer sammanhållande bokföring.

20. Vilka konsekvenser skulle ett slopande av revisionsplikten i små aktiebolag, så kallade mikroföretag med en omsättning som understiger 3 miljoner kronor, få avseende den ekonomiska brottsligheten?

Respondenten svarar att det är svårt att avgöra, men tror inte att det skulle få några stora konsekvenser. Den ekonomiska brottsligheten bedrivs idag främst av kriminella nätverk som har bolaget under en kort tid, kanske två månader, vilket gör att de inte har någon

revisor. Dessa företag använder "målvakter" som officiellt står för verksamheten. Respondenten menar vidare att de som har en revisor och vill begå brott gör detta ändå.

21. Hur skulle Ert arbete påverkas om revisionsplikten i små aktieföretag, så kallade mikroföretag med en omsättning som understiger 3 miljoner kronor, togs bort?

Respondenten tror inte att Ekobrottsmyndighetens arbete kommer att påverkas om revisionsplikten tas bort i små aktieföretag, eftersom myndigheten i första hand arbetar med oseriösa företag. Vidare menar respondenten att företag tenderar att använda revisorn som alibi. Många tror att det är revisorn som driver företaget, men fokus måste vara att det är företagsledningen som gör det.

## **5 Analys**

*I detta kapitel ställs empirin mot den teoretiska referensramen, vilket mynnar ut i en analys av det empiriska materialet.*

### **5.1 Arbetssätt**

Revisorns vanligaste uppgift är att uttala sig om historisk finansiell information och detta görs i en revisionsberättelse. Revisionsberättelsen innehåller information om hur företagets årsredovisning är upprättad, om räkenskaperna är upprättade enligt god redovisningssed samt hur styrelse och verkställande direktör har skött förvaltningen. Om revisionsberättelsen innehåller vissa anmärkningar och uttalanden, det vill säga om den är oren, skall en kopia sändas till Skatteverket. Enligt Skatteverket har de också vid behov möjlighet att begära in årsredovisning och tillhörande revisionsberättelse även i de fall den inte är oren. Detta hör dock inte till vanligheterna. Eftersom alla företag lämnar in en deklARATION inleds fler revisioner av andra skäl än genom en oren revisionsberättelse, däremot kan den enligt Skatteverket vara ett starkare skäl till att genomföra en fördjupad kontroll. Att en årsredovisning med tillhörande ren revisionsberättelse inte hör till de handlingar som Skatteverket granskar i första hand kan tolkas som att en stor tilltro sätts till revisorns arbete. Utan revisionsplikt skulle revisionsberättelserna försvinna och därmed den hjälp de innebär för Skatteverkets arbete. Med tanke på att en del av revisorns arbete går ut på att sätta sig in i företaget och dess verksamhet tror vi att avsaknaden av revisorn skulle innebära en betydligt större arbetsbörda för Skatteverket om de själva skulle utföra samma arbete.

Det är inte bara orena revisionsberättelser som ligger till grund för vilka företag Skatteverket väljer att granska närmare. De arbetar också med rikstäckande planer för att välja ut vissa företag eller branscher som är intressanta ur ett "skattefuskar-perspektiv". Detta sker oavsett om det finns en oren revisionsberättelse eller inte. Enligt Brottsförebyggande rådet är det småföretagare, företrädesvis inom restaurang- och taxibranschen, som i störst utsträckning är misstänkta för ekonomiska brott. Detta kan tolkas som att revisionspliktens betydelse i detta avseende är marginell för Skatteverkets arbete. Precis som Ekobrottsmyndigheten säger är revisorn inget hinder, de som vill begå ekobrott gör det ändå.

Huruvida Skatteverkets arbete skiljer sig åt vad gäller de företag som bedrivs i en associationsform som har respektive inte har revisionsplikt råder det delade meningar. I de fall skillnader föreligger anges skälet vara att tilltro sätts till externrevisorns arbete varför mer tid ägnas åt de företag som inte har revisionsplikt. Detta visar på att revisionens syfte att ge ökad trovärdighet åt företagets finansiella information uppfylls. Revisionsplikten skulle således kunna innebära att Skatteverket kan lägga mer resurser på att göra djupare kontroller i de aktiebolag där det finns indikationer på att brott begås. I förlängningen innebär det att det finns möjlighet till att fler brott upptäcks och att revisionen därmed kan bidra till ett väl fungerande näringsliv och samhälle.

### **5.2 Anmälningar**

Varken hos Skatteverket eller hos Ekobrottsmyndigheten finns det någon statistik över de anmälningar som berör mikroföretag, men Ekobrottsmyndigheten uppskattar dessa till cirka 90 procent. Det är dock inte dessa ärenden som är de mest tidskrävande. Det bör i sammanhanget också framhållas att 200 000 av Sveriges 250 000 aktiebolag är mikroföretag



och att det är ovanligt att Ekobrottsmyndigheten får in anmälningar som rör handelsbolag eller enskilda firmor. Anledningen till detta anses vara att ägarna i sådana företag är personligt ansvariga och är därför måna om att företaget sköts på rätt sätt. Resultatet av detta tros vara att planerade brott i sådana associationsformer är sällsynta. I ett aktiebolag, där ägaren inte har något personligt betalningsansvar för företagets förpliktelser, kan en annan person än ägaren sättas in i styrelsen och stå som ansvarig för företagets verksamhet. Möjligheten för ägaren att undkomma både betalningsansvar och övrigt ansvar för verksamheten ger denne frihet att begå brott. Detta ger således utrymme till att bedriva brottslig verksamhet med aktiebolaget som täckmantel. Med revisionsplikten följer anmälningsskyldigheten och möjligheterna till att oegentligheter upptäcks ökar. Detta kan vara ett argument för att revisionsplikten i mikroföretag skall behållas. En stor del av den ekonomiska brottsligheten är organiserad och bedrivs av kriminella nätverk. Strategin i dessa kretsar är att inneha bolaget under en kort tid för att slippa ha någon revisor. I dessa bolag fyller revisionsplikten därmed inte sin funktion och i och med detta kan revisionsplikten i mikroföretag ifrågasättas.

### 5.3 Anmälningar från revisorer

Andelen anmälningar från revisorer är liten, men det har de senaste åren skett en kraftig ökning. Av det totala antalet inkomna ärenden kom år 2005 5,5 procent från revisorerna. Denna siffra var år 2003 1,1 procent. En anledning till att anmälningarna från revisorer är så få i förhållande till anmälningar från till exempel Skatteverket och konkursförvaltare är att *"revisorernas klienter är av en annan typ av företag än t.ex. konkursförvaltarnas. Ur brottssynpunkt är revisorns yrkesroll mer förebyggande än "upptäckande" av brott."* Ett annat skäl är att anmälningsskyldigheten är en relativt ny lagstiftning och att informationen till revisorerna inte gått fram helt, vilket även styrks i referensramen. En annan bidragande orsak är enligt Brottsförebyggande rådet revisorns relation till klienten. Revisorns långvariga relation till klienten kan göra det svårare att göra en anmälan till skillnad från konkursförvaltare som har en kortvarig relation till sin klient. Enligt Ekobrottsmyndigheten har dock revisorerna börjat bli mer kritiska i sin granskning. När anmälningsskyldigheten i framtiden fått ett starkare fäste och blivit mer accepterad av revisorskåren tror vi att anmälningarna från revisorerna kommer att öka trots deras långvariga relation till klienten. Att revisorn dessutom kan bli anmäld till Revisorsnämnden om han undlåter att göra en anmälan borde vara ytterligare ett skäl till att anmälningsskyldigheten tas på större allvar. Enligt Ekobrottsmyndigheten har antalet anmälningar från revisorer ökat kraftigt sedan en fällande dom i Högsta domstolen uppmärksammades under 2005. De tror att en liknande effekt skulle uppnås också i andra fall där domen blir fällande i Högsta domstolen. Vi tror att sådana fall skulle underlätta för revisorerna eftersom det finns en osäkerhet bland revisorerna förknippad med när en anmälan skall göras. Fallen skulle bidra till att ge revisorerna tydligare riktlinjer för när en anmälan skall göras och således öka antalet anmälningar.

### 5.4 Revisorns preventiva effekt

Respondenterna anger att de brott som upptäcks och anmäls av revisorn huvudsakligen är bokföringsbrott och att det är sällsynt att de anmäler direkta brott. Vidare antas att revisorn förhindrar många brott som begåtts på grund av okunskap. Detta bekräftar de uppgifter som framkommer i referensramen, där det också framgår att revisorn inte enbart har rollen som efterhandsgranskare utan även har en preventiv effekt. I och med att revisorn har inblick i företaget och endast har skyldighet att anmäla ett genomfört brott finns det möjlighet att tidigt påtala felaktigheter för företaget. Om företaget inte skulle ha en revisor hade troligtvis dessa misstag resulterat i att ett brott hade begåtts. Enligt Brottsförebyggande rådet har klienterna

svag kännedom om revisorernas anmälningsskyldighet och den brottsförebyggande effekten är därmed liten. För att öka effekten är det därför viktigt att informera företagen. En annan preventiv effekt av risken att revisorn anmäler kan antas vara påföljderna av en fällande dom. Den vanligaste påföljden för mikroföretag är villkorlig dom så som böter, men för ett seriöst företag ligger den största tragedin i att bli dömd. Dessa företag kan klassificeras som mjuka aktörer som kan avskräckas från att begå en brottslig handling. Det kan antas att dessa företag vid ett slopande av revisionsplikten ändå kommer att välja att ha en revisor med anledning av att de inte vill riskera att begå omedvetna brott. Det finns dock uppgifter som tyder på att revisorn inte har någon betydelse i brottsförebyggande mening. I "Restaurangprojektet", som Ekobrottsmyndigheten nämnde, kan det inte påvisas någon skillnad mellan företag med respektive utan revisor.

### **5.5 Syn på revisionsplikten**

Skatteverket har en positiv syn på revisionsplikten och anser att den påverkar deras arbete och om den skulle tas bort kommer troligtvis ytterligare resurser krävas för att de skall klara av sitt arbete. Revisionsplikten bidrar till att öka kvaliteten på bokföringen och många "onödiga" fel har redan upptäckts och åtgärdats. Utan revisionsplikt tros bokföringsbrott och skattebrott vara de brott som kommer att öka. Om revisionsplikten slopas är det troligen de oseriösa företagen som först kommer att utnyttja möjligheten att inte ha en revisor, men den som redan från början har tänkt begå brott gör det ändå trots att det finns en revisor. I detta avseende kan det tyckas onödigt att ha ett lagstadgat krav på revisor i alla aktiebolag då de grova brotten ändå begås. Det är lätt att hålla med dem som är emot revisionsplikten i argumentet att företag i stället för att ha en revisor kan anlita en redovisningsbyrå och på så vis få skraddarsydda tjänster för de områden de finner problematiska. Hos de seriösa företagen, som har intentionen att göra rätt och som anlitar en redovisningsbyrå, kommer därför ändå de "onödiga" felen att upptäckas. Det bör i sammanhanget framhållas att även redovisningsbyråerna kan bli dömda för bokföringsbrott eller medhjälp till bokföringsbrott vilket borde medföra en högre kvalitet på bokföringen. Problemet vid ett slopande av revisionsplikten tror vi kommer att ligga hos dem som inte väljer att frivilligt anlita en revisor eller en bokföringsbyrå. Det kan dels handla om företag som gör medvetna fel och chansar på att inte bli upptäckta, och dels om de företag som väljer att själva sköta sin bokföring men som kanske inte har all den kunskap som krävs, vilket kan leda till att omedvetna och "onödiga" fel görs. Vi vill dock framhålla att vi inte syftar på de brott som begås av kriminella nätverk då de hamnar i en klass för sig.

Ekobrottsmyndigheten har, utifrån ett utredningsperspektiv, en positiv syn på revisionsplikten men är ändå för en förenkling för näringslivet. Myndighetens arbete förenklas av att det finns en revisionsberättelse och av att revisionsplikten medför en högre standard på bokföringen. Däremot tros inte arbetet påverkas i någon större utsträckning om revisionsplikten tas bort eftersom myndigheten i första hand arbetar med oseriösa företag. Ett eventuellt borttagande av revisionsplikten tros inte heller innebära några större konsekvenser för den ekonomiska brottsligheten, då den främst bedrivs av kriminella nätverk som ändå inte har någon revisor. Att Ekobrottsmyndighetens syn skiljer sig från Skatteverkets syn kan förklaras av att de har olika uppgifter vad gäller brottsbekämpningen. När Ekobrottsmyndigheten får in en anmälan från Skatteverket har en kontroll redan gjorts av Skatteverket.

## **6 Slutsats**

---

*I detta kapitel görs en koppling till syftet och det inledande kapitlet. Uppsatsens frågor besvaras och författarnas egna tankar och reflektioner presenteras. Slutligen ges förslag till vidare forskning.*

---

### **6.1 Slutsats av studien**

Ett av syftena med införandet av revisionsplikten i alla aktiebolag 1983 var att den skulle vara bra för kampen mot den ekonomiska brottsligheten. Åsikterna om huruvida revisionsplikten uppfyller syftet går dock isär.

Revisorns goda inblick i klientens verksamhet gör det möjligt för denne att i ett tidigt skede upptäcka eventuella felaktigheter och påtala dessa för klienten. Felaktigheter är många gånger resultat av okunskap från företagets sida och om dessa fel inte korrigeras skulle konsekvensen kunna bli att företaget begår ett brott. I detta avseende anser vi att revisionsplikten är ett verktyg för att upptäcka och förebygga ekonomisk brottslighet. I Sverige är regelverken mycket komplexa idag. Regeringen upprepar i höstbudgeten att de på olika sätt skall underlätta för de små företagen. En av dessa förenklingar anses vara ett slopande av revisionsplikten. En annan är de förenklade regelverk som är under framställande. Om de nya regelverken bidrar till att underlätta för företagen kanske revisorns roll i framtiden kommer att minska. För att avskräcka företag från att begå brottsliga handlingar bör dock informationen till företag kring revisorns anmälningsskyldighet öka. På så sätt kan revisionens preventiva effekt öka. När anmälningsskyldigheten fått ett starkare fäste hos revisorerna och när revisorerna blivit mer kritiska i sin granskning borde fler oegentligheter upptäckas och anmälningarna från revisorerna öka.

Skatteverket har en positiv syn på revisionsplikten. De menar att revisionsplikten bidrar till att öka kvaliteten på bokföringen och många "onödiga" fel har redan upptäckts och åtgärdats. Skatteverket sätter stor tilltro till revisorns arbete och om revisionsplikten tas bort är det troligt att en betydligt större arbetsbörda kommer att vila på Skatteverket då de själva skulle vara tvungna att utföra vissa delar av det arbete som idag görs av revisorn. Revisorn är dock inget hinder för dem som vill begå medvetna brott, de som vill begå brott gör det ändå trots att det finns en revisor. Vid ett borttagande av revisionsplikten tros skattebrott och bokföringsbrott öka. Ekobrottsmyndigheten har även de en positiv syn på revisionsplikten. Revisionsplikten innebär en förenkling i deras arbete, men i och med att de i första hand arbetar med oseriösa företag kommer arbetet inte påverkas i någon större utsträckning om revisionsplikten avskaffas. De tror inte heller att den ekonomiska brottsligheten kommer att påverkas i någon större utsträckning då den främst bedrivs av kriminella nätverk som ändå inte har någon revisor i de företag som de driver.

Varken Skatteverket eller Ekobrottsmyndigheten gör någon uppdelning på små och stora aktiebolag, vilket gör att det är svårt att uttala sig om revisionspliktens betydelse i mikroföretag. Som Ekobrottsmyndigheten själva uttrycker det har de "*väldigt dålig statistik*". Ekobrottsmyndigheten uppskattar dock att anmälningarna som berör mikroföretagen är cirka 90 procent.

Flera faktorer talar för att behålla revisionsplikten, dels har den en preventiv effekt i och med att omedvetna fel upptäcks och åtgärdas i ett tidigt skede, och dels har revisorns

anmälningsskyldighet en avskräckande verkan. Ytterligare en faktor är att revisionsplikten underlättar för Skatteverket och Ekobrottsmyndigheten i deras arbete. Då det pågår ett omfattande förenklingsarbete av de regelverk som företagen har att rätta sig efter vore det att rekommendera att invänta effekterna av dessa förändringar innan vidare åtgärder vidtas. Det faktum att statistiken kring mikroföretagen är nästintill obefintlig gör det svårt att uttala sig om revisionspliktens betydelse i denna kategori av bolag. För att kunna göra en mer rättvis bedömning skulle en mer detaljerad statistik vara till hjälp.

## **6.2 Förslag till vidare studier**

Då revisionsplikten är ett aktuellt och debatterat ämne finns det många intressanta områden att studera. Med utgångspunkt från denna uppsats, där syftet är att ta reda på om revisionsplikten har betydelse för den ekonomiska brottsligheten, vore det intressant att ta reda på hur det ser ut i andra länder än Sverige. Dels vore det intressant att undersöka hur det ser ut i de länder som aldrig haft revisionsplikt för små bolag, och dels vore det intressant att undersöka om det blivit någon skillnad i de länder som tidigare haft revisionsplikt men som senare tagit bort den.

Ett annat område att studera är revisionspliktens betydelse i andra avseenden än för den ekonomiska brottsligheten. Det vore också intressant att fokusera på andra intressenter än Skatteverket och Ekobrottsmyndigheten, till exempel kreditgivare, leverantörer, revisorer eller företagen själva. Ett annat förslag är att undersöka eventuella alternativ till revisionsplikten.

Med anledning av den bristfälliga statistik som behandlar små aktiebolag, så kallade mikroföretag med en omsättning som understiger 3 miljoner kronor, vore det intressant om statistik som berör företag i denna kategori sammanställdes.

## 7 Referenslista

### Böcker

Bell, Judith, (2000), *Introduktion till Forskningsmetodik*, 3 uppl., Studentlitteratur, Lund.

Björklund, Maria & Paulsson, Ulf, (2003), *Seminarieboken – Att skriva, presentera och opponera*, Studentlitteratur, Lund.

Broberg, Anette, Gullefors, Björn, Lundén, Björn & Ohlsson, Gunnar, (1999), *Revision – Praktisk handbok för revisorer i ideella föreningar, ekonomiska föreningar, bostadsrättsföreningar*, 2 uppl. Björn Lundén Information AB, Näsviken.

*Ekonomiska brott i aktiebolag - Revisorns handlingsplikt enligt ABL*, 3 uppl., (2006), FAR Förlag AB, Stockholm.

*FAR:s samlingsvolym 2006 – del 1*, (2006), FAR Förlag AB, Stockholm.

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

Johansson, Christer, Johansson, Rolf, Marton, Jan & Pautsch, Gunvor, (2004), *Extern redovisning*, Bonnier Utbildning AB, Stockholm.

Krag Jacobsen, Jan, (1993), *Intervju - Konsten att lyssna och fråga*, Studentlitteratur, Lund.

Merriam, Sharan B., (1994), *Fallstudien som forskningsmetod*, Studentlitteratur, Lund.

Moberg, Krister, (2003), *Bolagsrevisorn oberoende - ansvar - sekretess*, 2 uppl., Norstedts Juridik AB, Stockholm.

Patel, Runa & Davidson, Bo, (2003), *Forskningsmetodikens grunder - Att planera, genomföra och rapportera en undersökning*, 3 uppl. Studentlitteratur, Lund.

*Revision – En praktisk beskrivning*, (2006), FAR Förlag AB, Stockholm.

Skog, Rune, (2006), *Ekonomiska brott i aktiebolag – revisorns handlingsplikt enligt AB*, FAR Förlag AB, Stockholm.

Smith, Dag, (2000), *Redovisningens språk*, 2 uppl., Studentlitteratur, Lund.

Wells, Joseph, T., (2004), *Corporate Fraud Handbook: Prevention and detection*, John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey.

Westermark, Christer, (2005), *Bokföringslagen, revisionslagen, revisorslagen*, 2 uppl., Norstedts Juridik AB, Stockholm.

## Rapporter & Utredningar

BRÅ - Rapport 2000:10, *Antologi Perspektiv på ekobrottsligheten.*

BRÅ - Rapport 2004:03, *Brottsutvecklingen i Sverige 2001-2003.*

BRÅ - Rapport 2004:04, *Revisorernas anmälningsskyldighet.*

EBM - Rapport 2004:3, *Revisorers åtgärder vid misstanke om brott – Vissa praktiska tillämpningsfrågor.*

SOU 1983:36, *Effektivare företagsrevision.*

## Lagar & Direktiv

ABL Aktiebolagslag (2005:551).

BFL Bokföringslag (1999:1078).

Direktiv 2006:96 *Revisorer och revision; genomförande av EG-direktiv m.m.*

ÅRL Årsredovisningslag (1995:1554).

2006/43/EG *Om lagstadgad revision (det åttonde bolagsrättsliga direktivet).*

78/660/EEG *Om årsbokslut i vissa typer av bolag (det fjärde bolagsrättsliga direktivet).*

83/349/EEG *Om sammanställd redovisning (det sjunde bolagsrättsliga direktivet).*

## Tidskrifter

Balans nr. 10 2002, *Revisorers skyldighet att anmäla vid misstanke om brott, Praxis finns – men fortfarande är många negativa till lagen.*

Balans nr. 12 2003, *Revisors anmälningsskyldighet vid misstanke om brott, En mer nyanserad debatt om anmälningsskyldigheten, tack!*

Balans nr. 3 2005 (a), *Revision i små företag, Alla ense om revisionens fördelar – men måste den vara ett tvång?*

Balans nr. 3 2005 (b), *Revision i små företag, Sällan revision av små företag i EU-länderna.*

Balans nr. 3 2005 (c), *Revision i små företag, Går det att försvara revisionsplikten?*

Balans nr. 4 2005, *Revision i små och stora företag, Revisorn gör stor nytta - även i små bolag.*

Balans nr. 5 2005, *Revision i små företag, Revisionen fyller viktig funktion anser Ekobrottsmyndigheten.*

Balans nr. 11 2005, *Revisionsplikten lockade till debatt.*

Balans nr. 1 2006, *Noteringar, Företagen rapporterar allt fler ekonomiska brott.*

Dagens Nyheter, 051004, *En onödig börda på de små företagen.*

### **Årsredovisningar**

Ekobrottsmyndighetens årsredovisning 2005.

Skatteverkets årsredovisning budgetåret 2005.

### **Elektroniska källor**

Ekobrottsmyndigheten

[www.ekobrottsmyndigheten.se](http://www.ekobrottsmyndigheten.se), 061122.

FAR SRS

[www.farsrs.se](http://www.farsrs.se), 070110.

Skatteverket

[www.skatteverket.se](http://www.skatteverket.se), 061122.

### **Intervjuer**

Algotsson, Ingegerd, Ekobrottsmyndigheten Borås, 061218.

Andersson, Tommy, Skatteverket Stockholm, 061218.

Björkdahl, Kent, Skatteverket Göteborg, 061211.

Lundh, Sverker, Ekobrottsmyndigheten Göteborg, 061212.

### **Övriga källor**

*Allmänt om taxerings- och skatterevision*, SKV 663 utgåva 5, [www.skatteverket.se](http://www.skatteverket.se), 061122.

*Bokslut - BRÅ:s satsning på ekobrottsforskning 1998-2002*, (2004), [www.bra.se](http://www.bra.se), 061123.

Burén, Carl-Gustaf, Nyquist, Kerstin, (2005), *Begäran om översyn av revisionsplikten*, Svenskt Näringsliv, Stockholm.

FAR Info nr. 7 2005, 296. *Ändra lagen så att sen årsredovisning inte är brott.*

FAR Info nr. 9 2006, 375. *Ny utredning om revisorer och revision.*

*Global Economic Crime Survey 2005*, Öhrlings PricewaterhouseCoopers, [www.pwc.se](http://www.pwc.se), 070101.

*Handledning för skatterevision 2004 - Reglerna kring revisionsverksamheten*, SKV 621 utgåva 2, [www.skatteverket.se](http://www.skatteverket.se), 061122.

Proposition 1997/98:99 Aktiebolagets organisation.

Shapiro, Susan, P., (1990), *Collaring the Crime, not the Criminal: Reconsidering the Concept of White-Collar Crime*, American Sociological Review, Vol. 55, No. 3. (Jun., 1990), pp. 346-365.

Thorell, Per & Norberg, Claes, (2005), *Revisionsplikten i små aktiebolag*, Svenskt Näringsliv.

TT Nyhetsbanken, 061012.

*Verksamhetens inriktning 2006-2012*, SKV 218 utgåva 2, [www.skatteverket.se](http://www.skatteverket.se), 061123.



## **Bilaga 1: Intervjuguide Skatteverket**

### ***Presentation av respondenten***

1. Vad heter Du?
  2. Vad har Du för befattning och arbetsuppgifter?
  3. Hur länge har Du varit anställd inom Skatteverket respektive din nuvarande befattning?
  4. Vad har Du för bakgrund, utbildning, tidigare arbete etc.?
- 

### ***Arbetssätt***

5. Vilka handlingar måste ett aktiebolag lämna till Skatteverket?
  6. Vilken betydelse har handlingarna i fråga 5 för Ert arbete?
  7. Läger Ni större vikt vid någon av handlingarna i fråga 6?
  8. Hur väljer Ni ut de företag som skall granskas närmare?
  9. Hur arbetar Ni för att upptäcka brott?
  10. På vilket sätt skiljer sig Ert arbetssätt åt beroende på om det är ett litet aktiebolag, så kallat mikroföretag med en omsättning som understiger 3 miljoner kronor, eller om det är ett litet bolag som bedrivs i annan associationsform där ingen revision krävs?
  11. Om arbetssättet skiljer sig åt i fråga 10 förklara varför dessa skillnader föreligger.
  12. Hur går ni tillväga när Ni misstänker en oegentlighet?
  13. Hur går Ni tillväga om Er misstanke om oegentligheten i fråga 12 visar sig vara befogad?
  14. Hur arbetar Ni för att förebygga brott?
-

---

## **Anmälningar och brott**

15. Hur stor andel av de misstänkta brott som Ni anmäler till Ekobrottsmyndigheten kan härledas till information från revisorerna?
16. Hur stor andel av de anmälningar Ni gör avser misstanke mot brott i ett litet aktiebolag, så kallat mikroföretag med en omsättning som understiger 3 miljoner kronor, respektive i ett litet bolag som bedrivs i annan associationsform där ingen revision krävs?
17. Skiljer typen av brott sig åt i ett litet aktiebolag, så kallat mikroföretag med en omsättning som understiger 3 miljoner kronor, och övriga företag?

---

## **Revisionsplikten**

18. Vad har Skatteverket för syn på revisionsplikten i små aktiebolag, så kallade mikroföretag med en omsättning som understiger 3 miljoner kronor?
19. Hur påverkar revisionsplikten i små aktiebolag, så kallade mikroföretag med en omsättning som understiger 3 miljoner kronor, Ert arbete?
20. Vilka konsekvenser skulle ett slopande av revisionsplikten i små aktiebolag, så kallade mikroföretag med en omsättning som understiger 3 miljoner kronor, få avseende den ekonomiska brottsligheten?
21. Hur skulle Ert arbete påverkas om revisionsplikten i små aktiebolag, så kallade mikroföretag med en omsättning som understiger 3 miljoner kronor, togs bort?

---

*Tack för Din medverkan!*

## **Bilaga 2: Intervjuguide Ekobrottsmyndigheten**

### ***Presentation av respondenten***

1. Vad heter Du?
  2. Vad har Du för befattning och vad har Du för arbetsuppgifter?
  3. Hur länge har Du varit anställd inom Ekobrottsmyndigheten respektive din nuvarande tjänst?
  4. Vad har Du för bakgrund, utbildning, tidigare arbete etc.?
- 

### ***Anmälningar, anmälda och anmälare***

5. Hur många anmälningar får Ni in per år?
  6. Hur många av anmälningarna avser misstanke om brott i små aktiebolag, så kallade mikroföretag med en omsättning som understiger 3 miljoner kronor?
  7. Vilka typer av brott anmäls?
  8. Vilka typer av de brott som anmäls avser små aktiebolag, så kallade mikroföretag med en omsättning som understiger 3 miljoner kronor, respektive övriga företag?
  9. Hur många av de anmälningar som kommer in gällande små aktiebolag, så kallade mikroföretag med en omsättning som understiger 3 miljoner kronor, leder till åtal?
  10. Hur många av åtalen i fråga 9 leder till fällande dom?
  11. Vilka typer av påföljder får små aktiebolag, så kallade mikroföretag med en omsättning som understiger 3 miljoner kronor, som fått fällande dom?
  12. Vem anmäler misstanke om brott i små aktiebolag, så kallade mikroföretag med en omsättning som understiger 3 miljoner kronor?
  13. Hur stor andel av anmälningarna i fråga 12 görs av respektive anmälare?
  14. Varför tror Ni att anmälningar från revisorer utgör en så pass liten del i förhållande till anmälningar från skatteverket och konkursförvaltare?
  15. En revisor skall göra en anmälan till åklagare när ett brott "kan misstänkas". Hur stor anser Ni att den procentuella säkerheten skall vara vid denna grad av misstanke?
  16. Vilka typer av brott anmäls av revisorerna?
-

17. På vilket sätt skiljer sig de typer av brott som anmäls av revisorerna från de brott som anmäls av övriga grupper?

---

### ***Revisionsplikten***

18. Vad har Ekobrottsmyndigheten för syn på revisionsplikten i små aktieföretag, så kallade mikroföretag med en omsättning som understiger 3 miljoner kronor?

19. Hur påverkar revisionsplikten i små aktieföretag, så kallade mikroföretag med en omsättning som understiger 3 miljoner kronor, ert arbete?

20. Vilka konsekvenser skulle ett slopande av revisionsplikten i små aktieföretag, så kallade mikroföretag med en omsättning som understiger 3 miljoner kronor, få avseende den ekonomiska brottsligheten?

21. Hur skulle ert arbete påverkas om revisionsplikten i små aktieföretag, så kallade mikroföretag med en omsättning som understiger 3 miljoner kronor, togs bort?

---

*Tack för Din medverkan!*