



GÖTEBORGS UNIVERSITET

HANDELSHÖGSKOLAN

Revisorns roll inom ekonomisk brottslighet: En analys av förväntningsgapet och revisorns förpliktelser

Kandidatuppsats i Företagsekonomi
Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet
Redovisning HT 2023
Författare: Klara Lennermar & Lisa Nilsson
Handledare: Marita Blomkvist

Sammanfattning

Ekobrott har länge funnits på den kriminalpolitiska agendan och ligger högt upp på samhällets åtgärdslista. Revisorer ses i samhället som en central aktör i att förebygga och bekämpa ekonomisk brottslighet. Tidigare forskning indikerar däremot att det föreligger ett förväntningsgap mellan revisorer och samhället om revisorers faktiska roll. Denna studie syftar till att undersöka revisorns roll i ekonomiska brottmål och om detta förväntningsgap föreligger mellan revisorer och samhället. En kvalitativ tvärsnittsmetod har tillämpats där tidigare litteratur samt datainsamling av domstolsbeslut använts för att kunna besvara studiens frågeställning. Totalt granskades 66 domstolsbeslut från svenska tingsrätter och hovrätter, där revisorer förekommer, under perioden 1 januari 2023 till 12 december 2023. Studiens resultat indikerar att revisorer i huvudsak har två dominerande roller “Revisorn har handlat i enlighet med sina skyldigheter, men andra har upptäckt brottet” och “Revisorn som vittne och/eller förhörd”. Resultaten tydliggör även att revisorn inte är en central anmälände aktör och att det föreligger delade meningar om revisorns faktiska roll inom ekonomisk brottslighet i samhället.

Nyckelord: Ekonomisk brottslighet, revisor, revisorns roll, förväntningsgap

Förord

Till att börja med vill vi rikta ett stort tack till vår handledare Marita Blomkvist för all vägledning, engagemang och goda råd under uppsatsens gång. Ett stort tack riktas även till alla opponenter för betydande synpunkter och råd för uppsatsens struktur och innehåll. Vidare vill vi även rikta ett stort tack till Sveriges tingsrätter och Ekobrottsmyndigheten som försett oss med väsentlig information för vår datainsamling.

Handelshögskolan vid Göteborgs universitet

Januari 2024



Klara Lennermar

2024-01-14



Lisa Nilsson

2024-01-14

Förkortningslista

EBM - Ekobrottsmyndigheten

BRÅ - Brottsförebyggande rådet

VD - Verkställande direktör

Prop. - Proposition

AFR - Aktuella rättsfrågor

SFS - Svensk författningssamling

FAR - Föreningen Auktoriserade revisorer

Figurförteckning

Figur 1: Anmälare av brott till EBM 2019

Figur 2: Misstanketrappan

Figur 3: Analysmodell utifrån revisorns roll inom ekonomisk brottslighet

Figur 4: Brotstyperna från samtliga domstolar

Figur 5: Anmälande aktörer, samtliga domstolar

Figur 6: Utfallen av domstolsbesluten

Figur 7: Revisorns roll i samtliga domstolar

Innehållsförteckning

1. Inledning.....	1
1.1 Bakgrund.....	1
1.2 Problemdiskussion.....	2
1.3 Syfte.....	3
1.4 Frågeställningar.....	3
2. Referensram.....	4
2.1 Ekonomisk brottslighet.....	4
2.1.1 Översikt av ekonomisk brottslighet.....	4
2.1.2 Upptäckten av ekonomisk brottslighet.....	6
2.2 Revision.....	7
2.2.1 Revisionsplikten.....	7
2.2.2 Revision i allmänhet.....	8
2.3 Revisorns roll.....	9
2.3.1 Revisorns förpliktelser.....	9
2.3.2 Graden av misstanke.....	10
2.3.3 Revisorns handlingsplikt och skyldighet att avgå.....	11
2.3.4 Förväntningsgapet och revisorns roll i litteraturen.....	12
2.4 Teori.....	13
2.4.1 Institutionell teori och logik.....	13
2.5 Analysmodell.....	15
3. Metod.....	17
3.1 Forskningsmetod.....	17
3.2 Dokumentstudie.....	17
3.3 Val av datainsamling.....	18
3.4 Insamlingen av data.....	18
3.5 Fördefinierade roller.....	20
3.6 Resultat och analysmetod.....	21
3.7 Etiska överväganden.....	21
3.8 Metodkritik.....	22
4. Empiri och analys.....	23
4.1 Revisorn och typen av ekonomisk brottslighet.....	23
4.2 Revisorns olika roller.....	27
4.2.1 Revisorn som upptäckare.....	29
4.2.2 Revisorn som vittne och/eller förhörd.....	31
4.2.3 Revisorn har handlat i enlighet med sina skyldigheter.....	34
5. Diskussion.....	36

<i>5.1 Identifierat förväntningsgap</i>	36
<i>5.2 Präglande av olika logiker</i>	36
6. Slutsats	38
<i>6.1 Studiens resultat</i>	38
<i>6.2 Fortsatt Forskning</i>	39
Referenser	40

1. Inledning

Detta kapitel inleds med en definition av ekonomisk brottslighet och revisorns roll. Vidare redogörs för historiska aspekter om revisionskravet och den avskaffade revisionsplikten. Därefter följer en problemdiskussion som mynnar ut i studiens syfte följt av dess frågeställning.

1.1 Bakgrund

Brottsförebyggande Rådet (BRÅ) (u.å.) definierar ekonomisk brottslighet, även kallat ekobrott, som brott av ekonomisk karaktär och som vanligtvis utförs inom ramen för bedrivna företag eller andra näringsverksamheter i samhället. Inom rättsväsendet finns Ekobrottsmyndigheten (EBM) som är en särskild åklagarmyndighet med uppgift att adressera och bekämpa denna form av brottslighet. EBM (u.å.) belyser att ekonomisk brottslighet utgör ett betydande samhällsproblem. Mot bakgrund av detta och för att effektivt motverka ekonomisk brottslighet samverkar EBM med flera andra myndigheter, bland annat Åklagarmyndigheten, Polismyndigheten och Skatteverket.

Revisorer anses ha en mycket viktig roll i att förebygga och bekämpa ekonomisk brottslighet enligt EBM (u.å.). Revisorsinspektionen (u.å.) förklarar att deras uppgift är att oberoende granska företagens finansiella rapporter för att stärka förtroendet hos intressenter samt säkerställa att inga väsentliga fel föreligger. Sedan 1999 har revisorn enligt Aktiebolagslagen (SFS 2005:551) skyldighet att upprätta en anmälan till åklagare vid eventuell misstanke om ekonomisk brottslighet.

Riksrevisionen (2017) betonar att införandet av krav om revision för aktiebolag har motiverats som en åtgärd mot ekonomisk brottslighet och skattefusk. Historiskt sett introducerades regler om revision för första gången i svensk rätt genom 1895 års lag om aktiebolag. En kriminalpolitisk debatt om ekonomisk brottslighet ägde rum på 1970-talet och för att bekämpa denna form av brottslighet rekommenderade BRÅ att samtliga aktiebolag i Sverige bör ha minst en kvalificerad revisor. Riksdagen beslutade därför att från och med 1983 skulle alla nybildade aktiebolag vara skyldiga att ha en auktoriserad revisor. Revisionsplikten infördes framför allt för att stärka revisorns roll i arbetet mot skattebrott och skatteflykt. Den 1 november 2010 avskaffades revisionsplikten för mindre aktiebolag i Sverige. Detta innebär att företagen själva får besluta om de ska ha en revisor, huvudsakligen för att minimera kostnaderna för små aktiebolag. Sveriges nuvarande lagstiftning om revision började gälla den 1 juli 1995 enligt

revisionsinspektionen (u.å.). Vid den tiden etablerades Revisorsnämnden, numera revisionsinspektionen, som en statlig myndighet med ansvar för revisor- och revisionsfrågor.

1.2 Problemdiskussion

“Ekobrotten har funnits på den kriminalpolitiska agendan sedan 1970-talet och tidvis legat högst upp på samhällets åtgärdslista” (BRÅ, 2023).

Enligt EBM (u.å.) utgör ekonomisk brottslighet en högst relevant och aktuell fråga i dagens samhällsdebatt. Deras statistik visar att den ekonomiska brottsligheten belastar det svenska samhället allvarligt med kostnader som uppgår till miljardbelopp varje år. Trots att ekonomisk brottslighet ofta betraktas som offerlösa brott påverkas samhället allvarligt genom förlorade skatteintäkter, missbruk av välfärdssystemet och negativ inverkan på den sunda konkurrensen. Petrevska & Petrevska (2014) belyser att denna form av brottslighet, samtidigt som den medför betydande kostnader för samhället, även gynnar individer och organisationer som ägnar sig åt ekonomisk brottslighet.

I kampen mot ekonomisk brottslighet fyller revisorerna en mycket viktig roll enligt EBM (u.å.). Deras centrala roll är att förebygga, förhindra och bekämpa ekobrott genom att säkerställa att deras klienter följer lagar och regler. Revisorsinspektionen (u.å.) förtydligar att revisorerna har ett ansvar att noggrant och oberoende granska och utvärdera företagets årsredovisning och bokföring samt företagsledningens förvaltning. Dessutom är revisorer förpliktade att informera olika intressenter under särskilda förhållanden. Däremot är det inte alltid lika enkelt som det framstår och det kan vara svårt för revisorer att upptäcka att ekonomisk brottslighet föreligger menar Moberg m.fl. (1992).

Tidigare forskning antyder att det finns ett förväntningsgap mellan revisorer och samhället. Imeny m.fl. (2021) förklarar att ett förväntningsgap inträffar när det finns avvikelser mellan hur en part uppfattar sina uppgifter och sitt ansvar och hur en annan part, till vilken den är ansvarig, uppfattar dessa på ett annat sätt. Detta förväntningsgap menas kunna bero på olika tolkningar av revisorns allmänna roll och dess skyldighet att rapportera misstänkt brottslighet. Frågan om revisorerna uppfyller sina skyldigheter och effektivt förebygger brott blir därför centralt. Vilken roll har revisorer egentligen inom ekonomisk brottslighet? Förebygger de och anmäler misstänkt brottslighet, eller föreligger det ett förväntningsgap mellan revisorer och samhället?

Med denna utgångspunkt ämnar studien bidra med konkreta och användbara insikter i hur revisorns roll som brottsförebyggare ser ut i praktiken. Studiens resultat kan vara av väsentlig betydelse för att skapa en djupare förståelse kring revisorns roll som brottsförebyggande aktör och bidra till en ökad förståelse hos inblandade aktörer samt myndigheter inom området.

1.3 Syfte

Syftet med denna studie är att undersöka revisorns roll inom ekonomisk brottslighet samt om de föreligger ett förväntningsgap mellan revisorer och samhället. Detta för att granska om revisorer uppfyller sina förpliktelser samt identifiera mönster eller tendenser där revisorer antingen upptäcker, vittnar eller potentiellt medverkar i ekonomisk brottslighet.

1.4 Frågeställningar

Vad har revisorn för roll i ekonomiska brottmål och föreligger det ett förväntningsgap mellan revisorn och samhället?

2. Referensram

I detta kapitel presenteras tidigare forskning kring ekonomisk brottslighet, revision och revisorns roll. Vidare behandlas institutionell teori och logik samt en presentation av studiens analysmodell. Detta för att skapa en grundläggande kunskapsbas och teoretisk ram för studien.

2.1 Ekonomisk brottslighet

2.1.1 Översikt av ekonomisk brottslighet

För att skapa en djupare förståelse för ekonomisk brottslighet är det väsentligt att beskriva hur begreppet definieras och omfattas enligt tidigare forskning. Ekonomisk brottslighet kan uppfattas som invecklat men BRÅ (2023) menar att det i grunden handlar om att förskaffa sig eller erhålla pengar som man inte har rätt till. Brottsligheten kräver oftast agerande genom olika verksamheter i samhället som exempelvis företag eller föreningar, förtydligat legalt bedrivna näringsverksamheter. Det är samhällets aktörer som har kontroll över verksamheterna och kan förhindra att de begår brott. Förhindrandet av ekonomisk brottslighet kan handla om noggrann övervakning och kontroll, liksom att sätta specifika krav vid upphandling eller vid uppföljning.

Porwisz (2020) framhäver att ekonomisk brottslighet är en typ av brott som ofta åtföljs av andra typer av kriminella aktiviteter eller korrupcion, såsom organiserad brottslighet och cyberbrottslighet. Där ekonomisk brottslighet utgör konsekvenser följt av förluster för statens budget samt belastar den privata sektorn hårt. För att effektivisera bekämpningen av dessa typer av brott bör samarbetet mellan polis, åklagare, domstolar och andra myndigheter förbättras. Detta genom att förstärka utbytet av information samt erhålla stöd i sak från specialiserade organ, vilka är viktiga aspekter i kampen mot ekonomisk brottslighet.

Ekonomisk brottslighet är ett samlingsbegrepp för olika typer av brott och enligt BRÅ (2023) är bokföringsbrott och skattebrott de mest förekommande. Inom ekobrott rapporterades år 2022 totalt 9 701 brott mot skattebrottslagen. Dessutom anmäldes 13 917 fall av bokföringsbrott, 886 fall av försörjningsbrott och 19 080 fall av bidragsbrott under samma period. EBM (u.å.) kategoriserar ekobrott inom olika samlingsnamn. Dessa är bland annat bokföringsbrott, brott mot skattebrottslagen, borgenärsbrott, brott mot aktiebolagslagen, penningtvätt och övriga ekobrott. Olika typer av brott leder till varierande påföljder, en vanlig påföljd för samtliga brott är enligt kronofogden (u.å.) näringsförbud för näringsverksamheter. Denna påföljd innebär ett

omedelbart upphörande av all näringsverksamhet och ett tillfälligt förbud för att starta ny verksamhet eller delta i annan näringsverksamhet.

Bokföringsbrott är en av de vanligaste brottstyperna vid EBM och tar sikte på den externa redovisningen, vilket riktar sig till företagets ägare och andra intressenter (EBM, 2023). I bokföringslagen behandlas bland annat kretsen av bokföringsskyldiga samt kraven för upprättande och bevarande av bokföring. I regeringens proposition (2004/05:69) kan ett åsidosättande av bestämmelserna om löpande bokföring, verifikationer, årsbokslut, arkivering och andra regler om bokföring och årsredovisning leda till ansvar för bokföringsbrott. Bokföringsskyldigheten kan åsidosättas på många sätt, exempelvis redovisning av icke-existerande tillgångar, felvärderingar av tillgångar och skulder eller bokföring av kostnader som intäkter. Detta innebär att överträdelsen kan uppenbara sig på olika sätt, från fullständig avsaknad av bokföring till brister i en upprättad bokföring menar EBM (2023). I regeringens proposition (2004/05:69) är straffet för bokföringsbrott av normalgraden fängelse i högst två år medan ringa fall bestraffas med böter. Grova fall av bokföringsbrott kan ge upphov till fängelsestraff mellan sex månader och fyra år. BRÅ (2023) belyser att bokföringsbrott ofta upptäcks när företag försätts i konkurs, där konkursen vanligtvis beror på ekonomiska problem snarare än medvetet brottsligt agerande. Bokföringsbrott förekommer ofta även i små företag med bristfälliga resurser och rutiner. Dessa brister förklarar den otillräckliga standarden för bokföring snarare än en avsiktlig brottslig plan.

Skattebrott innebär att medvetet lämna felaktiga uppgifter till Skatteverket eller avstå från att lämna inkomstuppgifter, vilket resulterar i att skatten blir för låg (Åklagarmyndigheten, 2015). Brott i fråga om skatt regleras i skattebrottslagen (SFS 1971:69) och omfattar enligt EBM (2023) olika typer av brott, såsom försvårande av skattekontroll, skattebrott, skatteredovisningsbrott, vårdslös skatteredovisning och vårdslös skatteuppgift. Straffet för skattebrott är fängelse i högst två år, medan grovt skattebrott kan leda till straff mellan sex månader och sex år. Ett grovt skattebrott avser stora summor pengar, en falsk handling eller att vilseledande bokföring har använts, att brottet har begåtts systematiskt samt brottet är av särskilt farlig art. Om brottet bedöms som ringa blir domen i stället skatteförseelse som leder till böter.

I EBM:s (u.å.) samlingsnamn för borgenärsbrott ingår bland annat otillbörligt gynnande av borgenär och oredlighet mot borgenär. En borgenär är en person som har fordran mot en annan person, kallad gäldenär. Definition av oredlighet mot borgenär är när en gäldenär med

ekonomiska problem, eller som riskerar att få ekonomiska problem, agerar på ett sätt som ökar risken för borgenären att inte få tillbaka sina pengar. Otillbörligt gynnande innebär att en person är skyldig pengar till flera borgenärer men endast återbetalar en av dem, trots att de andra har likvärdig eller bättre rätt till återbetalning. Straffet för borgenärsbrott är fängelse i högst två år, för grovt brott är straffskalan fängelse i lägst sex månader och högst sex år, medan ringa brott är straffet böter eller fängelse i högst sex månader.

Penningtvätt innebär att dölja ursprunget av pengar förknippade med brottsliga handlingar. Det finns flera olika metoder till penningtvättbrott, exempelvis förvaring och transport av kontanter för någon annans räkning, användande av andra personers konton eller registrering på föremål som köpts för brottspengar. Benämningen näringspenningtvätt finns även, vilket innebär att penningtvätt förekommer inom ramen för en näringsverksamhet. Straffskalan för näringspenningtvätt och penningtvättbrott är fängelse i högst två år, grovt brott kan ge fängelse i lägst sex månader och högst sex år medan ringa fall kan ge böter eller fängelse i högst sex månader.

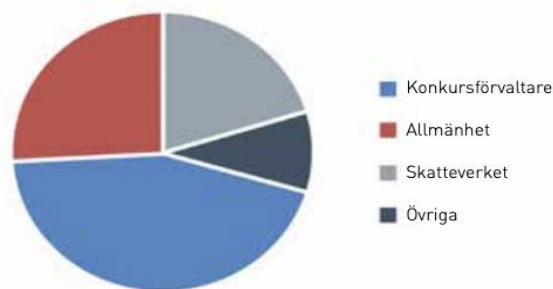
Aktiebolagslagen består av regler som ämnar att skydda bolag, aktieägare och andra intressenter. Lagen reglerar även vem som har rätt att företräda ett aktiebolag och hur bolagets likvida medel får användas. Brott mot aktiebolagslagen kan straffas med böter eller fängelse upp till ett år. Övriga ekobrott förklarar EBM är ett samlingsnamn för bland annat bedrägeri och trolöshet mot huvudman. Dessa brott utreds främst av Åklagarmyndigheten men handläggs ibland även hos EBM. Bedrägeri inträffar när någon för vinnings skull lurar någon annan till att förlora pengar genom handlingar eller genom att hindra dem från att agera som de borde, vilket resulterar i en ekonomisk förlust för offret. Trolöshet mot huvudman innebär att en person i en förtroendeställning, ansvarig för att hantera någons ekonomi eller andra juridiska ärenden, missköter sitt uppdrag och därmed ekonomiskt hämmar uppdragsgivaren. Straffet för bedrägeri och trolöshet mot huvudman är fängelse i högst två år.

2.1.2 Upptäckten av ekonomisk brottslighet

EBM (2020) har uppdraget att bekämpa och förebygga den ekonomiska brottsligheten i samhället. Myndigheten uppmärksammar nya brottsfenomen genom att inrikta arbetet mot ledande aktörer och möjliggörare inom organiserad brottslighet. Som en del av åklagarväsendet är EBM en myndighet som även får in brottsanmälningar från andra aktörer, främst från

konkursförvaltare och Skatteverket. Skatteverket (u.å.) är en förvaltningsmyndighet med ansvar för bland annat beskattning och hanterar mottagande och granskning av deklarerationer samt skatteärenden för både företag och privatpersoner. Ett centralt ansvarsområde hos Skatteverket är att utreda, förhindra och förebygga ekonomisk brottslighet. Genom att etablera prioriterad kontakt med branscher där risken för skattefel är hög, strävar Skatteverket efter att minska förekomsten av ekonomisk brottslighet.

Under de senaste åren tydliggör EBM (2020) att antalet anmälningar från allmänheten blivit mer omfattande med avseende på framför allt försenad eller utebliven årsredovisning. Övriga aktörer som vanligtvis anmäler brott är Kronofogdemyndigheten, Finansinspektionen, Polismyndigheten och revisorer. Antalet anmälningar från revisorer har minskat betydligt efter att revisionsplikten för små aktiebolag avskaffades år 2010. Under de senaste åren har 90% av det totala antalet anmälningar utgjort aktiebolag, medan övriga bolagsformer endast svarat för några enstaka procent vardera. Denna information är väsentlig för att kunna jämföra och analysera förekomsten av anmälningar relaterade till ekonomisk brottslighet.



Figur 1: "Anmälare av brott till EBM 2019" (EBM,2020)

2.2 Revision

2.2.1 Revisionsplikten

Revisionsplikten är av central vikt för att förstå hur regler och lagar påverkar företags val av innehavande av revisor. Revisionsplikten innebär att det enligt lag krävs att vissa verksamheter har en auktoriserad eller godkänd revisor. Detta regleras i Aktiebolagslagen (SFS 2005:551) 9 kap. 1§. I Sverige är huvudregeln att ett aktiebolag måste ha en auktoriserad eller godkänd revisor. Enligt FAR (2023) är det obligatoriskt för publika aktiebolag, finansiella företag och aktiebolag med särskild vinstutdelning att ha en revisor. Revisionsplikten för små aktiebolag avskaffades däremot den 1 november 2010. Det innebär att mindre privata aktiebolag inte längre är tvungna att ha en revisor, förutsatt att de uppfyller minst två av följande kriterier:

högst 3 anställda, högst 1,5 miljoner kronor i balansomslutning, högst 3 miljoner kronor i nettoomsättning. Större privata aktiebolag måste därmed fortfarande ha en revisor.

Riksrevisionen (2017) förklarar att anledningen till revisionsplikts avskaffande motiveras av en önskan att förenkla och minimera kostnaderna för små aktiebolag. Enligt statens resonemang blir det ekonomiskt fördelaktigt för dessa företag eftersom de inte längre behöver bära den årliga kostnaden för revision. Det är ett steg för att kostnadseffektivisera bedrivna verksamheter såsom små aktiebolag och har antagits vara av avgörande betydelse för långsiktig ekonomisk utveckling, konkurrenskraft och välbefinnande. Farhågor för reformen från EBM, Skatteverket och Bolagsverket var däremot att den skulle leda till sämre redovisningskvalitet och ökad ekonomisk brottslighet.

Korsell (2012) betonar, i likhet med riksrevisionen (2017), att revision utgör en betydande kostnad för mindre aktiebolag. Krav om revision medför att företag tvingas ha en ordnad bokföring som granskas av en extern part. Regeringens beslut att avskaffa revisionsplikten för små aktiebolag, där det ofta förekommer fel och brister i bokföringen, ses som en drastisk åtgärd. Det kan uppfattas som ett radikalt beslut eftersom det innebär att företag inte längre blir skyldiga att ha en extern revisor trots potentiella brister i deras ekonomiska rapportering. Symboliskt sett kan sådan politik tolkas som ett steg i fel riktning ur ett perspektiv att förebygga ekonomisk brottslighet.

Trots att det inte är obligatoriskt för mindre aktiebolag att ha en revisor, väljer många ändå att anlita en revisor eftersom de ser betydande värde i revisionens funktion (FAR, 2023). Korsell (2012) förklarar att företag som bibehåller revision framstår som seriösa och att vissa kreditgivare ställer krav på revision eller annan form av kontroll innan de beviljar lån eller ingår affärer. Företag utan revisor kan därmed möta hårda kreditkrav och andra krav på ökad säkerhet.

2.2.2 Revision i allmänhet

Genom en grundläggande förståelse för revision, dess regelverk och aspekter av revisionsbranschen går det att få en mer omfattande förståelse för studiens innehåll. Regler för revision är främst reglerade i revisionslagen (SFS 1999:1079), aktiebolagslagen (SFS 2005:551), lagen om ekonomiska föreningar (SFS 2018:672) och stiftelselagen (SFS 1994:1220). Begreppet revision kan definieras på flera olika sätt, där Eklöv Alander (2019)

definierar revision som en systematisk process med målet att skapa tillförlitlighet för användare av ekonomisk information. Detta uppnås genom en objektiv granskning för att bedöma om de finansiella rapporterna upprättas enligt gällande ramverk. Enligt Revisorinspektionen (2023) innebär revision en opartisk granskning och resulterar i en bedömning av information eller specifika förhållanden, precis som Eklöv Alander (2019) menar. Målet med revisionen är att stärka förtroendet för informationen bland externa intressenter som investerare, långivare, kunder, leverantörer, myndigheter och andra. FAR (2023) belyser att revision även kan betraktas som en form av kvalitetssäkring för utomstående parter samt något som skapar inre trygghet och trovärdighet inom det granskade företaget. Revisorn stödjer verksamheter genom granskning och rådgivning för att de ska kunna kontrollera sina risker.

Inom området för revisionsbyråer finns olika storlekar på dessa företag. The University of Scranton (u.å.) identifierar fyra revisionsbyråer som utmärker sig och som gemensamt benämns "The Big 4". Dessa företag, PwC, Ernst & Young, Deloitte och KPMG, är de fyra största publika revisionsbolagen i världen. Francis och Yu (2009) påpekar att de större revisionsbyråerna inom Big 4 generellt sett levererar högre revisionskvalitet än de mindre byråerna, främst på grund av en omfattande intern erfarenhet av att hantera sådana revisioner. Trots den allmänna uppfattningen att Big 4-byråerna generellt sett erbjuder bättre tjänster jämfört med mindre revisionsbyråer argumenterar Louis (2005) för att mindre revisionsbyråer faktiskt har en fördel när det gäller att tillgodose sina klienters behov. Mindre revisionsbyråer tenderar att ha överlägsen kunskap om de lokala marknaderna och nära samt långvariga kontakter med deras lokala kunder.

2.3 Revisorns roll

2.3.1 Revisorns förpliktelser

Presentation av revisorns förpliktelser ger en djupare förståelse för revisorns roll inom ramen för ekonomisk brottslighet. Samhället har höga förväntningar på revisorer och deras arbetsroll. Eklöv Alander (2019) menar att revisorer står inför utmaningen att balansera mellan självstyrning och extern reglering samt statlig tillsyn. Revisorns uppgift, enligt Aktiebolagslagen (SFS 2005:551) 9 kap. 3§, är att granska företags årsredovisning och bokföring samt företagsledningens förvaltning. Revisorn ska säkerställa att de granskade räkenskaperna är sanningsenliga och överensstämmer med lagar och regelverk.

Revisorslagen (SFS 2001:883) definierar revisorernas roll som både en rådgivnings- och granskningsfunktion. Förutom att genomföra granskningar som syftar till att ge underlag för andra än uppdragsgivaren kan revisorn även erbjuda rådgivning till uppdragsgivaren. Detta kan inkludera förbättringar av rutiner eller ekonomiska frågor baserat på revisorns observationer. Det är trots allt av stor vikt att revisorn fortfarande behåller sin opartiska och självständiga roll (FAR, 2023).

Revisorns huvuduppgift är att planera och genomföra granskning för att sedan uttala sig om huruvida de finansiella rapporterna är fria från betydande fel, menar Eklöv Alander (2019). Det är därmed styrelsen och VD:n som är ansvariga för att skapa och upprätthålla en effektiv intern kontroll för företagets redovisning och rapportering. Både styrelse och VD är ansvariga för att avlämna de finansiella rapporterna i tid samt att de är upprättade i enlighet med tillämpliga ramverk. Detta för att revisorn ska tillhandahålla all nödvändig information för revisionen.

Revisorn ska enligt Aktiebolagslagen (SFS 2005:551) 9 kap. 5§ upprätta en revisionsberättelse efter varje räkenskapsår. Enligt Eklöv Alander (2019) syftar revisionsberättelsen till att avge en hög grad av säkerhet. Även om säkerhetsnivån är hög finns det fortfarande begränsningar och potentiella risker som inte kan elimineras helt. En hundra procentig försäkran om att de finansiella rapporterna är fria från fel går inte att ge. Revisionsberättelsen avspeglar således en balanserad bedömning av tillförlitligheten i företagets redovisning, med medvetenhet om begränsningarna inom revisionsprocessen.

Enligt Aktiebolagslagen (SFS 2005:551) 9 kap. 42§ har revisorer anmälningsskyldighet. Anmälningsskyldigheten innebär att om revisorn upptäcker indikationer på brottslig verksamhet, inom ramen för klientens verksamhet, är revisorn skyldig att rapportera misstankarna och de underliggande skälen till åklagaren.

2.3.2 Graden av misstanke

Som nämnts innehar revisorer en anmälningsskyldighet vid misstanke om brott, därför är det relevant och tydliggöra vad gränsdragningen för misstanken om brott går. *Kan misstänkas* indikerar en relativt låg nivå av misstanke. Det är svåröverskådligt att säga vilka kriterier som krävs för att nivån ska anses vara uppnådd i varje enskilt fall enligt EBM (2020).



Figur 2: "Misstanketrappan" (EBM, 2020)

De olika graderna av misstanke illustreras i figur 2 och exemplifieras med följande exempel enligt EBM (2020). En förundersökning blir aktuell om det finns *anledning att anta* att ett brott, under allmänt åtal, har förövats. När förundersökningen når punkten där någon *skäligen kan misstänkas*, ska denna individ informeras om brottsmisstanken under förhör. Den som är på *sannolika skäl* misstänkt för brott får, under vissa ytterligare förutsättningar, bli föremål för anhållande och häktning. För att en åklagare ska vara berättigad att väcka åtal krävs att denne kan förvänta sig en fällande dom; åklagaren måste ha *tillräckliga skäl* för åtalet. En domstol är skyldig att meddela en fällande dom om den anser att det är *ställt utom rimligt tvivel* att den tilltalade har begått det åtalade brottet.

Som framgår av figuren innebär *kan misstänkas* en något högre grad av misstanke än *anledning att anta*, vilket representerar den lägsta grad av misstanke i brottsutredningar. Det innebär enligt EBM (2020) att revisorns anmälningsskyldighet inträder redan i ett mycket tidigt skede av misstanketrappan och revisorn behöver därför inte överväga om en brottsutredning kommer att leda till en fällande dom.

2.3.3 Revisorns handlingsplikt och skyldighet att avgå

För att få mer omfattande kunskap om revisorns anmälningsskyldighet och vilka andra faktorer som föreligger bakom denna skyldighet är det av vikt att belysa revisorns handlingsplikt och skyldighet att avgå från uppdrag. Det kan vara utmanande i praktiken att särskilja de olika förutsättningarna som kan föreligga när det gäller att göra en brottsanmälan förklarar EBM (2020). Begreppen handlingsplikt och anmälan används för att klargöra de olika stegen som revisorn bör följa. Handlingsplikt avser de åtgärder som revisorn är skyldig att vidta innan en

anmälan görs till åklagare och reglerna om revisorns handlingsplikt regleras i Aktiebolagslagen (SFS 2005:551) 9 kap. 42–22§§.

Regeringen anser att revisorn bör ha ett visst utrymme att avstå från att göra en anmälan och avgå när det misstänkta brottet bedöms som mindre allvarligt enligt EBM (2020). Detta för att skydda det misstänkta bolaget och dess intressenters intresse eftersom en polisutredning i vissa fall kan orsaka skadeverkningar för bolagets förtroende i omvärlden som inte står i proportion till nyttan av utredningen. Det är inte obligatoriskt för revisorn att omedelbart avgå från sitt uppdrag efter att en anmälan till åklagare har gjorts. Revisorn uppmanas emellertid att överväga om det är lämpligt att fortsätta uppdraget. Vid denna övervägning bör revisorn fokusera på om det fortfarande finns förutsättningar för ett gott samarbete. Revisorn uppmanas att använda sig av en analysmodell för bedömning av revisorns opartiskhet vid sin bedömning. Detta verktyg kan ge ledning i bedömningen av huruvida det är lämpligt att fortsätta sitt uppdrag.

2.3.4 Förväntningsgapet och revisorns roll i litteraturen

Tidigare forskning tyder på ett förväntningsgap kring revisorns roll mellan revisorer och samhället. För att belysa detta förväntningsgap samt förstå revisorns och samhällets olika uppfattningar presenteras perspektiv av detta. EBM (u.å.) betonar revisorns centrala roll när det gäller att förhindra, upptäcka och bekämpa ekonomisk brottslighet. Däremot antyder (Moberg m.fl. 1992) att det är svårt för revisorn att upptäcka om ekonomisk brottslighet föreligger. Det anses vara speciellt svårt i företag som samarbetar med andra utomstående företag.

Imeny m.fl. (2021) konstaterar att det råder en komplex situation vad gäller förväntningarna på revisorn att upptäcka och rapportera ekonomisk brottslighet. Samhället har historiskt sett haft höga förväntningar på revisorer, förväntningar som sträcker sig bortom revisorernas traditionella uppfattning av sin roll. Traditionellt sett har revisorer främst betraktat sin roll att verifiera korrektheten i finansiella rapporter. Det finns därav en utmaning i form av ett förväntningsgap, där revisorerna och samhället har olika uppfattningar om revisorernas roll och ansvar. Detta förväntningsgap kan härledas till olika tolkningar av revisionens övergripande roll och revisorns specifika skyldigheter vid rapportering av misstänkt verksamhet.

Förväntningsgapet har enligt Lowe (1994) särskilt framträtt i rättsliga beslut, där det verkar som att rättsliga tvister ofta grundas på antagandet att revision är en genomgripande granskning av

ett företags ekonomiska verksamhet. Vid företagsmisslyckanden tolkas detta ofta som ett bristande revisionsarbete, oavsett vilka procedurer och tester som revisorn har genomfört. Trots att revisorerna kan utföra sina revisioner i strikt enlighet med allmänt accepterade revisionsstandarder och förfaranden, kan de ändå bedömas som försumliga om de inte förhindrar risker för användare av årsredovisningen. Däremot har revisionsstandarder aldrig indikerat att det är möjligt att upptäcka alla väsentliga brott i finansiella rapporter, menar Albrecht och Hoopes (2014). Lowes (1994) forskningsresultat antyder att det finns betydande skillnader i uppfattningen om revisionsyrket mellan revisorer och domare, något som Imeny m.fl. (2021) och Albrecht och Hoopes (2014) också bekräftar.

Larsson (2005) framhäver att införandet av anmälningsplikten har väckt oro bland revisorer angående förändringen av hur deras kunder uppfattar dem. Det finns rädsla för att betraktas som "polis" eller informanter gentemot kunderna, vilket kan förändra de tidigare etablerade kundrelationerna samt en fruktan att kundernas förtroende kommer att försvagas. Denna roll ger enligt revisorerna en felaktig bild av deras egentliga funktion. Larssons forskningsresultat indikerar även att revisorer upplever att anmälningsplikten ligger utanför deras naturliga kompetensområde, vilket kräver att de gör bedömningar inom straffrätten och därmed behöver utvidga sina kompetensområden. Det finns en oro för att förväntningsgapet kommer att öka eftersom allmänheten nu förväntas att revisorerna ska upptäcka fler brott än tidigare. Detta resonemang stöds av forskningen från Lowe (1994) och Imeny m.fl. (2021), som också pekar på liknande tendenser i förväntningsgapet mellan revisorer och allmänheten.

Vidare finns enligt Albrecht och Hoopes (2014) bekymret att revisorer kan anställas av eller arbeta för kriminella organisationer, på grund av deras skicklighet inom sitt arbete och därmed har förmågan att dölja spår av ekonomiska olagliga aktiviteter. I det avseendet bör samhället behandla revisorer med respekt för att förhindra att de överväger att byta sida.

2.4 Teori

2.4.1 Institutionell teori och logik

Institutionell teori ger en ram för att förstå hur normer, värderingar och förväntningar inom olika institutioner påverkar revisorns roll i hanteringen av ekonomisk brottslighet. Det finns ingen exakt definition på vad en institution är. Burns och Scapens (2000) definierar institution som ett sätt att tänka eller handla som är rotat i en grupps vanor eller ett folks seder. Hjalmered

(2022) förklarar institutioner som inriktade på specifika beteenden kopplade till bindande regler. Institutioner skapar regelsystem som styr och kontrollerar det gemensamma beteendet hos individer och grupper, samt ger ordning och vägledning.

Institutionell teori växte fram på 1970-talet och introducerades av Meyer och Rowan (1977) samt Zucker (1977). Dessa forskare betonade den omgivande kulturens roll i den institutionella analysen. Meyer och Rowan menade att organisationernas strukturer inte endast formades utefter interna behov utan de var även tvungna att anpassa sig till krav från externa parter för att få legitimitet. Zucker (1977) betonade vikten av både anpassningen externt och även hur de internt inför dessa externa krav som en del av sin identitet. Sedan dess har teorins utveckling fortsatt och DiMaggio och Powell (1983) samt Friedland och Alford (1991) har båda utvidgat teorins fokus. DiMaggio och Powell (1983) utvidgade fokuset från samhällsnivå till branschnivå.

Thornton et al (2008) betonar institutionell logik som en framväxt inom den institutionella teorins utveckling sedan 1970-talet. Institutionell logik blev central i att definiera innehållet och betydelsen av institutioner och introducerade en ny metod för institutionell analys i samband med Friedlands och Alfords artikel samt annan forskning enligt Thornton et al (2008). I artikeln skriven av Friedland och Alford (1991) definieras institutionell logik som en teori om institutioner som inkluderar både organisationer och individer. Teorin menar att institutionella värderingar, de regler och sätt vi alla enas om, påverkar beteendet både för individer och organisationer. Andra teorier från samhällsvetenskapen anses inte kunna förklara beteendet för individer och strukturen av organisationer. Däremot måste aktörerna befinna sig i sin sociala kontext för att kunna förklara hur intressen institutionellt formas.

Friedland och Alford (1991) menar att roten till institutionaliseringen ligger i samhället, där egenskaperna hos olika områden är oskiljaktiga från den kontext de existerar i. Detta beror på att olika institutioner präglas av olika institutionella logiker som definierar regler för socialt beteende. Med andra ord menar de att dessa institutioner är starkt rotade i samhällsstrukturen och definieras av specifika logiker som styr hur människor interagerar inom de institutionella ramarna. Logikerna blir en del av institutionernas identitet och påverkar hur aktörer agerar och fattar beslut inom kontexten. Vidare förklarar de vikten av att känna till effekterna av logiken på de tre olika nivåerna, institutionell nivå, organisationsnivå samt individnivå. Där

huvudfokuset ligger i hur logiken på en samhällsnivå påverkar individer och organisationer. Teorin har därmed utvecklat sig och institutionell logik idag har utvecklat sig till olika nivåer.

Institutionell teori kan användas som ett komplement för att förstå och analysera revisorns roll inom ekonomisk brottslighet. Genom att tillämpa denna teori blir det möjligt att utforska hur de institutionella normerna och förväntningarna formar och styr revisorns beslut. Denna teori framhåller vikten av organisationers anpassning för att upprätthålla legitimitet i samhället. Inom revisorns roll kan detta innebära att revisorer, för att bevara sitt professionella anseende och legitimitet, anpassar sig efter samhällets etablerade normer och förväntningar. De kan vara benägna att agera i enlighet med accepterade förväntningar från externa parter för att bevara sitt yrkesmässiga anseende.

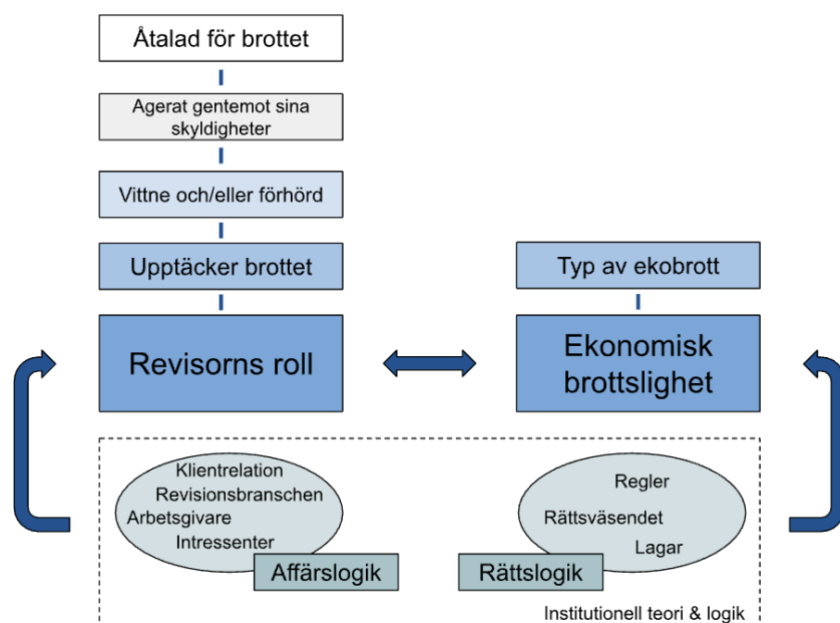
Vidare betonar institutionell logik, som en del av institutionell teori, hur institutionella värderingar och regler påverkar individers och organisationers beteende. Därmed finns det flera olika institutioner som använder sig av sina egna logiker, som går att koppla till denna studie samt revisorns agerande. Bland annat rättsväsendet samt revisionsbranschen som är två olika institutioner med olika logiker. Logiken inom rättsväsendet är rättslogik i form av domstolar, lagar och regler som revisorers arbete påverkas av. Affärslogik representerar en annan form av institutionell logik där klienter, arbetsgivare och andra intressenter innefattas. Inom denna logik antas revisorerna beakta klientrelationer, företagskostnader och samhället. Teorin kan därmed ge en djupare förståelse för de faktorer som påverkar revisorers agerande när det gäller att upptäcka och hantera ekonomisk brottslighet och berika analysen och tolkningen av studiens resultat.

2.5 Analysmodell

Ekonomisk brottslighet definieras som försök att förskaffa sig eller erhålla pengar utan en rättighet till det. Brottsligheten resulterar i konsekvenser följt av förluster för statens budget samt belastar den privata sektorn hårt. Tidigare forskning visar att det råder delade åsikter om revisorns roll när det gäller att upptäcka och förhindra ekonomisk brottslighet. En del forskare hävdar att revisorer har en central roll i att upptäcka och förhindra dessa brott på grund av sin expertis inom revision. Både rättsväsendet och samhället förväntar sig att revisorn ska kunna avslöja ekonomisk brottslighet. Andra menar i stället att revisorer har en begränsad roll vad

gäller att avslöja ekonomisk brottslighet, då samhällets höga förväntningar sträcker sig bortom revisorns traditionella uppgift att verifiera korrektheten i företagets finansiella rapporter.

För att förstå sambandet mellan den presenterade litteraturen har en analysmodell utformats. Analysmodellen tydliggör hur kunskap från tidigare litteratur använts i analysen. Nedanstående figur representerar en analysmodell utifrån revisorns roll inom ekonomisk brottslighet och förklarar vilka olika faktorer som påverkar revisorns roll i samband med ekonomisk brottslighet samt institutionell teori och logik. Detta avsnitt möjliggör en analys av de domstolsbeslut som redovisas under perioden 1 januari till 12 december 2023.



Figur 3: "Analysmodell utifrån revisorns roll inom ekonomisk brottslighet"

De fyra fördefinierade rollerna som revisorerna kan antas ha i den rättsliga processen är utformade enligt tidigare forskning och presenteras ytterligare i avsnitt 3.5. De fyra potentiella rollerna som revisorn kan ha är revisorn som upptäckare av brottet, revisorn som vittne och/eller förhörd, revisorn har handlat i enlighet med sina skyldigheter men andra upptäckt brottet samt revisorn som åtalad. Typ av ekobrott utgör de olika brottstyperna utifrån EBM benämningar och är av vikt i analysen. Vidare utgör rättslogik och affärslogik, baserat på studiens teori, väsentliga faktorer för att analysera revisorns roll och hur revisorer agerar inom ekonomiska brottmål.

3. Metod

I detta kapitel presenteras och motiveras den metod som tillämpats för att kunna besvara studiens frågeställning. Vidare beskrivs hur det empiriska materialet samlats in och hur analysen framställts. Kapitlet omfattar även kritik mot metodens eventuella brister, bedömning av studiens tillförlitlighet och en diskussion kring de etiska överväganden som beaktats.

3.1 Forskningsmetod

Denna tvärsnittsstudie ämnar till att granska revisorns faktiska roll inom ekonomisk brottslighet. Detta innebär att få en djupare förståelse för revisorernas roll inom ekonomisk brottslighet och därför är en kvalitativ forskningsmetod lämplig (Bryman & Bell, 2017). Den kvalitativa forskningsmetoden motiveras vidare genom dess potential att generera nya insikter om revisorns roll som en förebyggande eller bidragande faktor till ekonomisk brottslighet, snarare än att undersöka redan existerande kunskap.

3.2 Dokumentstudie

För att belysa revisorernas roll inom ekonomisk brottslighet samt ekonomisk brottslighet i sitt sammanhang har en dokumentstudie genomförts som en central metod för studien. Insamlingen av empiriska data är vägledande för att uppfylla studiens övergripande syfte och besvara dess frågeställningar (Jacobsen, 2002). Genom att noggrant granska existerande litteratur har en djupare inblick getts i revisionens teoretiska och praktiska aspekter, inklusive syftet med revision och dess standarder.

Analysen av tidigare forskning, genomförd som en dokumentstudie, möjliggör identifiering av utmaningar och möjligheter som revisorer ställs inför under utförandet av sina arbetsuppgifter. Denna metodstrategi är särskilt relevant eftersom studien fokuserar på att utvinna insikter från tidigare data om vad som har kommunicerats och åstadkommit av utvalda aktörer inom revision (Jacobsen, 2002). Genom att skapa en grundläggande förståelse för revisorns roll skapas en ram som möjliggör utvärdering av deras bidrag till att förebygga och upptäcka ekonomisk brottslighet. Dessutom bidrar denna förståelse till en ökad kvalitet på uppsatsens datainsamling och ger därigenom en starkare vetenskaplig grund för analys och diskussion.

3.3 Val av datainsamling

I denna tvärsnittsstudie grundas valet av datainsamling på domstolsbeslut. Studien genomfördes på 66 domstolsbeslut som meddelats i svensk lag under perioden 1 januari till 12 december 2023. Syftet med datainsamlingen var att omfatta beslut från alla olika nivåer av domstolsväsendet, såsom tingsrätten, hovrätten och Högsta domstolen. Trots strävan att inkludera alla nivåer framkommer inga domstolsbeslut från Högsta domstolen i denna datainsamling. Detta beror på att ingen av de specifika domstolsbeslut som valdes för granskning, under den angivna perioden, nådde Högsta domstolen. Detta ses som en naturlig följd av de tillgängliga domsluten och inte som en metodologisk brist. Trots avsaknaden av högsta domstolsbeslut ger de analyserade besluten från tingsrätten och hovrätten en värdefull och korrekt inblick i rättstillämpningen under den aktuella perioden.

Ursprungligen var 68 domstolsbeslut utsedda för analys där två domstolsbeslut saknade identifierbara anmälare, dessa har därför registrerats som bortfall i datainsamlingen. Därmed blev 66 domstolsbeslut relevanta för analys under perioden 1 januari 2023 till 12 december 2023. Valet att begränsa analysen till denna period och därmed omfatta 66 domstolsbeslut grundar sig i ett realistiskt övervägande för att uppnå en genomförbar och väl utförd studie. Inom ramen för studiens tidsbegränsning var det nödvändigt att vara realistisk kring omfattningen. Att analysera 66 rättsfall gav möjlighet att utföra en djupgående undersökning och identifiera mönster och tendenser inom de givna resursramarna.

3.4 Insamlingen av data

Huvudkällan för datainsamlingen i denna studie är domstolsbeslut. Domstolsbesluten som analyserats har meddelats i svenska tingsrätter och hovrätter under perioden 1 januari till 12 december 2023. Inom ramen för studien har digitala upplagor av domstolsbeslut hämtats från InfoTorg-databasen. För att erhålla relevant rättsinformation implementerades en sökstrategi som syftade till att identifiera och hämta rättsfall av intresse för studien.

Domstolsbesluten hämtades senast den 12 december 2023 från InfoTorg. Inledningsvis besöktes juridiksektionen på InfoTorgs hemsida där avgöranden valdes i rättsbanken för att fokusera på rättsfall och domar. För att specificera sökningen bland alla avgöranden användes sökordet "revisor". För att sedan begränsa resultaten till relevanta rättsfall för studien användes filtreringar, genom InfoTorgs inbyggda sökfunktion, i form av måltypen "brottmål",

dokumenttypen "Referat/Notiser/Domar/" och avgörandedatum inom ramen 1 januari 2023 till 12 december 2023. Resultatlistan av rättsfall hämtades därefter, för vidare analys och granskning.

Därefter har en selektiv process tillämpats för att sälla ut de relevanta brottmålen och fokusera på de aspekter som är centrala för studiens syfte och omfattning. Efter filtreringen samt sökordet "revisor" framkom det 268 domslut från tingsrätterna och 104 domslut från hovrätterna. De 66 domslut som utsetts vara relevanta är de mål där någon av de fyra fördefinierade rollerna, som presenteras i kapitel 3.5, har haft betydelse i domen. För att ytterligare specificera urvalet har domsluten begränsats till de som gäller aktiebolag och är av ekonomisk karaktär. Domslut som inkluderar andra typer av bolagsformer eller brottmål har därav valts bort. Denna avgränsning ger en mer riktad och relevant datamängd inom ramen för studiens frågeställningar.

Informationen från domstolsbesluten har kompletterats med databasen Retriever Business, hädanefters benämnt Retriever, som en ytterligare källa. Det identifierades att flera domar felaktigt använde termen "revisor" när de egentligen hänvisade till redovisningskonsulter eller de personer som ansvarade för den löpande bokföringen i bolaget. Vidare identifierades även att många åtalade företag hävdade att de hade en revisor, men detta kunde inte tydligt konstateras i domstolsbesluten. För att säkerställa en korrekt utförd data och precision i datainsamlingen användes Retriever för att verifiera ifall företaget hade en registrerad revisor vid brottets tidpunkt. De domstolsbeslut där företaget påstod sig ha en revisor, men där ingen registrering fanns i Retriever, exkluderades från urvalet. Endast domar som tydligt relaterade till revisorer och deras inblandning inkluderades i urvalet. Genom Retriever har även annan relevant företagsinformation hämtats, såsom om företaget var revisorspliktiga och vilket specifikt revisionsbolag som var förekommande vid tidpunkten för brottet. Denna dubbla databasanvändning möjliggjorde en mer omfattande och komplett insamling av relevanta företagsuppgifter och företagets situation vid det angivna brottstillfället.

Under datainsamlingsprocessen möttes en utmaning relaterad till identifieringen av anmälaren för varje domstolsbeslut. Det var inte möjligt att fastställa och hitta information om anmälaren i alla utvalda domslut. För att komplettera studiens datamängd togs därför kontakt med EBM och de aktuella tingsrätterna för respektive brottmål för att erhålla information om anmälaren i respektive domslut. Denna strategi var nödvändig för att säkerställa en komplett och tillförlitlig datainsamling, där revisorns roll som upptäckare tydligare kunde identifieras. För att vidare

säkerställa en korrekt datainsamling har en granskning av rättsfallen som rapporterats på Infotorg genomförts vid tre separata tillfällen. Denna åtgärd syftar till att eliminera risken för att några fall skulle förbisetts och säkerställa en fullständig samt exakt insamlad data.

För att samla in data från domstolsbesluten och förbereda för vidare analys, skapades ett detaljerat protokoll där varje rättsfall noggrant dokumenterades. Vid varje rättsfall identifierades och registrerades flera relevanta variabler, inklusive typen av ekobrott, rättegångens utfall i form av frikänd eller dömd samt de påföljder som åtföljde domen. Särskilt uppmärksamhet ägnades också åt revisorns roll i varje rättsfall, där någon av de fyra fördefinierade rollerna identifierades inom det rättsliga förfarandet. Dessutom dokumenterades innehavandet av revisor vid brottets tidpunkt, företagets revisionsplikt och information om revisionsbolagets storlek. Viktigt att poängtera är att de domslut som både avgjorts i tingsrätten och även överklagats till hovrätten under den aktuella perioden har registrerats som hovrätt under datasammanställningen.

3.5 Fördefinierade roller

Inför datainsamlingen och analysen av rättsfallen har revisorns olika roller identifierats och kategoriserats. Detta baserat på tidigare forskning i form av Varmedal (2022) benämningar samt revisorers typiska involvering i ekobrottmål. De identifierade rollerna kommer att ligga till grund för analys och bidra till en mer nyanserad förståelse av revisorns roll inom dessa rättsfall. Viktigt att poängtera är att analysen omfattar revisorn i det åtalade aktiebolaget och tar inte hänsyn till externa parter, såsom ekorevisorer samt skatterevisorer.

Nedan presenteras de fyra fördefinierade rollerna:

1. *Revisorn som upptäckare av brottet:*

I denna roll har revisorn fungerat som den primära aktören i att upptäcka det begångna ekobrottet. Denna roll kommer att fastställa antalet brott som revisorn upptäcker.

2. *Revisorn som vittne och/eller förhörd:*

Denna roll innebär att revisorn varit vittne och/eller förhörd i rättsprocessen. Revisorn kan ha bevittnat brottet eller ha information som är väsentlig för rättegången. Denna roll ger en inblick i vilken omfattning en revisor vittnar eller blir förhörd i brottmålet.

3. *Revisorn har handlat i enlighet med sina skyldigheter, men andra har upptäckt brottet:*

I denna roll har revisorn handlat i enlighet med sina skyldigheter och ansvar, men ekobrottet upptäcks av andra aktörer. Denna roll ger en inblick i revisorns arbete, där revisorn inte har upptäckt brottet.

4. *Revisorn som åtalad:*

Här innebär revisorns roll att de antingen har varit involverade i det begångna ekobrottet eller att revisorn åtalats för brott mot exempelvis revisorslagen. Det kan vara situationer där revisorn aktivt medverkat i brottslig aktivitet. Denna roll visar på hur vanligt förekommande det är att revisorn blir åtalad.

Under analysfasen har varje rättsfall undersökts och därefter kategoriseras utifrån de identifierade rollerna. Detta bidrar till en differentierad bedömning av revisorns faktiska roll inom ekobrott och ger en praktisk förståelse av de olika sätten revisorer kan vara förekommande i rättsliga sammanhang gällande ekobrott.

3.6 Resultat och analysmetod

Empirin och analysen av domstolsbesluten genomfördes genom att sammanställa data från det utförda protokollet. Processen inkluderade en deskriptiv översikt samt presentation av resultaten i tabeller och diagram. Detta för att kunna identifiera mönster och tendenser inom revisorns roll och omfattningen av ekonomisk brottslighet. Därefter kopplades dessa observationer samman med tidigare forskning för att få en mer omfattande analys. Empiri- och analyskapitlet strukturerades utefter ekonomisk brottslighet och revisorns olika roller för att tydliggöra studiens olika teman utifrån analysmodellen. Vidare diskuteras revisorns roll utifrån institutionell teori och logik i diskussionen för att få en djupare förståelse för hur revisorers agerande påverkas av olika institutioner i samhället.

3.7 Etiska överväganden

När det gäller den genomförda datainsamlingen i uppsatsen är det av yttersta vikt att reflektera över de etiska övervägandena som har påverkat denna datainsamling. Genom användning av offentliga dokument i form av domstolsbeslut har det säkerställts att inga känsliga uppgifter har hanterats, därmed har nummer på brottmål samt namn på instans exkluderats. Identiteten hos de enskilda revisorerna, individerna och bolagen har även hållits anonyma. Detta för att

upprätthålla integriteten och sekretessen kring personlig information i enlighet med forskningsetiska principer. Dessutom har användningen av Retriever-databasen som komplement till domstolsbesluten genomförts med noga övervägande för att upprätthålla sekretess och integritet. Information som samlats in genom denna databas har fokuserat på storleksnivå på företag samt revisionsstatus för att minimera risken för avslöjande av känslig information.

3.8 Metodkritik

Viss kritik kan riktas mot den kvalitativa metod som använts i denna studie. Syftet med analys av domstolsbeslut, som indikerar revisorer och ekobrott, var att få konkreta exempel på revisorns roll i olika beslutsfattanden. Domstolsbesluten fokuserar däremot i högre grad på den rättsliga bedömningen av brottet snarare än på detaljerad beskrivning av revisorns ageranden. Relevansen av domstolsbesluten varierar därmed inom studien, på grund av betydande variation i omfånget av nämmandet av revisorn i varje beslut. Denna variation kan ses som en metodbrist eftersom det leder till begränsningar i att fullständigt och på djupet förstå revisorns roll i dessa domstolsbeslut.

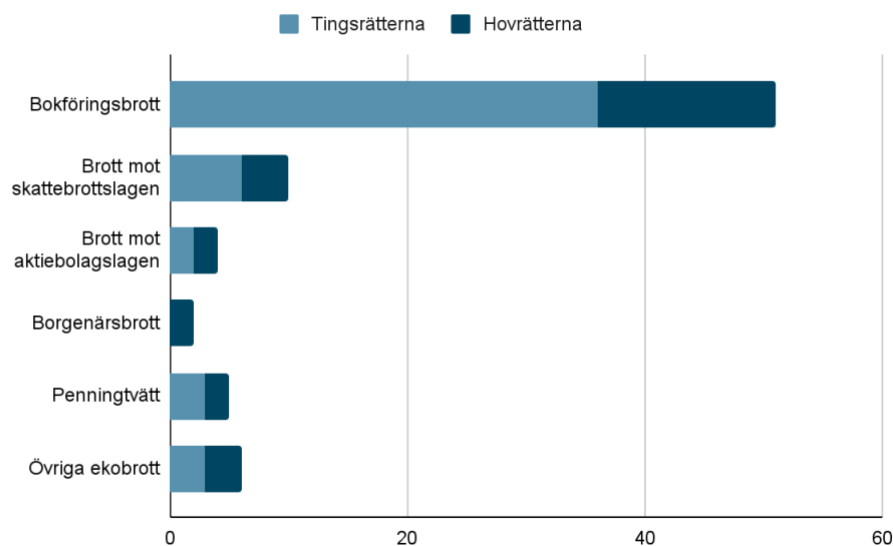
Vidare är tolkningen av varje domstolsbeslut ett centralt övervägande. Trots tillämpningen av en tydlig strategi för urval och kategorisering baserad på de fördefinierade rollerna för domstolsbesluten, finns det utrymme för tolkningsskillnader som även Ekström och Larsson (2000) påpekar som en potentiell negativ aspekt i en kvalitativ studie. Personliga erfarenheter, förståelser och tolkningar kan ha påverkat bedömningen av revisorns roll i domstolsbesluten. Det är därför av vikt att vara medveten om att en viss grad av subjektivitet kan finnas i den insamlade empirin. För att öka studiens transparens och trovärdighet har metoden som använts för urval och tolkning av domstolsbesluten noggrant dokumenterats och beskrivits. Denna öppenhet är av vikt för att möjliggöra granskning och reproduktion på studien av andra forskare i framtiden.

4. Empiri och analys

I detta kapitel presenteras resultaten av studiens datainsamling och analys baserat på studiens referensram. Materialet har kategoriserats utefter omfattningen av ekonomisk brottslighet under perioden 1 januari 2023 till 12 december 2023 och de fördefinierade rollerna för revisorer.

4.1 Revisorn och typen av ekonomisk brottslighet

Datainsamlingens resultat omfattar flera olika typer av ekonomiska brott. Nedan presenteras brottstyperna sammanställda för samtliga domstolar. Brotstyperna har sammanställts utefter EBM:s benämningar och varje brott har därmed identifierats inom varje samlingsnamn för ekobrott. Nedanstående stapeldiagram, figur 4, omfattar både brott som ledde till frikännande och de som resulterade i fällande domar. I domstolsbesluten som resulterat i fällande domar för en eller flera parter har frikännande för andra parter, i samma domstolsbeslut, exkluderats från sammanställningen. Det är av vikt att betona att det föreligger en överrepresentation av brott jämfört med antalet domstolsbeslut. Detta beror på att vissa enskilda domstolsbeslut omfattar fler än ett brott. I 59 domstolsbeslut förekom endast ett brott. I fem domslut förekom två olika brott, därefter identifierades ett fall med fyra olika brott och ett med fem olika brott.

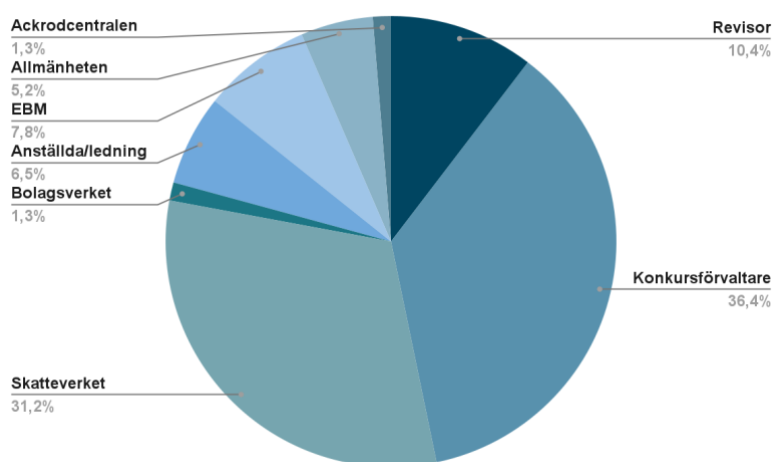


Figur 4: "Brottstyperna från samtliga domstolar"

Det är en uppenbar majoritet bokföringsbrott som föreligger i datainsamlingens domstolsbeslut där revisorn på något sätt förekommit i rättsprocessen. Därefter kommer brott mot skattebrottslagen som näst vanligast förekommande, däremot avsevärt mindre vanligt

förekommande än bokföringsbrott. Detta bekräftar BRÅ:s (2023) benämningar om att dessa två former av ekobrott är de mest frekvent förekommande. Det finns tydliga mönster på att överträdelse såsom felaktig bokföring och försenad årsredovisning är det som mest frekvent återfinns i datainsamlingens domstolsbeslut. En förklaring till den frekventa förekomsten av bokföringsbrott kan ligga i linje med BRÅ (2023) som belyser att bokföringsbrott ofta föreligger i små företag på grund av bristande tillgång till tillräckliga resurser och rutiner. Eftersom majoriteten av företagen som omfattas av datainsamlingen avser mindre aktiebolag kan dessa brister utgöra en förklaring till varför bokföringsbrotten framträder såpass markant i datainsamlingen.

Nedanstående cirkeldiagram, figur 5, ger en översikt av de aktörer som gjort anmälningar i samtliga domstolsbeslut. Viktigt att observera är att antalet anmälare överskrider antalet domstolsbeslut på grund av att vissa rättsliga avgöranden involverar flera anmälare.



Figur 5: "Anmälare aktörer, samtliga domstolar"

Vid granskning av de anmälare aktörerna i samband med förekomsten av ekonomisk brottslighet framträder en stor majoritet hos konkursförvaltare och Skatteverket i samtliga domstolsbeslut, vilket är i överensstämmelse med EBM:s rapport (2020). Detta resultat tyder på att konkursförvaltare och Skatteverket har en betydande roll som initiativtagare till anmälningar vid misstanke om ekobrott. Revisorn intar en tredje plats bland de anmälare aktörerna och förekommer som anmälare i åtta av de 66 rättsfallen, vilket motsvarar ca 12%.

I samtliga domstolsbeslut var det 36 fall där revisorn framfört revisorsanmärkningar under den aktuella brottsperioden. Revisorn agerade som anmälare endast i åtta av dessa fall. I 28 fall föreligger det alltså påtalade brister i bolagens årsredovisningar från revisorn utan att de

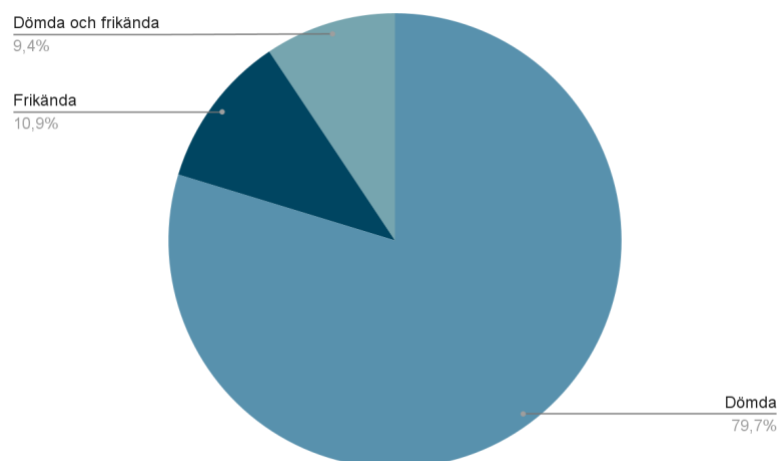
upprättat en anmälan. Enligt EBM (2020) är det svåröverskådligt att säga vilka kriterier som krävs för att nivån av misstanke ska vara uppnådd men revisorns anmälningsskyldighet inträder redan i ett tidigt skede av misstanketrappan. En anledning till det begränsade antalet revisorer som anmäler brott kan således bero på osäkerheten kring gränsdragningen vad gäller att misstänka ett brott. En annan alternativ förklaring till att revisorer anmäler i endast åtta fall kan härledas till ett observerat mönster där revisorer i flera fall, i stället för att anmäla, tenderar att avgå under den aktuella brottsperioden. Detta kan kopplas till EBM:s (2020) benämningar om att revisorer bör fundera över att avgå i stället för att anmäla om det misstänkta brottet bedöms som mindre allvarligt. Något som verkar vanligt förekommande utifrån resultaten av denna datainsamling. Viktigt att notera är att revisorn i vissa rättsliga beslut hindrats från att framföra anmärkningar på grund av omständigheter som medfört begränsad möjlighet för revisorn att upptäcka brottet, såsom i fall av till exempel urkundsförfalskning eller trolöshet mot huvudman. Det går att identifiera 30 fall där anmärkning från revisorn inte gjorts trots att det föreligger ekonomisk brottslighet i bolagen. Där en förklaring kan vara att det inte fanns möjlighet för revisorn att upptäcka detta eller att det, som Moberg (1992) belyser, faktiskt är svårt för revisorer att upptäcka föreliggande ekonomisk brottslighet.

Som tidigare nämnts framträder revisorn särskilt tydligt inom området bokföringsbrott, där sju av de totalt åtta fallen där revisorn anmäler involverar bokföringsbrott. Denna tendens kan förklaras av revisorns roll som granskare av finansiella rapporter i enlighet med Revisorslagen (SFS 2001:883). Det är således naturligt att revisorn framkommer som en aktiv anmälände aktör inom bokföringsbrott. En liknande tendens i datainsamlingen observeras även för brott mot skattebrottslagen och Skatteverket som anmälände aktör. Skatteverket stod för 24 anmälningar i domstolsbesluten, varav nio avsåg brott mot skattebrottslagen. Brott mot skattebrottslagen förekom endast i tio domstolsbeslut vilket innebär att Skatteverket utgjorde samtliga skattebrotts anmälningar utom i ett enskilt fall. Med hänvisning till Skatteverkets (u.å.) uttalande om dess roll som förvaltningsmyndighet med ansvar för skatteärenden, såsom mottagande och granskning av deklARATIONER, är det således naturligt att Skatteverket framstår som en betydande anmälände aktör inom området för brott mot skattebrottslagen.

Inom ramen för brottmål som involverar brott mot skattebrottslagen kan det därför vara utmanande för revisorer att fullt ut uppfylla sin anmälningsskyldighet som regleras i Aktiebolagslagen (SFS 2005:551). Albrecht och Hoopes (2014) förklarar att revisionsstandarder aldrig har indikerat att det är möjligt för revisorer att upptäcka alla

väsentliga brott. Slutsatser kan dras om att fall som rör skattebrott kan vara särskilt svåra för revisorn att upptäcka inom ramen för sina arbetsuppgifter. Därmed ger detta en indikation om att revisorer endast agerar som anmälare i ca 12% av fallen. Samtidigt ger det även insikter om förväntningsgapet mellan samhället och revisorerens faktiska förmåga, vilket Lowe (1994) och Imeny m.fl. (2021) påpekar. Där samhället har stora förväntningar om att revisorer ska upptäcka all ekonomisk brottslighet. Även fast revisorn anses ha en central roll i att upptäcka och förebygga ekonomisk brottslighet, kan det precis som Moberg m.fl. (1992) betonar vara svårt för dem att göra detta.

Nedanstående cirkeldiagram, figur 6, ger en översikt över utfallen i domstolsbesluten. I tingsrätterna resulterade 33 domstolsbeslut till fällande domar för samtliga åtalade parter. I tre domstolsbeslut ledde rättegången till frikännande för vissa åtalade parter medan andra åtalade parter blev dömda för de föreliggande brotten. Vidare var det sju domstolsbeslut som ledde till frikännande från åtal för alla parter. I hovrätten resulterade 18 domstolsbeslut till fällande domar för samtliga åtalade parter. Vidare fanns det tre beslut där parter blev både frikända och dömda. I kontrast till tingsrätten fanns det inget fall i hovrätten där alla parter frikändes. Totalt, för både hovrätter och tingsrätter, var det alltså en majoritet på 51 domslut som ledde till dom för samtliga åtalade parter.



Figur 6: "Utfallen av domstolsbesluten"

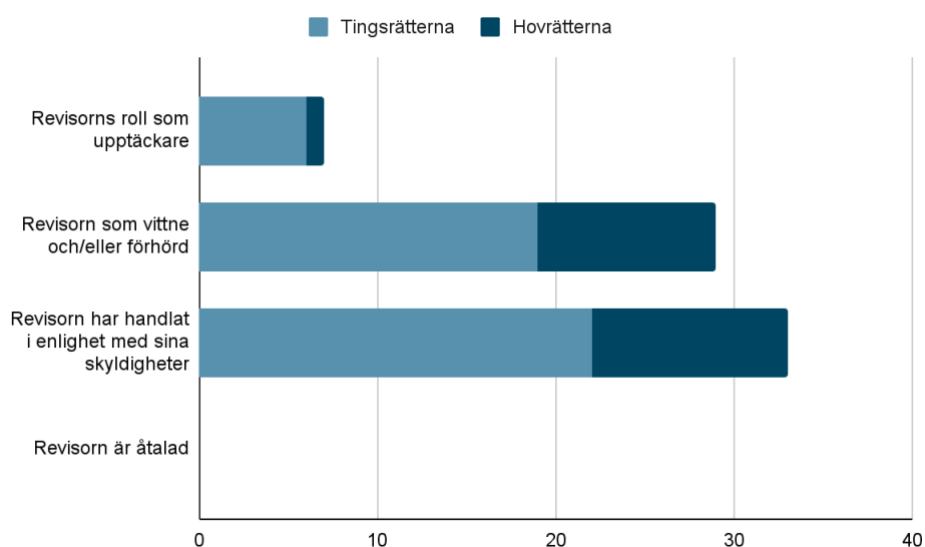
Det går att se ett tydligt samband mellan revisorns roll som vittne och frikännande domar. I elva av 13 domstolsbeslut, där någon av parterna eller samtliga parter blivit frikända, har revisorn agerat som vittne. Denna koppling indikerar att revisorns vittnesmål har en betydande påverkan på utfallet av rättsprocessen. Detta kan vara förenligt med revisorns granskningsfunktion, expertis och kännedom om bolaget som därmed kan ge trovärdiga och pålitliga vittnesmål.

Revisorns förekommande i rättsprocessen kan stärka rättsliga avgöranden genom att de tillhandahåller professionell och tillförlitlig information.

I domstolsbesluten som resulterade i fällande domar identifierades olika utfall av straffpåföljder. De mest frekvent förekommande påföljderna var dagsböter samt fängelse. Vidare förekom även samhällstjänst, näringsförbud, skyddstillsyn samt företagsbot. I tingsrätterna var dagsböter den mest frekvent förekommande påföljden, medan i hovrätterna var majoriteten fängelsestraff. Denna differentiering av påföljdsutgångar ger insikter i variationen av rättssystemets bedömningar och påföljdsvärderingar vid bedömning av ekonomisk brottslighet.

4.2 Revisorns olika roller

Revisorns roll i domstolsbesluten speglar sig utifrån de fyra fördefinierade rollerna. Nedanstående stapeldiagram, figur 7, visar omfattningen av vilka roller revisorn har haft i de utvalda domstolsbesluten från både tingsrätterna och hovrätterna. Nedan går att utläsa fler fall av roller än vad det finns domstolsbeslut, anledningen till detta är att i fyra av domstolsbesluten har revisorn haft dubbla roller som både upptäckare och vittne. Den fjärde rollen, där revisorn är åtalad, kommer inte att behandlas eftersom denna roll inte identifierades i någon av de utvalda domstolsbesluten.



Figur 7: "Revisorns roll i samliga domstolar"

I de utvalda domstolsbesluten för den aktuella perioden går det att utläsa att revisorn har två dominerande roller i form av revisorn som vittne och/eller förhörd samt att revisorn har handlat

i enlighet med sina skyldigheter. Enligt den insamlade data var 19,7% av aktiebolagen revisionspliktiga, medan resterande 80,3% utgjordes av mindre aktiebolag som därmed inte var revisionspliktiga. Detta indikerar att majoriteten av de åtalade aktiebolagen valde att frivilligt anlita en revisor. Den höga procentandelen av bolag som inte var revisionspliktiga kan härledas till avskaffandet av revisionsplikten, där mindre aktiebolag sedan 2010 enligt FAR (2023) inte längre är skyldiga att ha en revisor. Dessa resultat belyser företagens strategiska beslut kring revision och ger insikter i hur ändringen av lagstiftningen inte har påverkat deras val av revisorstjänster. Resultaten går i linje med Korsells (2012) slutsatser om att vissa bolag, trots att de inte är skyldiga enligt lag att ha revisor, ändå väljer att inneha revisor. Faktumet att en betydande andel icke-revisionspliktiga företag väljer att ha revisor kan indikera att bolagen värderar revisionens fördelar och det ökade förtroendet som kan medföras med extern granskning, precis som Korsell (2012) belyser.

Baserat på den insamlade datan framkom det att en variation av revisionsbyråer var förekommande i domstolsbesluten. Revisionsbyråer inom Big 4 var representerade i 16 domstolsbeslut, varav nio i tingsrätterna och sju i hovrätterna. Medan mindre revisionsbyråer var förekommande i 49 fall, varav 34 i tingsrätterna och 15 i hovrätterna. Ett specifikt domstolsbeslut från hovrätten, involverade både Big 4 och mindre revisionsbyråer. Därmed representerade revisionsbyråer inom Big 4 24,6% av samtliga domstolsbeslut, medan mindre revisionsbyråer stod för 75,4%. Flera av domstolsbesluten involverade mer än en revisor under brottsperioden. Detta kan kopplas till EBM:s (2020) rapport där regeringen anser att revisorer bör ha visst utrymme från att upprätta en anmälan och i stället avgå om det misstänkta brottet bedöms som mindre allvarligt. Eftersom revisorer avgått i flera bolag i början, mitten eller slutet av brottsperioden kan det indikera att revisorer väljer att avgå från sitt uppdrag i stället för att göra en anmälan som kan orsaka skada för det misstänkta företaget.

Resultaten visar att både stora revisionsbyråer inom Big 4 och mindre revisionsbyråer var förekommande i datainsamlingens domstolsbeslut. Det är tydligt att det finns en majoritet av mindre revisionsbyråer inom de rättsliga processerna. Francis och Yu (2009) anser att revisionsbyråerna inom Big 4 levererar högre revisionskvalitet än mindre revisionsbyråer, baserat på den interna erfarenhet Big 4 byråer har på att hantera komplexa revisioner. Därmed kan den stora förekomsten av mindre revisionsbyråer inom rättsliga processer indikera på en tendens till potentiellt lägre nivå av revisionskvalité. Resultatet belyser mångfalden av

revisionsbyråer som är förekommande i rättsliga processer och ger insikter i den relativa fördelningen mellan Big 4 och mindre revisionsbyråer inom ramen för revisorns olika roller.

Genom att analysera resultaten framgår det även tydligt att majoriteten av domstolsbesluten involverar mindre aktiebolag, närmare bestämt 80,3%. Detta antyder, utifrån denna datainsamling, att det är inom dessa bolag som ekonomisk brottslighet är mest frekvent förekommande. Denna observation stödjer och bekräftar Korsells (2012) påstående om att ekonomisk brottslighet oftast tenderar att uppstå i mindre aktiebolag. Trots att de analyserade bolagen till och med innehar revisorer uppstår det brister som leder till ekonomisk brottslighet. EBM:s statistik tyder på att antalet anmälningar från revisorer har minskat betydligt efter avskaffandet av revisionsplikten (EBM, 2020). Statistik som kan bestyrka att ekonomisk brottslighet i högre grad förekommer i mindre aktiebolag. Eftersom dessa bolag nu har möjligheten att avstå från revisorer kan den statistiska minskningen bero på att majoriteten mindre aktiebolag väljer bort revisorer och därmed saknar denna aktör i att identifiera ekonomisk brottslighet och anmäla bolagen.

4.2.1 Revisorn som upptäckare

Första rollen där revisorn agerat som upptäckare var i två domstolsbeslut från hovrätten och sex beslut från tingsrätten. I fyra av dessa fall hade revisorn dubbla roller som både vittne och upptäckare. Det framkommer en tydlig uppdelning mellan revisionspliktiga och icke-revisionspliktiga bolag inom denna roll. Fyra av domstolsbesluten involverade revisionspliktiga bolag medan de resterande fyra involverade icke revisionspliktiga bolag. Datainsamlingen visar även att revisorer från de större Big 4 revisionsbyråerna var anställda hos de revisionspliktiga bolagen, medan revisorerna för de mindre aktiebolagen kom från mindre redovisningsbyråer. Det var endast ett revisionspliktigt bolag som hade revisor från en mindre redovisningsbyrå.

Intressant är även att i tre av domstolsbesluten var det inte bara revisorn som anmält den föreliggande ekonomiska brottsligheten utan det fanns fler förekommande anmälade aktörer. I två av dessa fall noterades fem olika anmälare vilket skiljer sig markant från de övriga fallen i datainsamlingen. Övriga fall omfattar max två, oftast bara en person, som anmält misstänkt brottslighet. Detta kan indikera att den ekonomiska brottsligheten som förelåg i dessa två domstolsbeslut var påtaglig och av stor vikt att anmäla.

Av de totalt 43 domstolsbesluten som analyserades i tingsrätterna var det sex av fallen där revisorn hade upprättat en brottsanmälan och agerat som upptäckare. Varav två av fallen hade revisorn rollen som endast upptäckare och inte även vittne. Ett av dessa fall är från en av Sveriges tingsrätter där de två åtalade var företrädare i ett aktiebolag inom byggnadsbranschen som bildades år 2014. De åtalades för bokföringsbrott för att inte ha fullgjort bokföringsskyldigheten genom att inte avsluta den löpande bokföringen med årsredovisning för räkenskapsåret 2020. De hade anlitat en revisor från ett Big 4 företag där revisorn hade informerat om att det var brottsligt att inte upprätta årsredovisningen. Revisionsbyrån hade mottagit en första årsredovisning som inte godkändes på grund av brister, inklusive saknade underlag och betydande obetalda kundfordringar. I Retriever går det även att utläsa en revisionsanmärkning för året, där betalning av skatter och/eller avgifter inte skötts korrekt. Tingsrätten dömde de två åtalade för bokföringsbrott av oaktsamhet. Påföljden blev villkorlig dom med 40 dagars böter om 650 kronor och 390 kronor.

Av de 23 domarna som analyserades i hovrätten var det endast två där revisorn agerade som upptäckare och uppfyllde sin skyldighet om anmälan. Ett av dessa domstolsbeslut omfattade två ekonomiska föreningar och ett revisionspliktigt aktiebolag inom fastighetsbranschen. Endast brott och åtalet för personen involverad i aktiebolaget har tagits med i denna analys. Brottsanmälan inkom både från bolagets revisor och Skatteverket där för sent upprättad bokföring och årsbokslut åberopades. Det framkom att årsredovisningarna blivit försenade med mer än sex månader. Bolaget hade under tidpunkten för brotten haft en revisor från en av de fyra stora redovisningsbyråerna. I Retriever går det att hitta anmärkningar från revisorn under denna period där påtalad brist i företagets interna kontroll belystes. Gärningsmannen dömdes i tingsrätten för uppsåtligt begångna bokföringsbrott vid tre tillfällen. Påföljden blev villkorlig dom med samhällstjänst 120 timmar. Hovrätten fastställde tingsrättens dom.

I fyra av fallen från tingsrätten hade revisorn dubbla roller som både upptäckare samt vittne och/eller förhörd. I ett av dessa fall gällde åtalen både urkundsförfalskning och bokföringsbrott. Personen bildade sitt aktiebolag inom sektorn motorfordon år 2012 och företaget försattes i konkurs 2021. Den åtalade åsidosatte bokföringsskyldigheten för räkenskapsåren 2020 och 2021 genom att underlåta att löpande i rätt tid bokföra uppkomna affärshändelser samt genom att inte före den 1 juli 2020 avsluta den löpande bokföringen med årsredovisning för 2019. Affärshändelser inom intäkter om 1 762 395 kronor, kostnader om 1 873 604 kronor, inbetalningar om 2 417 998 kronor och utbetalningar om 2 345 194 kronor.

Ett målsägandeförhör med revisorn skedde inom åtalet urkundsförfalskning, årsredovisningen och revisionsberättelsen för 2018 var förfalskade, där den åtalade personen förfalskat revisorns underskrift år 2020. Revisorn blev kontaktad av en kvinna som hade hjälpt den åtalade mannen att kolla på årsredovisningen efter att hon blivit kontaktad av honom. Hon tyckte det såg märkligt ut och antog att det inte var revisorn som gjort underskriften och kontaktade därmed revisorn. Revisorn gjorde en anmälan till EBM om att hans underskrift var förfalskad år 2021. Det hade gått ett år från det att han utträdde som revisor till dess att han upptäckte den förfalskade namnteckningen. Revisorn gjorde eget utträde ur bolaget på angiven grund att han inte fått någon årsredovisning för revisionen avseende räkenskapsåret 2018. Målet slutade med att den åtalade blev dömd för bokföringsbrott samt brukande av falsk urkund med en påföljd på 6 månader i fängelse. Eftersom brottet gällde urkundsförfalskning och revisorn hade avgått från bolaget när båda brotten begicks föreligger inga revisorsanmärkningar för bolaget.

Sammanfattningsvis illustrerar de specifika domstolsbeslut konkreta exempel på situationer som kan föreligga när revisorer valt att agera genom att upprätta en anmälan. De två första fallen tydliggör förekomsten av bokföringsbrott och ger insikt i hur dessa brott inträffat. Det sistnämnda fallet skiljer sig genom att något bokföringsbrott inte förelåg, till skillnad från de övriga sju fallen. I detta fall hade revisorn begränsade möjligheter att upptäcka brottet själv eftersom han avgått från sitt uppdrag. I dessa tre fall, liksom i de återstående fem fallen, resulterade samtliga situationer till rättsliga domar. Något som belyser vikten av revisorers insatser och att det i alla dessa fall ledde till dom.

4.2.2 Revisorn som vittne och/eller förhörd

Den andra rollen, revisorn som vittne och/eller förhörd, identifierades i flera domstolsbeslut under den aktuella perioden. Sammanlagt fanns det 30 domstolsbeslut som omfattade denna roll, varav 19 fall från tingsrätterna och elva från hovrätterna. En anmärkningsvärd detalj är att i ett av domstolsbesluten från hovrätten agerade en före detta revisor för bolaget som vittne.

Inom ramen för revisorns roll som vittne och/eller förhörd representerade revisionsbyråer inom Big 4 tio av dessa domstolsbeslut, varav fem i tingsrätter och fem i hovrätter. Mindre revisionsbyråer var involverade i 19 fall, varav endast ett fall var från hovrätten. Ett specifikt bolag från hovrättens domstolsbeslut hade både revisorer från Big 4 och en mindre byrå under brottets tidpunkt. I datainsamlingen framkom även att totalt sex aktiebolag var

revisionspliktiga, varav tre från tingsrätter och tre från hovrätter. Vidare var det 25 aktiebolag som inte var revisionspliktiga, varav 17 bolag från tingsrätterna och åtta bolag från hovrätterna. Dessa observationer ger en omfattande bild av mångfalden för de olika revisionsstrukturerna och revisionsbyråer som är förekommande i dessa rättsliga processer.

I tingsrätterna finns flera domstolsbeslut där en revisor har agerat som vittne och/eller blivit förhörd. I ett tingsrättsbeslut behandlas ett aktiebolag inom transportmedelsindustrin. En person blev åtalad för grovt skattebrott, specifikt för att ha underlåtit att deklarerat inom föreskriven tid och för en utbetalning från företaget till honom på 1 250 000 kronor. Åklagaren ansåg detta vara ett förbjudet lån och beskattas som inkomst av tjänst, medan den åtalade påstod att det var en vinstutdelning. Företaget hade en checkkredit hos en bank där ett av villkoren var att vinstutdelningar var tvungna att godkännas av banken innan de genomfördes. Av mejl från banken har de accepterat en vinstutdelning om 1 500 000 kronor.

Gällande om den åtalade ska ha underlåtit att deklarerat gjorde Skatteverket en anmälan om att inkomstdeklarationen för beskattningsår 2018 lämnats in för sent. Den åtalade hade i juni 2021 inkommit med en rättelse avseende hans inkomstuppgifter för bland annat beskattningsåret 2018, där han tog upp utdelning om 1 250 000 kronor avseende 2018. Åklagaren har gjort gällande att den åtalade i maj 2021 fått information om att Skatteverket börjat granska hans uppgifter, eftersom den auktoriserade revisorn från ett Big 4 företag varit på förhör hos Skattebrottsenheten. Enligt åklagaren informerade revisorn detta till den åtalade om granskningen och att detta var skälet till att rättelsen lämnades in. Rättelsen lämnades in två dagar efter förhöret med revisorn. Det som framkommit av revisorn i vittnesförhandlingen var att han inte hade berättat att han varit på förhör hos Skattebrottsenheten, därmed kunde åklagaren svårligen anses överbevisat den åtalade om att han fått information om utredningen innan rättelsen lämnades in. Revisionsbyrån tillhandahöll tjänsten att hjälpa honom med hans privata deklaration, det kan inte uteslutas att revisorn efter förhöret hade kontakt med den avdelning inom revisionsbyrån som ansvarade för arbetet. Den omständigheten att medarbetare på revisionsbyrån eventuellt varit medvetna om Skatteverkets kontroll har inte påverkan på huruvida den åtalade agerat frivilligt eller inte. Den åtalade blev därmed frikänd från åtalet grovt skattebrott, med anledning att någon annan slutsats inte kunde dras än att en frivillig rättelse gjorts.

I ett domstolsbeslut från hovrätten rör det sig om ett fall där två revisorer kallats som vittne. Företagets VD inom sågverksbranschen stod åtalad för grov trolöshet mot huvudman på grund av felaktiga lagervärderingar och lämnade oriktiga uppgifter och handlingar avseende bolagets varulager. Det påstås att han missbrukat sin förtroendeställning och vilselett bolagets styrelse genom bokföring och bokslut. Ett av vittnena var en auktoriserad revisor och chef för utredningsavdelningen på ett Big 4 bolag, som utrett misstänkta oegentligheter i företaget. Utredningen innefattade intervjuer med anställda och granskning av dokument, inklusive månadsrapporter och fakturor gällande inköp och försäljning. Deras utredning avslöjade brister i lagervärderingarna och att lager differenserna ökade betydligt under perioden 2013 till 2015. Analysen antydde att lagervärdet medvetet hade övervärderats och kritik riktades mot VD:n samt företagets auktoriserade revisor för bristande intern kontroll.

Det andra vittnet, företagets revisor och delägare hos ett annat Big 4 bolag, påpekade svårigheter med lagerredovisning i sågverksföretag. Han avstyrkte att VD:n skulle beviljas ansvarsfrihet i revisionsberättelsen för 2015, vilket är en ovanlig åtgärd för en revisor att vidta. Lagerredovisning i sågverksföretag innebär särskilda utmaningar på grund av bristen på naturlig koppling mellan inköpta råvaror och slutprodukter. Han intervjuade regelbundet de anställda som arbetade med lagren och granskade rapporter till styrelsen. Vid revisionen av årsredovisningen för 2015 upptäckte han genom stickprov att rotpost lagret avvek väsentligt från förväntningarna. Han föreslog en djupare genomgång av råvaruvolymerna genom produktionskedjan för att identifiera brister och föreslog en granskning av åren 2013 till 2015. Tillsammans med företagets anställda genomförde revisorn denna genomgång och resultatet presenterades för styrelsen. Anställda reagerade negativt och påstod att de rapporterat andra siffror. Revisorn konfronterade VD:n, som till slut erkände att han ändrat siffrorna. Den åtalade mannen blev dömd till grov trolöshet mot huvudman med påföljden villkorlig dom enligt hovrättens domslut.

Dessa två domstolsbeslut ger ett perspektiv på situationer när revisorn har agerat som vittne och/eller förhörd i samband med en rättsprocess. De två domstolsbesluten illustrerar ett fall som resulterade i frikännande och en som ledde till en fällande dom. Det är värt att notera att revisorerna inte har formulerat några revisorsanmärkningar i dessa specifika fall. Denna roll belyser revisorernas expertis inom deras yrkesområde och deras förmåga att fungera som resurs i rättsliga beslut.

4.2.3 Revisorn har handlat i enlighet med sina skyldigheter

Rollen där revisorn har handlat i enlighet med sina skyldigheter men att anmälningar gjorts av en annan part framkom i 22 domstolsbeslut från tingsrätten och tio från hovrätten. Bland dessa beslut involverade 18 från tingsrätten och nio från hovrätten icke revisionspliktiga bolag, medan fyra från tingsrätten respektive ett från hovrätten gällde revisionspliktiga bolag. Vidare visade det sig att 27 av revisorerna kom från mindre revisionsbyråer medan fem kom från Big 4 revisionsbyråer.

Ett intressant domstolsbeslut där revisorn handlat i enlighet med sina skyldigheter behandlades i en av Sveriges tingsrätter. Domstolsbeslutet omfattade ett mindre aktiebolag inom konsulttjänster för företagsorganisationer. Anmälan inkom från Skatteverket och åberopade att åsidosatt bokföringsskyldighet förelåg. Bolaget hade åsidosatt bokföringsskyldigheten genom att underlåta att löpande bokföra alla affärshändelser, bokföra affärshändelser med felaktiga belopp samt bokföra affärshändelser som inte skett. Dessa brister medförde att rörelsens förlopp och ekonomiska resultat inte kunde bedömas och omfattade sådana betydande belopp att brotten bedömdes som grova. Gärningsmannen dömdes för fyra fall av grovt bokföringsbrott med en påföljd på två års fängelse samt 5 års näringsförbud.

Bolaget hade under brottsperioden två olika revisorer. Båda kom från mindre revisionsbyråer och den första avgick direkt efter första brottet. Det framkommer att revisorn lämnat in orena revisionsberättelser för årsredovisningarna avseende samtliga aktuella räkenskapsåren. På Retriever går det även att utläsa revisorsanmärkningar såsom att betalning av skatter och avgifter ej skötts korrekt, att årsredovisningarna inlämnats för sent och att kontrollbalansräkning behövts upprättas under åren. Detta innebär att revisorn har handlat i enlighet med sina skyldigheter och påpekat brister i företaget. Däremot har revisorn inte anmält i detta fall.

Ett domstolsbeslut som omfattade ett aktiebolag verksam inom personaluthyrning behandlades i en av hovrätterna. Anmälan inkom från Skatteverket och EBM. Åtalet berörde oriktigt inlämnade uppgifter i bolagets skattedeklarationer till Skatteverket. Det hade inte redovisats någon in- eller utgående mervärdesskatt avseende två deklarerationer. Gärningen begicks med uppsåt och omfattade 84 677 respektive 296 526 kronor. Hovrätten fastställde tingsrättens dom och gärningsmannen dömdes för två fall av skattebrott med villkorlig dom i form av 120

timmars samhällstjänst fastställdes. I domstolsbeslutet går det att avläsa att revisorn i sin revisionsberättelse belyst att bolaget under räkenskapsåret inte i rätt tid eller med rätt belopp vare sig betalat eller redovisat mervärdesskatt. Vilket gjorde det uppenbart för rätten att de åberopade brottet förelåg. Bolaget har på Retriever även fått revisorsanmärkningar under brottsperioden i form av påtalat brist i dess interna kontroll och att kontrollbalansräkning bör upprättas.

Dessa två domstolsbesluten ger konkreta exempel på situationer där brott föreligger men att revisorn inte har upprättat en brottsanmälan. Trots identifierade anmärkningar från revisorerna angående brister inom de aktuella bolagen har dessa inte resulterat i rättsliga åtgärder. Denna observation väcker en diskussion om vilka ytterligare faktorer, än de som tidigare presenterats, som kan förklara vad detta beror på. Denna roll representeras i 32 domstolsbeslut varav alla förutom två ledde till fällande dom.

5. Diskussion

I detta kapitel presenteras en diskussion av de resultat som studien genererat med fokus på aspekter inom institutionell teori och logik.

5.1 Identifierat förväntningsgap

En central iakttagelse utifrån resultaten i denna datainsamling är att revisorn endast agerat som upptäckare i åtta av de 66 domstolsbesluten, vilket motsvarar ungefär tolv procent av fallen. Detta ger tydliga indikationer på att det föreligger ett förväntningsgap mellan revisorns roll och samhällets förväntningar. Revisorn anmäler inte i majoriteten av fallen och precis som Lowe (1994) menar går detta att tydligt se mönster av i rättsliga beslut. Datainsamlingen omfattar 28 domstolsbeslut där revisorn påtalat brister i bolagens årsredovisningar och framfört revisorsanmärkningar men ändå inte upprättat en anmälan.

Larsson (2005) förklarar att revisorn står inför komplexa krav och skyldigheter gentemot olika parter i samhället. Vilket kan vara en förklaring till studiens resultat. Revisorer anses ha skyldigheter gentemot rättsväsendet men även gentemot sin arbetsgivare och sina klienter. Det finns kontraster i revisorns roll som opartisk granskare och som företagare som vill behålla sina kunder. Samhället har olika förväntningar på revisorns arbete, något som kan förklaras med hjälp av institutionell teori och logik. Friedland och Alford (1991) betonar att olika institutioner präglas av olika institutionella logiker som definierar regler för socialt beteende och styr hur organisationer och individer interagerar. I detta fall representerar individen revisorn och organisationen redovisningsbyrån, medan de centrala institutionerna utgörs av rättsväsendet och revisionsbranschen. Revisorn befinner sig inom båda dessa institutioner och blir därmed påverkade av de olika logikerna som präglar dem.

5.2 Präglande av olika logiker

Rättsväsendet representeras framför allt av domstolen och åklagare. Deras ansvar är att se till att lagen följs och åtala de parter som överskrider samhällets lagar. Deras beteende och värderingar påverkas av lagar och regler som föreligger i samhället. Det går enligt tidigare forskning här att tydligt avläsa revisorn som en central aktör i att anmäla sina klienter och därmed förebygga ekonomisk brottslighet. Revisorn ses inom denna institution som en opartisk

granskare och som agerar i allmänhetens intresse samt i enlighet med lagar och regler. Det är detta som formar rättslogiken i institutionell teori.

I kontrast till rättslogiken behöver revisorn även navigera i en affärslogik där klientrelationer, företagskostnader och samhället spelar en central roll. Revisorn ska prestera sitt yrke utifrån de normer, värderingar och regler som genomsyrar revisionsbranschen. Revisorn är en företagare som för att kunna fortgå behöver värna om sitt rykte och upprätthållandet av goda klientrelationer. Anmälningssplikten har enligt Larsson (2005) väckt oro bland revisorer gällande förändringar i deras relation med klienter. En hög frekvens av anmälningar kan försvaga klienters förtroende och leda till negativa konsekvenser för revisorns rykte samt nuvarande och framtida affärsrelationer. Det kan resultera i att klienter väljer att söka tjänster hos konkurrerande revisorer eller revisionsbyråer eftersom företag inte vill riskera att bli anmälda. Därmed uppstår det en konflikt mellan logikerna i de olika institutionerna vilket skapar dilemman för revisorn vad gäller deras skyldighet att rapportera ekonomisk brottslighet. Utmaningen för revisorer blir att navigera mellan självstyrning och extern reglering precis som Eklöv Alander (2019) belyser.

Studiens resultat ger tydliga indikationer på att revisorn inte är en central aktör i att anmäla och därmed förebygga ekonomisk brottslighet såsom rättsväsendet vill att de ska vara. Vilket ger tecken på att det är svårt för revisorer att anpassa sig både till rättslogiken och affärslogiken. Samhällets höga förväntningar på revisorer som brottsförebyggare som Imeny m.fl. (2021) belyser bör därför ses över. Då det är tydligt utifrån studiens resultat att revisorn inte uppnår vad som förväntas.

6. Slutsats

I detta kapitel presenteras en sammanfattning och vidare diskussion med egna åsikter av de resultat som studien genererat. Dessutom presenteras eventuella områden för fortsatt forskning som framkommit under studiens gång.

6.1 Studiens resultat

Studiens resultat indikerar att revisorer har två dominerande roller inom domstolsbeslut av ekonomisk karaktär. Dessa roller är att revisorn handlat i enlighet med sina skyldigheter men en annan part anmäler brottet och att revisorn agerar som vittne och/eller förhörd. Trots att revisorn enligt lag är skyldig att anmäla ekonomisk brottslighet samt att de betraktas som en viktig aktör i förebyggandet och bekämpandet av ekonomisk brottslighet, framkommer det att detta sällan sker i praktiken. Revisorn agerar som anmälare endast i åtta av 66 fall. Resultatet antyder även att en majoritet av bokföringsbrott föreligger. Skatteverket och konkursförvaltare framträder som de mest frekvent förekommande anmälande aktörerna. Majoriteten av domstolsbesluten resulterar i fällande dom, med fängelse och dagsböter som de mest frekvent förekommande påföljderna.

Identifiering av förväntningsgapet mellan revisorer och samhället blir tydligt föreliggande. Förklaringen till detta förväntningsgap är komplext men kan delvis härledas till, som går att utläsa av diskussionen, att revisorer anses tillhöra två olika institutioner i samhället. Dels rättsväsendet som förväntar sig att revisorer agerar i enlighet med lagar och regler, dels revisionsbranschen där de har förväntningar och ansvar gentemot sin arbetsgivare och sina klienter.

Att upprätthålla en balans mellan dessa olika förväntningar och att tillfredsställa båda parter kan ses som en komplicerad utmaning. En orsak till att revisorn avstår från att anmäla misstänkt brottslighet kan, som tidigare forskning också framhåller, bero på att de värnar om sina klientrelationer. Som företag är revisionsbyråer beroende av sina klienter och sitt rykte, det är i slutändan deras klienter som ska välja dem. Ett överdrivet omfång av anmälningar mot deras klienter kan därför påverka företagets förtroende i omvärlden negativt. Balansgången mellan att vara en opartisk granskare och samtidigt värna om klientrelationer kan därför göra det komplicerat för revisorer att fullfölja sin anmälningskyldighet. En annan anledning till att de inte anmäler kan även vara att det är svårt att avgöra om ekonomisk brottslighet föreligger i

företagen. Att revisorer inte upptäcker bokföringsbrott i en så betydande omfattning av fallen kan däremot verka osannolikt.

6.2 Fortsatt Forskning

Genom studiens gång har flera intresseväckande idéer till fortsatt forskning växt fram. För att ytterligare fördjupa förståelsen för revisorns roll och få ett bredare perspektiv skulle det vara intressant för framtida forskning att samla in liknande data för fler år. Genom att på detta sätt skapa en omfattande insamling av resultat för flera år skulle forskare kunna sammanställa och analysera en bredare tidsram. Sådan forskning kan i sin tur ge en mer omfattande bild av revisorsrollen samt undersöka hur rollen utvecklats och påverkats över tid.

En ytterligare intressant idé är att analysera domstolsbeslut där de involverade bolagen inte haft någon revisor. Den nuvarande studien har endast fokuserat på involvering av bolag med revisor. Genom att granska och analysera domstolsbeslut där det inte aktivt finns någon närvarande revisor kan ge insikter om förekomsten av ekonomisk brottslighet i sådana bolag. Det ger en möjlighet att undersöka eventuella samband och konsekvenser av avskaffandet av revisionsplikten, vilket kan bidra till förståelse av de risker och problem som kan uppstå.

Referenser

Albrecht, W., & Hoopes, J. (2014). Why Audits Cannot Detect All Fraud. *The CPA Journal* (1975), 84(10), 12.

Bryman, A., & Bell, E. (2017). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. (3 uppl.). Liber.

BRÅ. (2023). *Ekonomisk brottslighet*. [https://bra.se/forebygga-brott/forebyggande-utifran-
amne/ekonomisk-brottslighet.html](https://bra.se/forebygga-brott/forebyggande-utifran-
amne/ekonomisk-brottslighet.html)

BRÅ. (2023). *Bedrägerier och ekobrott*.
<https://bra.se/statistik/statistik-om-brottstyper/bedragerier-och-ekobrott.html>

Burns, J., & Scapens, R. W. (2000). Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management accounting research*, 11(1), 3-25.
<https://doi.org/10.1006/mare.1999.0119>

DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American sociological review*, 48(2), 147-160. <https://doi.org/10.2307/2095101>

Eklöv Alander, Gunilla. (2019). *En bok om revision* (1:1 uppl.). Studentlitteratur.

Ekobrottsmyndigheten. (2020). *Ekobrottsmyndighetens lägesbild om ekonomisk brottslighet i Sverige*.
[https://www.ekobrottsmyndigheten.se/wp-content/uploads/2021/10/ekobrottsmyndighetens-
lagesbild-om-ekonomisk-brottslighet-i-sverige-2020-webb.pdf](https://www.ekobrottsmyndigheten.se/wp-content/uploads/2021/10/ekobrottsmyndighetens-
lagesbild-om-ekonomisk-brottslighet-i-sverige-2020-webb.pdf)

Ekobrottsmyndigheten. (u.å.). *Brott mot skattebrottslagen*. Hämtad 2023-11-24 från
[https://www.ekobrottsmyndigheten.se/om-ekobrott/brotten-vi-utredet/brott-mot-
skattebrottslagen/](https://www.ekobrottsmyndigheten.se/om-ekobrott/brotten-vi-utredet/brott-mot-
skattebrottslagen/)

Ekobrottsmyndigheten. (u.å.) *För dig som är revisor*. Hämtad 2023-11-28 från
<https://www.ekobrottsmyndigheten.se/om-ekobrott/anmal-ekobrott/revisor/>

Ekobrottsmyndigheten. (u.å.). *Om ekobrott*. Hämtad 2023-12-14 från

<https://www.ekobrottsmyndigheten.se/om-ekobrott/>

Ekobrottsmyndigheten. (u.å.). *Konkursförvaltare*. Hämtad 2023-12-14 från

<https://www.ekobrottsmyndigheten.se/om-ekobrott/anmal-ekobrott/konkursforvaltare/>

Ekobrottsmyndigheten. (2023). *Bokföringsbrott*.

<https://www.ekobrottsmyndigheten.se/wp-content/uploads/2023/04/arf-2023-1-bokforingsbrott.pdf>

Ekobrottsmyndigheten. (2020). *Revisorers åtgärder vid misstanke om brott*.

<https://www.ekobrottsmyndigheten.se/wp-content/uploads/2021/01/revisorers-atgaerder-vid-misstanke-om-brott.pdf>

Ekström, M. och Larsson, L. (2000). *Metoder i kommunikationsvetenskap*. Lund: Studentlitteratur.

FAR. (2023) *Vad gör en revisor?* <https://www.far.se/kunskap/branschens-yrkesroller/vad-gor-en-revisor/>

Francis, J. R., & Yu, M. D. (2009). Big 4 office size and audit quality. *The accounting review*, 84(5), 1521-1552. <https://doi.org/10.2308/accr.2009.84.5.1521>

Friedland, R. (1991). Bringing society back in: Symbols, practices, and institutional contradictions. *The new institutionalism in organizational analysis*, 232-263.

Hjälmered, L. (2022). Vad Är En Institution? Vad Betyder Institution?. *Lars Hjälmered*. <https://larshjalmered.se/vad-ar-en-institution-vad-betyder-institution/>

Imeny, V., Norton, S., Moradi, M., & Salehi, M. (2021). The anti-money laundering expectations gap in Iran: auditor and judiciary perspectives. *Journal of Money Laundering Control*, 24(4), 681-692.

Jacobsen, D. I. (2002), "Vad, hur och varför? Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen", Studentlitteratur, Lund.

Kronofogden. (u.å.). *Näringsförbud*. Hämtad 2024-01-05 från <https://kronofogden.se/du-har-ett-krav-mot-nagon/tillsyn-over-konkursforvaltare-och-rekonstruktorer/naringsforbud>

Korsell, L. (2023). Ekonomisk brottslighet. BRÅ
https://bra.se/download/18.2b7b676518a262ce6796833/1693305018764/2023_Ekonomisk-brottslighet.pdf

Korsell, Lars. (2012). Ekonomisk brottslighet: tur och retur. *Nordisk tidskrift for kriminalvidenskab*, 99(3), 293-315. <https://doi.org/10.7146/ntfk.v99i3.71803>

Larsson, B. (2005a) Patrolling the corporations - the auditors' duty to report crime in Sweden. *International Journal of the Sociology of Law*, 33(1), 53-70.
<https://doi.org/10.1016/j.ijsl.2004.10.002>

Louis, H. (2005). Acquirers' abnormal returns and the non-Big 4 auditor clientele effect. *Journal of accounting and economics*, 40(1-3), 75-99.
<https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2005.03.001>

Lowe, J. (1994). The expectations gap in the legal system: perception differences between auditors and judges. *Journal of Applied Business Research (JABR)*, 10(3), 39-44.
<https://doi.org/10.19030/jabr.v10i3.5922>

Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. *American journal of sociology*, 83(2), 340-363.
<https://doi.org/10.1086/226550>

Moberg, K. (1992). Revisorn och ekonomisk brottslighet. Sverige: Nordisk Ministerråd.

Petrevska, I. B., & Petrevska, M. B. (2014). The role of accountants and auditors in fighting organised crime. *Journal of Process Management and New Technologies*. 2(3), 24-29.

Porwisz, M. (2020). The concept of research on economic crime in the context of the research task 'optimization of evidence, forensic and operational activities in cases of economic crime from the perspective of law enforcement authorities'. *Internal Security*, 12(1), 45-53.

<https://doi.org/10.5604/01.3001.0014.3186>

Prop. (2004/05:69). *Bokföringsbrott och andra brott mot borgenärer*.

<https://www.regeringen.se/contentassets/7b06fc1487884f96b144dffbda694706/bokforingsbrott-och-andra-brott-mot-borgenarer/>

Prop. (2009/10:204). *En frivillig revision*.

<https://www.regeringen.se/contentassets/b7693839f66f49079138ebad54098762/en-frivillig-revision-prop.-200910204>

Revisorsinspektionen. (u.å.). *Om revision*. Hämtad 2023-11-24

från <https://www.revisorsinspektionen.se/om-revision/>

Revisorsinspektionen. (u.å.). *Vilket ansvar har en revisor?* Hämtad 2023-11-24

från <https://www.revisorsinspektionen.se/publikationer/vanliga-fragor-och-svar/ansvar-och-uppgifter/vilket-ansvar-har-en-revisor/>

Riksrevisionen. (2017). *Avskaffandet av revisionsplikten för små aktiebolag - en reform som kostar mer än den smakar* (RIR 2017:35).

https://www.riksrevisionen.se/download/18.3daa1b3d160c00a26d2c0f3/1518435499282/RiR_2017_35_REVISIONSPLIKT_ANPASSAD.pdf

SFS 2005:551. *Aktiebolagslagen*.

https://www.riksdagen.se/sv/dokument-och-lagar/dokument/svensk-forfattningssamling/aktiebolagslag-2005551_sfs-2005-551/

Skatteverket. (u.å.). *Ekonomisk brottslighet*. Hämtad 2023-11-22 från

<https://www.skatteverket.se/omoss/varverksamhet/styrningochuppfoljning/skattekontroller/spECIALGRANSKNINGAR/ekonomiskbrottslighet.4.76a43be412206334b89800051694.html>

Skatteverket. (u.å.). *Det här gör Skatteverket*. Hämtad 2023-12-14 från

<https://www.skatteverket.se/omoss/varverksamhet/styrningochuppfoljning/dethargorskatteverket.4.7856a2b411550b99fb780008148.html>

Skatteverket. (u.å.). *Myndighetsgemensam satsning mot organiserad brottslighet*. Hämtad 2023-12-14 från

<https://www.skatteverket.se/omoss/samverkan/offentligaaktorer/myndighetsgemensamsatsningmotorganiseradbrottslighet.4.1c68351d170ce5545272427.html>

The University of Scranton. (u.å.). *Everything you need to know about Big 4 accounting firms*.

Hämtad 2023-12-06 från <https://elearning.scranton.edu/resources/article/big-4-accounting-firms/>

Thornton, P.H., Ocasio, W., 2008. Institutional Logics, in: Greenwood, R., Oliver, C., Suddaby, R., Sahlin, K. (Eds.), *The SAGE Handbook of Organizational Institutionalism*. SAGE Publications Ltd, London.

<https://doi.org/10.4135/9781849200387>

Varmedal, Sofie. (2022). *Økonomisk kriminalitet øker og revisorloven endres; Er revisors rolle også i endring?* [Masteroppsats, Nord University]. Nord Open Research Archive.

<https://nordopen.nord.no/nord-xmloi/bitstream/handle/11250/3043716/Varmedal.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

Zucker, L. G. (1977). The role of institutionalization in cultural persistence. *American sociological review*, 726-743. <https://doi.org/10.2307/2094862>

Åklagarmyndigheten. (2023) *Skattebrott*. <https://www.aklagare.se/ordlista/s/skattebrott/>