



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Cathrine Bengtsson

Revisorns ansvar vid brott som begås inom näringsverksamhet

Examensarbete
20 poäng

Handledare: Helén Örnemark Hansen

Straffrätt

VT 2005

Innehåll

SAMMANFATTNING	1
FÖRORD	3
FÖRKORTNINGAR	4
1 INLEDNING	5
1.1 Syfte och problemställning	5
1.2 Avgränsning	6
1.3 Metod och material	7
1.4 Disposition	8
2 EKONOMISK BROTTSLIGHET	10
2.1 Innebörd	10
2.2 Omfattning och arbetsstruktur	11
3 REVISORNS ROLL I AKTIEBOLAG	13
3.1 Bakgrund	13
3.2 Revisorns tystnadsplikt	14
4 PLIKT ATT ANMÄLA BROTT?	19
4.1 Bakomliggande lagstiftningsarbete	19
4.1.1 Aktiebolagskommitténs utredning	21
4.1.2 Regeringens utredning	22
4.2 Brottskatalogen	25
4.3 Disciplinära åtgärder mot revisorn	32
4.4 Kritik mot anmälningspliktens införande	34
5 ANMÄLNINGSÄRENDEN HOS EBM	36
5.1 Jämförande statistik över ekobrott	36
5.2 Misstankegraden	39

6	REVISORNS STRAFFRÄTTSLIGA ANSVAR OCH DESS KONSEKVENSER	41
6.1	Om medverkan till brott	41
6.1.1	Revisorns straffrättsliga ansvar för uppgifter i revisionsberättelsen	43
6.1.1.1	Praxis	44
6.1.2	Revisorns straffrättsliga ansvar vid andra brottsituationer	49
6.2	Vårdslöst biträde	51
6.2.1	Bestämmelsens utformning	52
6.2.2	Praxis	55
6.3	Biträdesförbud	56
6.3.1	Bestämmelsens utformning	57
6.3.2	Praxis	59
7	ANALYS	61
7.1	Anmälningsplikten	61
7.2	Medverkansansvar	66
7.3	Rådgivaransvar	69
8	SLUTKOMMENTAR	71
	BILAGA A	74
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	76
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	80

Sammanfattning

Den ekonomiska brottsligheten kan ses som ett omfattande problem. Skadorna som uppkommer kan drabba alla i samhället. Problemet med sådan brottslighet är också att den ofta sker i miljöer till vilka myndigheterna sällan har tillträde. Den stora andelen av ekobrott upptäcks först när bolaget har gått i konkurs eller blir utsatt för skatterevision. Lagstiftaren ansåg att samhället behövde ett ytterligare kontrollsystem för att kunna komma åt brottsligheten på ett tidigare stadium. Den som bedömdes som lämplig för detta uppdrag var den externa revisorn. Sedan 1999 föreligger därför en anmälningsskyldighet för revisorn i aktiebolag att anmäla misstänkta ekonomiska brott begångna av den verkställande direktören eller styrelseledamoten till åklagaren.

Avsikten i uppsatsen har i detta avseende varit att se om anmälningsskyldigheten har en sådan brottsförebyggande effekt, som var lagstiftarens förhoppning. Till min hjälp har jag använt mig av statistik från Ekobrottsmyndigheten för att kunna se hur många anmälningar som inkommer från revisorer. Det visade sig att det sker en stadig ökning, men de kan vid en jämförelse med anmälningar från andra aktörer ses som marginella. Jag har dock under arbetets gång funnit det angeläget att inte fästa alltför mycket vikt vid att räkna antalet anmälningar. Istället fann jag den största preventiva effekten i att revisorernas maktposition har stärkts genom lagstiftningen. Genom anmälningsskyldigheten kan revisorerna effektivare förmå sina klienter att följa lagen och därmed vidta rättelse vid eventuella felaktigheter i bokföringen.

Den andra delen av uppsatsen behandlar revisorns straffrättsliga ansvar i näringsverksamhet. Under de senaste åren har vi kunnat läsa om olika redovisnings- och revisionskandaler, till exempel Enron, WorldCom och Skandia. För att marknadsekonomin skall fungera väl krävs förtroende för företagets bokföring och revisorns granskning. Detta medförde att jag fann det som angeläget att dels se till vilket straffrättsligt ansvar en extern revisor kan ha i ett aktiebolag och dels hur domstolen resonerar kring revisorns delaktighet. Det som är speciellt intressant i denna frågeställning är hur man kan utkräva ansvar av en revisor som inte har deltagit i själva bokslutsarbetet utan enbart har granskat bokföringen samt avgivit en revisionsberättelse. Revisorn kan inte göras ansvarig för själva bokslutsarbetet och man kan då undra hur ett ansvar allmänt sett kan uppstå för den externa revisorns del. Med utgångspunkt i domstolarnas resonemang kan man se att revisorn ansvarar straffrättsligt för sina uttalanden i revisionsberättelsen.

Ett alternativt sätt att komma åt oseriösa rådgivare är att åberopa den så kallade rådgivarlagen, numera biträdeslagen. I denna lag har lagstiftaren valt att straffbelägga medverkan som sker av grov oaktsamhet. Med detta ville man markera att rådgivare och andra biträden måste vara försiktiga med att lämna råd som kan underlätta brottsliga gärningar. Ett annat skäl var att det kan vara svårt att styrka att en rådgivare har haft uppsåt att främja brott.

Problemet med lagen är dock att den inte tillämpas alltför ofta. Detta behöver likväl inte betyda att lagen inte har en viss preventiv effekt.

Sammanfattningsvis vill jag även framhäva vikten av att det bedrivs en tillfredsställande tillsyn över revisorerna. Detta är en viktig faktor dels för att vidmakthålla reformen och se till att revisorer anmäler brott, dels för att samhället skall kunna bevara sin tillit för revisorer.

Förord

Denna uppsats innebär slutpunkten för min juristutbildning i Lund. Det är således dags att ta steget fullt ut i verkligheten!

Jag vill passa på att tacka min handledare Helén Örnemark Hansen för den vägledning som jag har fått under arbetets gång. Ett stort tack skall även riktas till Eva Nilsson vid Ekobrottsmyndigheten som har ställt upp för intervju samt korrekturläsning. Jag vill även rikta min tacksamhet till Ingrid Tengberg vid Ekobrottsmyndigheten som har hjälpt mig att ta fram värdefull statistik.

Sist men inte minst ett stort tack också till min familj och min sambo Andreas som har stöttat mig under min studietid.

Lund i maj 2005

Cathrine Bengtsson

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslag (1975:1385)
BrB	Brottsbalk (1962:700)
BRÅ	Brottsförebyggande rådet
Ds	Departementsskrivelse
EBM	Ekobrottsmyndigheten
FAR	Föreningen auktoriserade revisorer
HD	Högsta domstolen
KonkL	Konkurslag (1987:672)
NJA	Nytt juridiskt arkiv
Prop	Proposition
PRV	Patent- och Registreringsverket
RB	Rättegångsbalk (1942:740)
RL	Revisorslag (2001:883)
RN	Revisorsnämnden
SOU	Statens offentliga utredningar
SRS	Svenska revisorsamfundet
VD	Verkställande direktör
ÅRL	Årsredovisningslag (1995:1554)

1 Inledning

1.1 Syfte och problemställning

Den ekonomiska brottsligheten har ökat alltmer under de senaste decennierna. Bara under den senaste femårsperioden har antalet ärenden till Ekobrottsmyndigheten ökat med 70 %.¹ Det finns inget som tyder på att ökningen är på väg att avstanna utan snarare det motsatta. Vissa tendenser tyder även till att brotten blir alltmer komplexa. Det problematiska med ekobrott är bland annat att offret ofta kan vara ovetande om att han har blivit utsatt för brott. Därtill kan den ekonomiska brottslighetens efterverkningar vara spridda över ett stort antal offer, exempelvis skattebetalarna och konsumenterna.

Den stora andelen ekobrott upptäcks i huvudsak vid konkurs eller skatterevision. Dessa kontrollresurser har ansetts vara otillräckliga. För att öka effektiviteten i kampen mot den ekonomiska brottsligheten fann lagstiftaren att den externa revisorn² var en potentiell men till viss del outnyttjad brottsförebyggande resurs. Även om revisionen i sig kan ha en viss preventiv effekt ville lagstiftaren att revisorn skulle få ytterligare en brottsförebyggande uppgift.

Sedan 1999 föreligger en skyldighet för revisorer i aktiebolag att anmäla misstänkta brott som har begåtts av den verkställande direktören eller styrelseledamot till åklagaren. Ett av skälen till att en anmälningsplikt sågs som erforderlig var att revisorer har möjlighet att upptäcka och rapportera om brottslighet i ett betydligt tidigare skede i jämförelse med andra kontrollfunktioner. Tidigare hade tystnadsplikten förhindrat revisorn från att lämna ut uppgifter till någon utomstående, såtillvida att det kunde leda till skada för bolaget. Om revisorn misstänkte brott kunde han endast agera genom påpekanden och erinringar till styrelsen samt genom anmärkning i revisionsberättelsen. Dessa medel menade lagstiftaren var otillräckliga för att åstadkomma ett fullständigt skydd mot olika intressenter.

Redan som lagförslag framfördes kritik från olika aktörer. Det huvudsakliga argumentet grundade sig på att uppluckringen av tystnadsplikten skulle leda till ett minskat förtroende mellan revisorn och bolaget. Den straffrättsliga bedömningen ansågs också ligga utanför revisorns kompetens och det bedömdes som om rekvisitet ”kan misstänkas” som skall vägleda revisorn när

¹ *Ekobrottsmyndighetens årsredovisning*, 2004, s. 26.

² En intern revisor ingår i företagets organisation och utgör en del av dess interna kontrollsystem. Den interna revisionens inriktning och omfattning varierar utifrån företagets storlek, struktur samt företagsledningens behov. I aktiebolag skall det även finnas externa revisorer. Den externa revisorn skall bedöma internrevisionsverksamheten. Han arbetar inte enbart i företagets och ägarnas intresse utan skall även skydda företagets utomstående intressenter.

en anmälan skall ske, lämnade alltför stort utrymme för tolkningsmöjligheter.

En ytterligare koppling mellan revisorn och ekonomisk brottslighet kan man finna i de olika redovisnings- och revisionsskandaler som har uppmärksamats under de senaste åren. Detta visar att revisorn även kan inneha en understödjande roll. För att marknadsekonomin skall kunna fungera tillfredsställande krävs det att det föreligger ett förtroende för företagens bokföring samt revisorns granskning. När det gäller möjligheten att komma åt en extern revisors medhjälp kan det vara intressant att se hur domstolen resonerar i en sådan fråga. Detta är särskilt intressant eftersom revisorn inte kan göras ansvarig för själva bokslutsarbetet. Frågan är då hur ett ansvar allmänt sett kan uppstå för den externa revisorns del. En ytterligare åtgärd för att försäkra sig om att tilliten bevaras har varit att straffbelägga medverkan som sker av grov oaktsamhet. Rådgivarlagen kan anses vara viktig lagstiftningsåtgärd i de fall där det kan vara svårt att styrka att en revisor har haft uppsåt att främja brott.³

Jag har utifrån ovanstående beskrivning valt att i min problemställning beakta följande frågor:

- Är anmälningsplikten en lämplig metod i brottsförebyggande syfte?
- Vilket straffrättsligt ansvar har en revisor?
- Hur bedöms en revisors delaktighet av domstolen?

Revisorer kan ses som en central yrkesgrupp i ett ekobrottsperspektiv. I sin roll kan de både understödja brott samt motverka brott. Syftet med föreliggande uppsats är således att utifrån ovanstående problemställning utreda revisorns ansvar i aktiebolag samt de preventiva effekterna av anmälningsplikten.

1.2 Avgränsning

I uppsatsen har jag valt att se till revisorns ansvar i näringsverksamhet utifrån två perspektiv. Dels ser jag till hans ansvar att anmäla misstänkta brott som har begåtts av den verkställande direktören eller styrelseledamoten i ett aktiebolag. Dels ser jag till revisorns straffrättsliga ansvar utifrån både medverkansbestämmelsen i 23 kap. 4 § BrB samt det ansvar som föreligger enligt rådgivarlagen, numera biträdeslagen. I uppsatsen är det främst den externa revisorns ansvar i ett aktiebolag som åskådliggörs. För att få en överblick av problematiken har jag funnit det angeläget att ge en kort introduktion till ekonomisk brottslighet. I valet av definition utgick jag från de mål som handläggs av Ekobrottsmyndigheten. Anledningen är att jag

³ Lagen heter fr.o.m. 2001; Lagen om förbud mot juridiskt eller ekonomiskt biträde i vissa fall. Begreppet rådgivning i ekonomiska och juridiska angelägenheter avser båda före och efter lagändringen att man rekommenderar ett visst handlingsätt. Det inkluderar även konkreta åtgärder för att omsätta rådet i praktiken såsom upprättande av avtal, biträde vid självdeklaration eller bokföring och skatteplanering.

finner den definitionen bäst anpassad för min uppsats eftersom ett flertal av mina källor härstammar från Ekobrottsmyndigheten. Jag är dock medveten om att det även finns andra definitioner av begreppet ekonomisk brottslighet.

När det gäller revisorns anmälningsskyldighet har jag utgått från regleringen i aktieförhållningslagen. Jag har valt att avgränsa mig till att se till de förarbeten som finns på området samt en begränsad del av doktrin. När det gäller statistiken över antalet anmälningar är det främst åren 2003 och 2004 som analyseras. Denna avgränsning ansågs som behövlig, eftersom det är först nu som man har ett någorlunda utformat system över inkomna anmälningsskyldighetsärenden. Det föreligger även en viss inriktning mot Ekobrottsmyndighetens södra avdelning. Detta har jag valt att göra eftersom jag gjorde en intervju med chefsåklagaren Eva Nilsson där. Det bör också påpekas att jag har begränsat mig till att enbart se till ärenden som inkommer till Ekobrottsmyndigheten och således inte de som kan komma in till den allmänna åklagarmyndigheten. Anledningen till det var att jag ville behålla min inriktning mot Ekobrottsmyndigheten.

Vid beskrivandet av revisorns straffrättsliga ansvar i form av medverkan ligger tyngdpunkten på det ansvar som han har för uppgifter i revisionsberättelsen. Den diskussion som förs samt efterföljande praxis behandlar främst bokföringsbrott. Anledningen till det är att de flesta rättsfall som jag har beaktat har handlat om bokföringsbrott. Även anmälningsskyldighetsstatistiken från Ekobrottsmyndigheten visar ett överskott av detta brott. När det gäller revisorn som rådgivare har jag valt att avgränsa mig till ansvaret enligt rådgivarlagen. Denna lag bytte namn till biträdeslagen 2001, men fortfarande används den gamla beteckningen i dagligt språk. I uppsatsen används dessa två begrepp således som synonymer. Eftersom biträdeslagen inte används i alltför stor utsträckning har jag valt att utsträcka min illustration till att i viss mån se till andra rådgivare. Detta innebär att vissa rättsfall istället kan handla om exempelvis en advokats ansvar. Resonemanget kan likväl hänföras till en revisors ansvar. Jag har även valt att begränsa mig till att främst se till det biträdesförbud som kan åläggas en rådgivare eller annat biträde.

1.3 Metod och material

Uppsatsen bygger på sedvanlig juridisk metod. Det innebär att jag har undersökt rättsområdet med hjälp av lagar, förarbeten, praxis och doktrin. Uppsatsen är främst av deskriptiv karaktär, eftersom jag i uppsatsen försöker beskriva det ansvar som en revisor kan ställas inför i ett aktieförhållning. Den kvalitativa intervjun med en chefsåklagare vid Ekobrottsmyndigheten hjälpte mig att få en bättre helhetsbild samt förståelse för det sammanhang, i vilket en del av min problemställning ingår. En kvantitativ studie i form av anmälningsskyldighetsstatistik från Ekobrottsmyndigheten har även bidragit till en djupare insikt. De rättsfall som jag har valt ut kan anses belysa problematiken på ett intressant vis. Jag har valt att tillämpa en separationsmetod avseende värderingar i doktrin och mina egna värderingar. Mina egna värderingar har

jag därför valt att utelämna i den deskriptiva delen av uppsatsen och istället redovisa dem i analysen. Den huvudsakliga analysen återfinns således i den avslutande delen av uppsatsen.

Det material som behandlar revisorns anmälningsskyldighet är omfattande. Jag har valt av att begränsa mig till främst de förarbeten som ledde fram till lagändringen. Arbetet har främst sin utgångspunkt i befintlig lagtext. Dock förekommer det i viss mån någon tillbakablick på hur aktiebolagslagen såg ut innan anmälningsskyldigheten infördes 1999. Därutöver har jag sett till associationsrättslig litteratur såsom böcker utgivna av FAR. Även rapporter från BRÅ har bidragit med värdefull information. I uppsatsen har jag även tagit hjälp av material från Ekobrottsmyndigheten. En del av materialet har medfört ett visst problem, främst vad gäller tillförlitligheten av anmälningsskyldigheten. Detta beror bland annat på att antalet anmälningar under 2003 gjordes manuellt, vilket kan innebära att det inte omfattar samtliga inkomna ärenden.

Vid beskrivandet av revisorns straffrättsliga ansvar har jag använt böcker skrivna främst av Anna-Lena Dahlqvist. När det gäller revisorns ansvar enligt rådgivarlagen, numera biträdeslagen, har förarbetena varit till stor hjälp. Mycket av materialet har dock bestått av olika rättsfall.

1.4 Disposition

Uppsatsen är disponerad på följande sätt. Först har jag ett avsnitt där det görs en översiktlig genomgång av definitionen samt omfattningen av ekonomisk brottslighet. Därefter följer en relativt allmän genomgång av revisorns roll i aktiebolag samt den tystnadsplikt som föreligger. Dessa två avsnitt syftar till att ge läsaren en grundläggande förståelse för revisorns ansvar i näringsverksamhet. Uppsatsen har därefter delats upp i två delar.

I den första delen behandlas revisorns anmälningsskyldighet vid misstänkta brott i aktiebolag. I denna del har jag först börjat med att se till bakomliggande lagstiftningsarbete. Min intention med detta har varit att visa det resonemang som fördes i samband med lagförslaget. Därefter har jag valt att kortfattat redogöra för de olika typer av brott som omfattas av anmälningsskyldigheten. Med detta har jag velat tydliggöra de straffrättsliga bedömningar som en revisor kan ställas inför. Jag har även funnit det intressant att ta upp ett avsnitt som redogör för hur Revisorsnämnden kan resonera när en revisor inte har anmält när han ska. Sist i kapitel fyra sker en skildring av den kritik som framfördes av olika aktörer vid lagändringen. Syftet med detta avsnitt har varit att åskådliggöra olika problem som kan uppkomma vid tillämpningen av anmälningsskyldigheten. Detta kan sammankopplas med resonemanget som fördes av Aktiebolagskommittén samt regeringen. I avsnitt fem sker en genomgång av de ärenden som har anmälts till Ekobrottsmyndigheten. Avsikten med detta är att se hur väl den fungerat i praktiken.

I den andra delen av uppsatsen utreds revisorns straffrättsliga ansvar. Först ser jag till revisorns medverkansansvar utifrån 23 kap. 4 § BrB. Eftersom problematiken ofta lättare kan åskådliggöras med praxis har jag sett det som angeläget att ta upp en del rättsfall i samband med detta kapitel. Därefter har jag valt att se till revisorns ansvar som rådgivare i enlighet med biträdeslagen. Jag har delat upp det i två delavsnitt, vårdslöst biträde samt biträdesförbud. Även i detta sammanhang har jag tagit upp rättsfall för att belysa domstolarnas resonemang.

Avslutningsvis sker en analys av teoriavsnitten med utgångspunkt i min problemställning. I det sista kapitlet redovisas slutkommentarerna.

2 Ekonomisk brottslighet

2.1 Innebörd

Ekonomisk brottslighet är inte ett brott som återfinns i någon straffrättslig bestämmelse i lagboken, utan är ett kriminologiskt samlingsbegrepp med flera olika definitioner. Vanligtvis brukar man definiera ekonomisk brottslighet som ett vinningsbrott som sker inom ramen för en annars laglig näringsverksamhet.⁴ Förr talades det istället om ”white collar crime”, vilket motsvarade begreppet manschettbrottslighet i den svenska debatten. Med detta avsågs brott begångna av högstatuspersoner, där brotten stred mot lagar gällande närings- och yrkesverksamhet.⁵

I Sverige brukar den ekonomiska brottsligheten i praktiken handla om skattebrott, bokföringsbrott och brott mot borgenärer.⁶ Det är således en brottslighet som företrädesvis är riktad mot kollektiva och samhälleliga intressen. Det kan vara frågan om allt från brott mot arbetskyddsregler och miljölagstiftning till prisöverenskommelser med andra företag och bedrägerier mot kreditgivare eller leverantörer.⁷ Den ekonomiska brottsligheten omfattar inte enbart brott som begås av företag, utan företagen kan också vara offer för brott som begås av andra företag och av anställda. Det kan till exempel handla om förskingring, trolöshet mot huvudman och dataintrång.⁸

Ekobrottsberedningen framhöll i sitt betänkande att det viktigaste i definitionen av ekonomisk brottslighet är kravet på specialistkompetens. Det kan således handla om transaktioner som är komplicerade, har internationell anknytning, innefattar tekniskt avancerade förfaranden eller kräver specialistkompetens i till exempel affärsjuridik, skatterätt och miljö rätt. Kravet på anknytning till näringsverksamhet kommer därför först i andra hand vid en definition. Vid brottslighet som kräver specialistkompetens och omfattande arbetsmetoder för att kunna utredas effektivt, anses det som lämpligt att utredningen handlades inom ramen för myndigheternas organisation för ekobrottsbekämpning, trots att det aktuella brottet inte hade begåtts inom ramen för näringsverksamhet. Det innebär att till exempel skattebrott begångna utan samband med näringsverksamhet bör innefattas i definitionen, eftersom ett sådant brott vanligtvis kräver skatterättslig specialistkompetens och samarbete mellan åklagare, brottsutredare och skatteutredare.⁹

⁴ BRÅ-rapport 2002:1, *Ekobrott – utvecklingen av några centrala brottstyper*, s. 9.

⁵ Korsell, Emanuelsson, Lars, *Organiserad brottslighet – vad är det?*, Brottsförebyggande rådets tidskrift APROPÅ, nr. 6, 1999, s. 8.

⁶ BRÅ-rapport 2002:1, s. 6.

⁷ Korsell, Emanuelsson, Lars, a.a. 1999, s. 8.

⁸ BRÅ-rapport 2002:1, s. 10.

⁹ Ds 1996:1, *Effektiva ekobrottsbekämpning*, s. 189.

Utifrån ovanstående resonemang från Ekobrottsberedningen kan man definiera ekonomisk brottslighet till de mål som handläggs av EBM. Enligt 2 §¹⁰ handläggs följande mål;

1. Mål som hänför sig till Stockholms län, Västra Götalands län, Skåne län, Hallands län, Blekinge län eller Gotlands län och

– som avser 11 kap. brottsbalken, lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelser m.m., skattebrottslagen (1971:69), aktiebolagslagen (1975:1385) eller insiderstrafflagen (2000:1086), eller

– vars handläggning annars ställer särskilda krav på kännedom om finansiella förhållanden, näringslivsförhållanden, skatterätt eller liknande.

2. Mål som avser 9 kap. 1-3 § § brottsbalken om gärningen rör EU:s finansiella intressen samt 9 kap. 3 a § brottsbalken.

3. Mål som lämpligen bör handläggas vid Ekobrottsmyndigheten med hänsyn främst till att målet rör kvalificerad ekonomisk brottslighet som har nationell utbredning eller internationell anknytning eller är av principiell natur eller av stor omfattning. Sådana mål får övertas av Ekobrottsmyndigheten efter framställning från Åklagarmyndigheten.

2.2 Omfattning och arbetsstruktur

Bekämpningen av den ekonomiska brottsligheten har haft en hög prioritet i Sverige under den andra hälften av 1990-talet.¹¹ Detta ledde till att en delvis ny myndighetsstruktur för bekämpning av sådan brottslighet infördes 1 januari 1998, varav bland annat EBM var en viktig nyhet. Förslaget att inrätta en ny myndighet grundade sig på liknande erfarenheter från Danmark och Norge. De visade att ekobrottsbekämpning kunde bedrivas mycket effektivt och med full rättssäkerhet i en organisation där både åklagare och poliser samverkade.¹² Syftet är att som åklagarmyndighet utreda ekobrott samt se till att brottslingarna lagförs. EBM har ansvar för att kartlägga, analysera och följa upp den ekonomiska brottsligheten. Den skall också se till att metoderna för bekämpning av ekobrott utvecklas.¹³ Det principiellt nya med EBM:s brottsutredande är således att åklagare, poliser och revisorer arbetar tillsammans. Detta möjliggör att resultatet kan bli bättre vid komplicerade ekobrottsutredningar.¹⁴

¹⁰ Förordning (1997:898) med instruktion för Ekobrottsmyndigheten. I de län där Ekobrottsmyndigheten inte ansvarar samordnar myndigheten tillsammans med Åklagarmyndigheten verksamheten som rör ekonomisk brottslighet.

¹¹ Korsell, Emanuelsson, Lars, a.a. 1999, s. 9.

¹² Ds 1996:1, s. 18.

¹³ Se 1, 3 § § i Förordning (1997:898) med instruktion för Ekobrottsmyndigheten.

¹⁴ Holmquist, Rolf, *Ett nytt arbetssätt mot ekobrotten*, Brottsförebyggande rådets tidskrift APROPA, nr. 4, 1998, s. 17.

Under 2004 fick EBM in 4145 anmälningar. Detta innebär en ökning med 11 procent jämfört med år 2003 samt en ökning med cirka 70 % jämfört med för fem år sedan. De ärenden som inkommer delas in i fyra olika kategorier; mindre omfattande, medelsvåra, särskilt krävande och utländsk framställan om rättslig hjälp. Exempel på brott som kan hänföra sig till den första kategorin är mindre omfattande bokföringsbrott, vilket vanligtvis inte kräver mer än en veckas arbetstid. De brott som ses som särskilt krävande är de som är mycket juridiskt komplicerade eller förväntas kräva minst fyra dagars huvudförhandling i domstol. Till den sista kategorin räknas sådana ärenden som avser framställan om rättslig hjälp i brottmål och inte har samband med någon förundersökning som pågår på EBM. De medelsvåra ärendena är således sådana som inte anses tillhöra någon av de övriga tre kategorierna. Under det senaste året är det främst medelsvåra ärenden som har ökat, medan andelen av de mindre omfattande ärendena har minskat. Under 2004 avslutades 3763 ärenden, vilket var något mer än föregående år.¹⁵ Effektiviteten inom myndigheten har ökat konstant sedan dess tillkomst. Detta visar sig genom att till exempel cirka 60 % fler ärenden avslutades under 2004 jämfört med 1999.¹⁶

Ett ärende kan lagföras genom beslut om åtal, strafföreläggande eller åtalsunderlåtelse. Majoriteten av åklagarnas beslut om lagföring är åtal. Dock kan man se en tendens av ökning när det gäller strafföreläggande med villkorlig dom eller villkorlig dom med böter. Under 2004 lagförde EBM cirka 158 fler personer än föregående år. Dessutom ledde 615 fler brott till lagföring. När man ser till utfallet i domstolen leder cirka 90 % av fallen till fällande dom.¹⁷

Det har även utvecklats en del metoder inom EBM för att effektivisera bekämpningen av den ekonomiska brottsligheten.¹⁸ Dessa åtgärder har lett till att även genomströmningstiderna har minskat för samtliga ärenden under 2004. Med genomströmningstiden mäter man antalet dagar från inkommen brottsmisstanke till åklagarbeslut. Förändringen är störst för de särskilt krävande utredningarna, där det har skett en minskning med 111 dagar jämfört med 2003. En ökad lagföring och sjunkande handläggningstider medför att produktiviteten och kvaliteten i brottsutredningen och processföringen har ökat.¹⁹

¹⁵ Ett ärende ses som avslutat när avgörande åklagarbeslut har fattats i ärendets samtliga brottsmisstankar.

¹⁶ *Ekobrottsmyndighetens årsredovisning*, 2004, s. 25ff.

¹⁷ *Ibid.* s. 28f.

¹⁸ *Ibid.* s. 12f.

¹⁹ *Ibid.* s. 32f.

3 Revisorns roll i aktiebolag

3.1 Bakgrund

I ett aktiebolag skall det finnas externa revisorer som antingen är auktoriserade eller godkända. Deras uppgift är att framförallt granska och revidera årsredovisningen, bokföringen och förvaltningen i verksamheten samt att lämna en revisionsberättelse över granskningen. Granskningen skall vara så ingående och omfattande som god revisionsredovisning kräver. En extern revisor arbetar inte bara för bolagets och ägarnas intresse, utan även för att skydda och underrätta utomstående intressenter. Detta medför att en revision av verksamheten skall ge vissa garantier för att företagets externa redovisning, den löpande bokföringen och bokslutet avspeglar företagets förhållande på ett korrekt vis.²⁰ En revisor skall även utföra sina uppdrag med omsorgsfullhet samt enligt god revisorsredovisning. Den associationsrättsliga lagstiftningen innebär att en revisor inte får bokföra åt sin klient. Enligt FAR anses en revisor emellertid kunna hjälpa till med årsredovisningen i bolaget, såtillvida det inte uppstår en risk för självgranskning. Detta innebär att hjälpen bara får omfatta sådant som är av teknisk eller mekanisk karaktär samt att råden som lämnas bara skall ha en informativ prägel.²¹

Revisorn rapporterar om sina iakttagelser genom erinringar eller påpekanden samt genom anmärkningar eller upplysningar i revisionsberättelsen.²² Det är främst väsentliga fel som revisorn upptäcker vid sin granskning som skall tas upp i revisionsberättelsen, vilken sedan blir offentlig. Med väsentliga fel avses sådana fel som, om de hade varit kända för en omdömesgill bedömare, hade påverkat dennes ställningstagande. Vid mindre avvikelser påpekar revisorn detta för styrelsen, som sedan har möjlighet att vidta rättelse.²³ En viktig del i revisorns arbete är hans tystnadsplikt enligt 26 § RL samt 10 kap. 37 § ABL. Han får således inte använda information som han har erhållit i sin yrkesutövning varken till fördel för sig själv eller till skada eller nytta för någon annan.²⁴

Enligt 32 § RL kan RN vidta disciplinära åtgärder mot en revisor om denne uppsåtligt gör orätt i sin verksamhet eller på annat sätt förfar oredligt eller om han åsidosätter sina skyldigheter som revisor. Det kan till exempel handla om fall där revisorn har begått fel vid redovisning eller har utfört

²⁰ Dahlqvist, Anna-Lena & Elofsson, Sigurd, *Bokföringsbrott och bokföringslagen*, 2005, s.22f.

²¹ Ibid. s. 34f.

²² Erinringar skall användas för att påtala allvarliga omständigheter angående bolagets interna kontroll, redovisning och förvaltning. De lämnas sedan skriftligen till bolagsledningen. Påpekanden är rutinmässiga uttalanden till bolagsledningen om mindre fel som behövs åtgärdas. Anmärkningar och upplysningar avser bara väsentliga fel i räkenskaper, årsredovisningen eller förvaltningen.

²³ Dahlqvist, Anna-Lena & Elofsson, Sigurd, a.a. 2005, s. 28f.

²⁴ Ibid. s. 44f. I avsnitt 3.2 sker en mer ingående diskussion vad denna tystnadsplikt innebär för revisorn.

revision på ett bristfälligt sätt. De disciplinära åtgärderna är upphävande av auktorisation eller godkännande, varning och erinran.²⁵

Trots att revisorn ser sig själv som en oberoende aktör innebär hans arbete att verka för att lagstiftningen upprätthålls. Revisorn har i många diskussioner framförts som en viktig aktör när det gäller bekämpningen av ekonomisk brottslighet. Det kan anses som klarlagt att en effektiv och sakkunnig revision har stor betydelse när det gäller att förhindra och motverka ekonomiska oegentligheter, som kan ske i samband med näringsverksamhet.²⁶ Ur det följande citatet från 1980 kan man utläsa att revisorns insatser mot den ekonomiska brottsligheten inte helt är en fråga om framtida rollförändringar och utvidgade uppgifter;

”En av de viktigaste uppgifter som ingår i den traditionella revisorsrollen är att, förenklat uttryckt, bestyrka inför omvärlden att företagets redovisning är korrekt. Den vedertagna tekniken för att möjliggöra ett sådant bestyrkande är att studera och testa företagets ekonomiska redovisningssystem och interna kontroll. Men just denna granskning är antagligen det effektivaste av de medel revisorn kan tillhandahålla mot ekonomisk brottslighet. En korrekt redovisning och en god intern kontroll är den sämsta tänkbara miljön för ekonomisk brottslighet.”²⁷

3.2 Revisorns tystnadsplikt

Tystnadsplikten är en central utgångspunkt för revisorsrollen. Den är av stor betydelse för revisorns oberoende och goda relation till övriga bolagsorgan. Den regleras dels i lag och dels i rättspraxis och genom vägledande uttalanden från FAR.²⁸

Anledningen till att revisorn har ålagts en tystnadsplikt är hans unika ställning i bolaget, som uppkommer vid insynsrätten i bolagets samtliga angelägenheter. Insynen i kommersiella transaktioner är obegränsad. Lagen ger revisorn rätt att kräva upplysningar och tillgång till handlingar, vilka även kan vara av hemlig natur, som han anser sig behöva för att fullgöra revisionen i bolaget. Detta innebär att förtroendet från bolagets sida för revisorn måste vara fullständigt. Om inte tystnadsplikten var lagfäst skulle antagligen inte heller revisionsplikten gå att uppfylla. Den legala tystnadsplikten har endast ett egentligt undantag, nämligen mot den som är behörig att motta upplysning från revisorn. Upplysning skall dock enligt lagens mening inte vara till skada för bolaget.²⁹

Till en början med kan man konstatera att lydelsen av bestämmelsen i ABL lämnar plats för vissa tolkningsutrymmen, speciellt när det gäller innebörden av rekvisitetet ”utomstående”. Det finns inte några yttranden om detta i förarbetena till ABL. Revisorn har som uppgift att granska bolaget

²⁵ Ibid. s. 26ff.

²⁶ SOU 1983:36, *Effektivare företagsrevision*, s. 1.

²⁷ FAR i samarbete med Svenska Civilekonomföreningen, *Revisorns roll i framtiden*, 1980, s. 123.

²⁸ Se bilaga A.

²⁹ Santesson, Sven, *Tystnadsplikten och god revisorssed*, Balans hemsida, 2000.

och inte de som är verksamma inom det. Detta kan således innebära att de anställda skall tolkas som utomstående. Däremot kan det bedömas som svårare att avgöra om en enskild styrelseledamot skall ses som utomstående, eftersom styrelsen som grupp inte ses som utomstående. Vissa författare har anfört att den skall ses som en utomstående, medan andra har anfört den motsatta ståndpunkten. Det som talar för det första ställningstagandet är att revisorn vanligtvis informerar styrelsen i sin helhet, vilket medför att en enskild ledamot betraktas som utomstående i enlighet med bestämmelsen i ABL. Dock har det anförts att styrelsens ordförande inte bör ses som utomstående. Grunden till denna ståndpunkt är hans skyldighet att bevaka bolagets verksamhet och att den vid behov kommer under tillsyn av styrelsen. För att ordförande skall kunna utföra denna uppgift på ett korrekt sätt krävs det att han får tillgång till all information.³⁰ Den motsatta ståndpunkten kan i viss mån bygga på den rätt som en enskild ledamot har att få upplysningar av den verkställande direktören. Detta kan följaktligen tolkas som att ledamoten inte omfattas i rekvisitetet ”utomstående”.³¹ Vid en avvägning vad som skall innefattas i begreppet kan det ses som angeläget att analysera det i förhållande till bolagsorganen och bolagets tjänstemän. Givetvis finns det klara fall av utomstående, exempelvis journalister.³²

Rekvisitet ”bolagets angelägenheter” innefattar det som revisorn får tillgång till vid sitt revisionsuppdrag. Revisorn kan naturligtvis få upplysningar om bolaget under andra omständigheter än under just granskningsarbetet, exempelvis vid ett uppdrag hos ett annat bolag. Det kan i sådana fall diskuteras huruvida sekretessen även skall omfatta sådan information. Vid bedömningen av detta är det betydelsefullt hur man tolkar rekvisitetet ”fullgör sitt uppdrag”. Det kan tolkas att tystnadsplikten kan enbart innefatta det som revisorn får tillgång till i sitt huvudsakliga revisionsuppdrag. Ett annat synsätt är att tystnadsplikten omfattar all information som han får tillgång till under sin tid som revisor för bolaget. Det finns inte några direkta uttalanden i förarbetena hur det skall tolkas.³³ När anmälningsskyldigheten vid misstanke om brott infördes, gjordes även tillägget ”obehörigen” i paragrafen som rör revisorns tystnadsplikt. Rekvisitetet understryker det faktum att revisorn i vissa fall får avslöja uppgifter, trots att det kan leda till skada för bolaget.³⁴

Tystnadsplikten är dock inte absolut, utan bryts av ett antal regler om upplysnings- och anmälningsskyldighet. Upplysningsplikten kan ses som tystnadspliktens baksida och denna har revisorn att betrakta. Det medför att det får göras kvalificerade bedömningar när man skall avväga mellan sina plikter, tystnadsplikt samt upplysningsplikt. Revisorn har en skyldighet och i vissa fall en rättighet att lämna ut uppgifter enligt en författningsbestämelse, med stöd av god yrkessed eller efter behörigt tillstånd.³⁵

³⁰ Cassel, Filip, *Den reviderade revisorsrollen*, 1996, s. 178.

³¹ Moberg, Krister, *Bolagsrevisorn*, 2003, s. 200f.

³² *Ibid.* s. 192f.

³³ *Ibid.* s. 193.

³⁴ *Karnov*, p. 959, s. 1296.

³⁵ *FAR:s Samlingsvolym*, Del 2, 2005, s. 122ff.

Enligt regleringen i 10 kap. 41 § ABL är revisorn skyldig att lämna ut alla upplysningar som bolagsstämman begär. Innan revisorn lämnar svar på en fråga eller lämnar upplysningar i övrigt till stämman måste han dock ta ställning till om den information han lämnar kan leda till väsentlig skada för bolaget.³⁶ Med hänsyn till paragrafens lydelse torde revisorns tystnadsplikt innefatta ett förbud att lämna ut uppgifter som begärs av en enskild aktieägare och till utomstående. Enligt uppfattningen i doktrin är det dock möjligt för samtliga aktieägare att fatta ett enhälligt beslut på bolagsstämman och därigenom begära ut informationen från revisorn. Revisorn är då skyldig att efterkomma en sådan begäran, trots lagens ordalydelse.³⁷

En annan intressant aspekt är att revisorn har en skyldighet enligt 10 kap. 28 § ABL att i revisionsberättelsen lämna upplysningar som inte är med i årsredovisningen, men som enligt ÅRL skall vara medtagna i denna. Revisorns skyldighet enligt denna bestämmelse är tvingande och inte kopplad till något skaderekvisit. Det måste dock handla om väsentlig information. I upplysningshänseende tar således revisorn över styrelsens tvingande skyldighet enligt ÅRL. Denna upplysningsplikt kan följaktligen komma i konflikt med tystnadsplikten och får därför noggrant övervägas. Vid en eventuell komplettering måste revisorn överväga om den informationen är förenlig med tystnadsplikten. Han borde därmed inte lämna ut sådan information som kan stå i strid med tystnadsplikten.³⁸

I 10 kap. 42 § ABL stadgas ett annat undantag från revisorns tystnadsplikt. Revisorn är skyldig att lämna erforderliga upplysningar till medrevisor, lekmannarevisor, särskild granskare, ny revisor och, om bolaget har försatts i konkurs, konkursförvaltare. Dessutom har revisorn upplysningsplikt gentemot en förundersökningsledare i brottmål. Denna bestämmelse infördes 1985 med syftet att underlätta förundersökning i olika brottmål. Det är i många fall angeläget att få information direkt från bolagets revisor. I lagens förarbeten uttalades det att ”samhällets intresse av att ingripa mot brott får anses vara överordnat de intressen som bestämmelserna om revisorernas tystnadsplikt avser att skydda”.³⁹ En revisor får således inte vägra att exempelvis lämna ut olika handlingar till polis eller åklagare på grund av sin tystnadsplikt enligt ABL och RL. Dessa anses inte höra till den grupp behöriga tystnadsplikter som bestämmelserna i RB syftar på. Dock krävs det för att revisorn skall vara skyldig att lämna vittnesmål under förundersökningen att någon skäligen kan misstänkas för brottet enligt 23 kap. 13 § andra stycket RB. Åklagaren kan således inte använda något tvångsmedel mot revisorn för att få fram uppgifter, innan förundersökningen har kommit så långt att åklagaren kan kräva ett vittnesförhör. Likväl finns det tidigare under förundersökningen en positiv uppgiftsplikt för revisorn

³⁶ Santesson, Sven, a.a.

³⁷ Rodhe, Knut, *Aktiebolagsrätt*, 2002, s. 209. Rättsläget är dock inte helt klart i detta avseende.

³⁸ Santesson, Sven, a.a.

³⁹ Prop. 1984/85:30, *Om effektivare företagsrevision*, s. 23.

enligt ABL. En vägran att yttra sig i detta skede skulle anses som stridande mot god revisions sed och leda till disciplinära åtgärder.⁴⁰

Det är emellertid viktigt att ha i åtanke att upplysningsplikten inte är obegränsad. De uppgifter som avses är sådant som rör bolagets angelägenheter. I lagens förarbeten yttrades det att det avser främst frågor som hänger samman med bolagets interna och externa redovisning. Det är följaktligen sådana uppgifter som revisorn känner till i sin egenskap som revisor. Departementschefens uttalande tycks medföra att revisorn inte är skyldig att lämna uppgifter om sådant som han har fått tillgång till vid ett tilläggsuppdrag. I förarbetena kan man även utläsa att det inte krävs att förundersökningen är föranledd av att någon i bolaget har begått ett brott. Åklagaren kan till exempel begära upplysningar från en revisor i ett bolag som har levererat varor eller köpt varor från ett annat bolag, där det misstänks ha begått brottslig verksamhet.⁴¹ Det finns även i RB vissa bestämmelser om vittnesplikt, vilka kan medföra inskränkningar av upplysningsplikten enligt ABL. Det kan vara sådana fall där revisorn själv eller någon närstående till honom skulle vara misstänkt för brottet eller medverkan därtill.⁴² En annan orsak kan vara att revisorn har uppträtt som ombud eller försvarare för sin klient, eller att han skulle avslöja ett tryckfrihetsrättsligt anonymitetsskydd vid ett yttrande.⁴³

I nästa avsnitt kommer en närmare genomgång om revisorns anmälningsplikt vid misstanke om brott, vilket kan ses som det längst gående undantaget för revisorns tystnadsplikt. Tystnadsplikten är i en sådan situation helt satt ur spel. Skadeståndsskyldighet för revisorn i dessa sammanhang gäller bara för skada på grund av oriktiga uppgifter som han haft skälig anledning att anta var oriktiga.

Aktiebolagslagen saknar straffbestämmelser om revisorns underlåtenhet att följa föreskrifterna om revision.⁴⁴ Bryter revisorn mot tystnadsplikten kan det inte bli frågan om något straff enligt 20 kap. 3 § BrB.⁴⁵ Under aktiebolagsutredningen diskuterade man emellertid om det skulle införas ett straffrättsligt stadgande för en revisor som i väsentligt avseende åsidosätter regleringen om upprättande av revisionsberättelse. Departementschefen ansåg dock att brottsbalkens regler om exempelvis trolöshet mot huvudman, förskingring och oredlighet mot borgenär gav ett tillräckligt skydd.⁴⁶ I 15 kap. 2 § ABL fastslås att en revisor är skadeståndsskyldig för skador som han i sitt uppdrag har uppsåtligen eller av oaktsamhet åsamkat bolaget. Rekvisitet ”skada” anses innefatta ekonomisk skada. Om revisorn har brutit mot sin tystnadsplikt gentemot någon utomstående krävs det för att

⁴⁰ FAR:s *Samlingsvolym*, Del 2, s. 222.

⁴¹ Prop. 1984/85:30, s. 23.

⁴² 36 kap. 1, 3 § § RB.

⁴³ 36 kap. 5 § tredje stycket och sjätte stycket RB.

⁴⁴ Moberg, Krister, a.a. s. 184.

⁴⁵ 19 kap. 1 § fjärde stycket ABL.

⁴⁶ Moberg, Krister, a.a. s. 184.

regleringen i ABL skall vara tillämplig att en ekonomisk skada påvisas objektivt sett för bolaget.⁴⁷

En revisor kan även vid brott mot tystnadsplikten råka ut för disciplinära åtgärder enligt RL. Enligt 32 § första stycket RL skall auktorisationen eller godkännandet upphävas om en revisor gör uppsåtligen orätt i sin revisionsverksamhet. Bestämmelsen kan även tillämpas om revisorn förfar oredligt, oavsett om det sker inom eller utom hans uppdrag. Detta kan infalla om revisorn begår ett brott som är ägnat att rubba förtroendet för honom. Enligt andra stycket i paragrafen kan Revisorsnämnden lämna en varning om revisorn ”på annat sätt” åsidosätter sina skyldigheter. Vid förmildrande omständigheter får en erinran meddelas.⁴⁸

⁴⁷ Ibid. s. 194.

⁴⁸ Ibid. s. 189f.

4 Plikt att anmäla brott?

4.1 Bakomliggande lagstiftningsarbete

Enligt god revisions sed skall revisorn, vilket har redogjorts för ovan, vid sin granskning bedöma risken för oegentligheter som är av väsentlig betydelse. Revisionen har dock inte som självständigt syfte att förhindra eller upptäcka oegentligheter. Vid misstanke skall revisorn istället underrätta styrelsen eller VD, vilka sedan har ansvaret för eventuella åtgärder.⁴⁹ Det är ingen ny företeelse att olika intressenter anser att revisorns kunskaper bör utnyttjas på ett mer effektivt och utvidgat sätt. Redan i början på 1980-talet diskuterade man den stora betydelse en sakkunnig och effektiv revision kan ha när det gäller att förhindra och motverka ekonomiska oegentligheter. För att företagsrevisionen bättre skulle lämpa sig för de insatser som görs i samhället för att bekämpa ekonomisk brottslighet, ansåg man att det borde införas en viss gransknings- och rapporteringsskyldighet för revisorn.⁵⁰

1994 upprättades den så kallade Rubiconrapporten, vilken hade till syfte att effektivisera rutinerna vid brottsutredningar i samband med konkurser.⁵¹ I skrivelsen diskuterades det även kring revisionsinstitutet och en anmälningsplikt för revisorn. Kampen mot den ekonomiska kriminaliteten troddes bli mer effektiv om samarbetet mellan olika myndigheter utvidgades samt om arbetet gjordes mer verkningsfullt. Det framhölls i promemorian att revisorn är en outnyttjad resurs i kampen mot den ekonomiska brottsligheten.⁵² I samband med denna redogörelse hänvisades det även till ett tidigare nordiskt projekt.⁵³

I den nordiska rapporten ansågs en utökning av revisorns ansvarsområde leda till en ineffektiv revision, vilket i sin tur kunde resultera i en reducerad möjlighet att bekämpa ekonomisk kriminalitet. Arbetsgruppen tyckte istället att revisorn borde ses som en kontrollerande vägledare. Förändringar av revisorsrollen med slutresultatet att man får en renodlad kontrollfunktion, sågs som ett felaktigt sätt att bekämpa dylik brottslighet. Det grundade sig på den risk som finns att förtroendet mellan styrelse och revisor minskar. Som vägledare skulle revisorn istället ha en möjlighet att hjälpa bolagsledningen med råd vid olika förfaranden, så att inte något brottsligt hade skett. Detta sätt torde även ha medfört enligt arbetsgruppen att revisorn dels kunde ha förhindrat och dels kunde ha upptäckt ekonomisk brottslighet. För att fungera som en vägledande kontrollör skulle det dock krävas att revisorn hade bolagets och dess intressenters förtroende. Detta förtroende

⁴⁹ Strömqvist, Anders, *Revisors skyldighet att anmäla misstanke om brott och rätten att bli omvald – några kommentarer till regeringsförslaget*, Balans, nr. 2, 1998, s. 5.

⁵⁰ SOU 1983:36, s. 1.

⁵¹ Promemoria av Riksskatteverket och Riksåklagaren, *Rubicon - Rutiner, brottsutredningar i konkurs*, 1994.

⁵² Ibid. s. 99.

⁵³ Nord 1992:18, *Revisorn och ekonomisk brottslighet*.

torde kunna skapas genom revisorns oberoende och yrkesskicklighet.⁵⁴ Arbetsgruppen ansåg dessutom att en revisor som upptäcker oegentligheter som är betydande för den ekonomiska bedömningen av bolaget, bör ha möjlighet att vidta vissa åtgärder. Först bör han se till att styrelsen offentliggör dessa omständigheter och sker inte det skall revisorn offentliggöra sin extra revisionsberättelse.⁵⁵

Revisorsprofessionen och dess kompetens var, enligt Rubiconrapporten, av betydelsefull vikt i fråga att förebygga olagliga förvaltningsåtgärder. Revisorns dåvarande skyldighet vid misstanke om brott begränsades till att enbart förmedla misstankar till företagsledningen. Det fanns sedan ingen skyldighet för styrelsen att lämna en anmälan till polis eller åklagare. I vissa fall kunde säkerligen bolagsledningen finna att en anmälan skulle innebära mer skada än nytta för bolaget. Ett annat skäl att underlåta en anmälan var att styrelsen inte ansåg att någon lagöverträdelse hade skett. En annan problematik är att det vid ekonomisk kriminalitet är vanligt att bolagsledningen själva är inblandade. Det fanns därmed en risk för att revisorns brottsmisstankar stannade hos styrelsen. Det kan nämligen inte ses som särskilt sannolikt att en styrelse anmäler sig själv för exempelvis bokföringsbrott.⁵⁶ Detta tillvägagångssätt ansågs i promemorian som högst otillfredsställande.

Rubiconrapporten förespråkade därför att det skulle införas en skyldighet för revisorer att anmäla misstanke om brott till åklagare. Anmälningsskyldigheten begränsades enligt förslaget till vissa brott enligt BrB 9, 10 och 11 kapitel. Det skulle även enbart avse brott som var begångna av någon inom bolagsledningen. Skälet för detta var att det kan ställas relativt höga krav på dem. Styrelsen har som uppgift att se till att företaget följer olika lagar. Hänsyn till dessa personer får därför stå tillbaka för intresset att förebygga missbruk av aktiebolagsformen. Det kan dessutom inte ses som lika angeläget att offentliggöra brottsmisstankar mot en anställd, som om någon inom bolagets styrelse har begått ett brott. I dessa fall får det allmännas intresse att beivra brott vika sig för hänsyn till den enskildes integritet. I Rubiconutredningen diskuterade man även bristen på straffrättslig kompetens inom revisorskåren. Det ansågs att kompetensen borde höjas och att det fick ses som en naturlig konsekvens av förändringen av revisorsrollen. Man trodde även att en anmälningsskyldighet skulle medföra att revisorn fick en starkare ställning gentemot bolagsledningen. Detta borde medföra att bolagsledningen bara i undantagsfall fortsätter med sin brottsliga verksamhet, vilket innebär att man åstadkommer en bra brottsförebyggande effekt.⁵⁷

⁵⁴ Ibid. s. 79ff.

⁵⁵ Ibid. s. 101ff.

⁵⁶ Se promemorian *Rubicon*, s. 101f.

⁵⁷ Ibid. 103ff.

4.1.1 Aktiebolagskommitténs utredning

Rubiconutredningens rapport överlämnades sedan till Aktiebolagskommittén, vilken vidareutvecklade resonemanget kring revisorns anmälningsskyldighet.⁵⁸ Aktiebolagskommittén uttalade i sitt betänkande att orsaken till att införa en anmälningsskyldighet för revisorer är den omfattande ekonomiska brottsligheten. Skadeverkningarna drabbar alla i landet och medför att många seriösa näringsidkare slås ut av denna illojala konkurrens. Kravet på effektivitet måste således vägas mot kraven på rättssäkerhet. Detta gäller exempelvis hur omfattande revisorernas tystnadsplikt skall vara.⁵⁹

Till en början konstaterade Aktiebolagskommittén att det inte finns någon skyldighet i svensk rätt att anmäla brott. Denna princip finns lagstadgad i 23 kap. 6 § BrB. I enlighet med denna bestämmelse skall underlåtenhet att anmäla brott enbart orsaka straff när det särskilt föreskrivits. Frågan var således om revisorns uppdrag är av en sådan karaktär att det kan ses som lämpligt att ålägga honom en anmälningsskyldighet vid vissa brott. Utgångspunkten är att en revisor skall tillgodose bolagets intresse. Dock har även andra såsom aktieägare, anställda och borgenärer, intresse utav att bolagets verksamhet kontrolleras av ett sakkunnigt och självständigt organ.⁶⁰

Det hade tidigare diskuterats om en skyldighet för revisorn att anmäla brott skulle leda till ett minskat förtroende mellan bolagsledningen och revisorn. Detta skulle i sin tur kunna leda till att revisionen blir försvagad och därmed en ökad risk för ekonomisk brottslighet. Enligt Aktiebolagskommittén var detta inte några hållfasta argument. Istället ansåg man att det kunde ses som berättigat att ålägga revisorn i aktiebolag en skyldighet att upplysa åklagaren om brott, som den upptäcker vid sin granskning. En sådan skyldighet måste ses utifrån det allmänna intresse som finns att brottslig verksamhet i aktiebolag klagörs samt den brottsförebyggande effekt den kan medverka till. Denna lagfästa skyldighet innebär emellertid att revisorn måste kunna göra vissa straffrättsliga bedömningar i sitt arbete. Aktiebolagskommittén menade att det är en ”naturlig konsekvens av revisorsrollens förändring”. Givetvis ansågs det som viktigt att det inte ställdes alltför stora krav på revisorn i den straffrättsliga bedömningen. Därför var det beaktansvärt att skyldigheten att avslöja brott endast skulle inträffa vid vissa särskilda villkor.⁶¹

För det första krävdes det att brottet var av sådan karaktär att det enligt gällande rätt skulle anmärkas i revisionsberättelsen. Det innebär att det omfattar bara sådant brott som revisorn kan upptäcka vid sitt sedvanliga granskningsarbete. Anmälningsskyldigheten kom sedermera enbart att syfta på misstanke om brott begångna av antingen styrelseledamot eller verkstäl-

⁵⁸ SOU 1995:44, *Aktiebolagets organisation*.

⁵⁹ *Ibid.* s. 228.

⁶⁰ *Ibid.* s. 232.

⁶¹ *Ibid.* s. 232f.

lande direktör.⁶² Det ansågs inte som nödvändigt att den anmärkta gärningen i sig utgjorde ett brott, utan det räckte att den var ett led i ett brott.⁶³ För det andra krävdes det att revisorn redan hade påpekat gärningen i den ordinarie revisionsberättelsen eller enligt bestämmelserna i 10 kap. 10 § ABL om avgiven anmälning. För det tredje borde brottet ha förorsakat en väsentlig skada eller innebära fara för sådan skada. Vid bedömningen av detta skulle revisorn utgå från sin kunskap om bolagets ställning.⁶⁴

När det gäller revisorns anmälningsplikt ansåg Aktiebolagskommittén, att han inte behövde vara säker på att ett brott verkligen förelåg, utan det räckte att han hade anledning att anta att ett sådant hade begåtts.⁶⁵ Detta rekvisit har samma innebörd som 23 kap. 1 § RB. Enligt detta lagrum skall förundersökning inledas när det finns grund för angivelse eller det på annan grund finns anledning att anta att ett brott har begåtts som hör under allmänt åtal. Det finns således ett krav på att det föreligger en misstanke om ett konkret brott.⁶⁶ Om misstankarna är av sådan art att en förundersökning bör inledas får avgöras enligt vanlig ordning av åklagaren.

I vissa fall kan det hända att en brottsmisstanke är obefogad, vilket kan leda till betydande skador och olägenheter för bolaget samt de utpekade befattningshavarna. Enligt 15 kap. 2 § ABL har revisorn en viss skadeståndsskyldighet vid skada. Frågan var om en revisor skulle åläggas även en skadeståndsskyldighet vid obefogad brottsmisstanke. Denna fråga ställdes mot intresset av att anmälningsplikten fullgjordes. Det innebar enligt Aktiebolagskommittén att kravet på aktsamhet inte borde ställas alltför högt. Någon ytterligare åtgärd utöver skadeståndsskyldighet vid vårdslöshet i förhållande till sin anmälningsplikt, ansåg kommittén inte som behövlig. Det fanns dock möjlighet att auktoriserade och godkända revisorer som var försumliga kunde åläggas vissa disciplinära åtgärder.⁶⁷

4.1.2 Regeringens utredning

Den utredning som har presenterats ovan ledde fram till en proposition, 1997/98:99. Regeringen tog upp den diskussion som hade förts under remissbehandlingen, vilken gällde om revisorn skall ha en rätt eller skyldighet att anmäla misstanke om brott. En ”rätt” för revisorn ansågs medföra en risk att revisorn underlät att anmäla, trots att en anmälan var i bolagsintressenternas intresse. En reglering med ”skyldighet” skulle dock innebära en större preventiv effekt. Bolagsledningen skulle i ett sådant fall veta att det inte går att konferera med revisorn. Det ansågs likväl vara viktigt att reglerna inte utformades på ett sätt som går utöver revisorns möjlighet att bedriva en effektiv och löpande revision. Regeringen tyckte därför att lagregleringen borde ha vissa undantag, vilka syftade på om en begången

⁶² Ibid. s. 233.

⁶³ Ibid. s. 283.

⁶⁴ Ibid. s. 233f.

⁶⁵ Ibid. s. 234.

⁶⁶ Ibid. s. 282.

⁶⁷ Ibid. s. 234.

felaktighet redan hade rättats och någon skada för bolaget eller dess intressenter inte längre förelåg.⁶⁸ Avhjälpan innebär bland annat att ”den ekonomiska skadan av det misstänkta brottet har ersatts”. Det betyder förslagsvis att den felaktiga deklARATIONEN har kompletterats med riktiga uppgifter, så att det kan ske en eftertaxering eller att ett förskingrat belopp har betalats tillbaka.⁶⁹ Detta förslag fick också en del kritik med utgångspunkt i de straffrättsliga principerna. Det grundade sig på om det verkligen kunde ses som korrekt att det skedde en rättelse i efterhand. Regeringen ansåg dock att utformandet av revisorns handlingsplikt borde ske utifrån de civilrättsliga reglerna. Skyldigheten att anmäla till åklagare borde därför begränsas till fall, vilka inte längre kunde lösas med andra alternativa metoder.⁷⁰ Det underströks dock att ett avhjälpan enbart hade betydelse för civilrättsliga förhållanden, det vill säga att revisorns skyldighet att anmäla brottet upphörde. Gärningsmannen kunde likväl åtalas, om brottet avslöjades på annat sätt.⁷¹

Utifrån de begränsade straffrättsliga kunskaper som revisorn har kunde det, precis som Aktiebolagskommittén hade sagt, inte ses som förenligt att ålägga honom en anmälningsplikt i alla situationer när brott kunde misstänkas. Regeringen tyckte att en lämplig avvägning är brottslighet som är av ekonomiskt slag och som typiskt sett kan vålla bolaget eller dess intressenter skada. Enligt regeringen borde revisorn agera när någon i bolagsledningen⁷² gjort sig skyldig till bedrägeri mot bolaget eller på bolagets vägnar mot någon utomstående. Även vid svindleri och förskingring skulle en skyldighet föreligga. Vidare borde det ses som naturligt att revisorn agerar vid misstankar om olovligt förfogande samt trolöshet mot huvudman. De brott som regleras i 11 kap. BrB⁷³ torde redan enligt de nuvarande bestämmelserna vara sådana som revisorn skall uppmärksamma. Revisorn har även inom sitt ansvarsområde en skyldighet att uppmärksamma vissa frågor kring skatter. Därför var det angeläget att det förelåg en skyldighet för revisorn att anmäla brott som hade begåtts enligt skattebrottslagen, exempelvis skattebedrägeri och vårdslös skatteuppgift.⁷⁴

Riksåklagaren hade även ansett att brott såsom häleri, urkundsförfalskning, osant intygande, bestickning, mutbrott samt brott enligt insiderlagen och lagen om handel med finansiella instrument skulle omfattas. Regeringen fann emellertid att enbart bestickning och mutbrott var lämpliga att inkludera i brottskatalogen. Anledningen till detta ställningstagande var att det skulle bli alltför långtgående konsekvenser med tanke på revisorns an-

⁶⁸ Prop. 1997/98:99, *Aktiebolagets organisation*, s. 155f.

⁶⁹ Ibid. s. 273.

⁷⁰ Ibid. s. 163.

⁷¹ Ibid. s. 273.

⁷² Styrelseledamot eller den verkställande direktören.

⁷³ Om brott mot borgenärer m.m.

⁷⁴ Prop. 1997/98:99, s. 157f.; se även SOU 1997:36, *Bekämpande av penningtvätt*; prop. 1998/99:19, *Ändringar i lagen (1993:768) om åtgärder mot penningtvätt, m.m.*

Penninghäleri finns numera med i brottskatalogen i 10 kap. 38 § ABL.

svarsområde. Revisorn skall skydda det som ligger inom bolagets verksamhet, men har inte en skyldighet att värna om dem som inte har några kontakter med bolaget.⁷⁵ Regeringen framhöll att det var viktigt att ha i åtanke att denna bestämmelse inte var uttömmande. Brottskatalogen hade istället som syfte att precisera de fall i vilka revisorn, sedan inga åtgärder hade vidtagits av bolagsledningen, kunde bli skyldig att avgå samt lämna en anmälan till åklagare.⁷⁶ Det ansågs även att den kvalificerade anmälningskyldigheten för revisorn borde inträda först om det kunde antas att brottet hade fullbordats.⁷⁷

I propositionen resonerades det även kring vilken grad av misstanke som skulle föreligga för att revisorn borde agera. Regeringen hänvisade till regleringen i 7 kap. 16 § KonkL.⁷⁸ En konkursförvaltare skall om han finner att gäldenären "kan misstänkas" för något brott som avses i 11 kap BrB, omedelbart underrätta en åklagare. Dessutom bedömdes det som angeläget att det inte gick alltför lång tid mellan det att misstanken uppkom tills att åtgärder vidtogs av revisorn. Dock ansågs det som viktigt att revisorn fick en viss tid på sig att skaffa underlag för sin kritik. Med utgångspunkt i de risker som bolaget och dess intressenter kunde råka ut för borde agerandet ske utan oskäligt dröjsmål.⁷⁹ Regeringen fann även att det är viktigt att tiden för rättelse inte används för att undanröja spåren av en brottslig gärning. Det innebär att revisorn inte skall lämna någon underrättelse om misstanken direkt till den som är misstänkt. Det är istället upp till styrelsen att bedöma om en anmälan skall ske direkt eller om kontakt skall tas med den misstänkte. En annan viktig aspekt i problematiken var den tid som styrelsen hade på sig att vidta rättelse av felaktigheter. Denna tid borde vara relativt begränsad och inte ge någon vidare möjlighet att skjuta upp rättelsen någon längre tid. Regeringen ansåg att en tidsfrist på två veckor motsvarade syftet på ett bra sätt.⁸⁰

När det gällde revisorns ansvar ansåg regeringen att revisorn endast skall vara skyldig att ersätta eventuell skada för bolaget eller någon annan, om han har lämnat felaktiga sakuppgifter till åklagaren. Detta trots att han har haft skälig anledning att anta att uppgifterna var felaktiga. Detta innebär att revisorn inte åläggs något skadeståndsansvar vid en felaktig straffrättslig bedömning. Regeringen fann inte heller det som nödvändigt att ålägga revisorn en skadeståndsskyldighet vid underlåtenhet att anmäla. Dock skall en revisor som gör sig skyldig till en sådan försummelse kunna bli föremål för disciplinära åtgärder enligt RL. Detta ansågs som viktigt för att garantera att reglerna beaktades.⁸¹

⁷⁵ Prop. 1997/98:99, s. 158.

⁷⁶ Ibid. s. 271.

⁷⁷ Ibid. s. 159.

⁷⁸ I propositionen hänvisade man till den föregående regleringen.

⁷⁹ Ibid. s. 160f.

⁸⁰ Ibid. s. 163f.

⁸¹ Ibid. s. 167f.

4.2 Brottskatalogen

Ovanstående beskrivna lagstiftningsprocess resulterade slutligen i ett tillägg i aktiebolagslagen. Den 1 januari 1999 infördes bestämmelser i ABL, vilka har utformats enligt regeringens proposition, med endast vissa marginella förändringar. Regleringarna i 10 kap. 38-40 § § ABL återfinns i bilaga A. De brott som omfattas av bestämmelsen är följande:

- bedrägeri
- penninghäleri
- svindleri
- förskingring
- olovligt förfogande
- trolöshet mot huvudman
- oredlighet mot borgenärer
- mannamån mot borgenärer
- bokföringsbrott
- bestickning
- mutbrott
- skattebrott
- vårdslös skatteuppgift
- försvårande av skattekontroll

En förutsättning för att en revisor skall kunna uppfylla lagstiftarens intentioner är att han har tillräckliga kunskaper om när en anmälan skall göras. I och med lagändringen diskuterades det kring revisorns straffrättsliga kompetens.⁸² Därför har jag valt att kortfattat redogöra för de olika typer av brott som omfattas av katalogen. Med detta vill jag tydliggöra de straffrättsliga bedömningar som en revisor kan ställas inför.

Enligt straffbestämmelsen i 9 kap. 1 § BrB⁸³ kriminaliseras *bedrägeri*. Det innebär att gärningsmannen vilseleder någon och därigenom förmår honom till handling eller underlåtenhet, vilket innebär ekonomisk vinning för gärningsmannen och skada för den vilseledd. Ett typiskt exempel på bedrägeri är att den verkställande direktören planerar att överlåta en del av affärsrörelsen och i samband med detta visar falska bokslut för köparen. Detta medför att resultatet ser ut att vara mycket bättre för bolaget, vilket kan leda till att köparen blir villig att betala ett högre pris. Ett annat exempel är att en styrelseledamot eller den verkställande direktören beslutar att ta upp ett lån och i samband med detta uppsåtligt vilseleder motparten om bolagets betalningsförmåga.⁸⁴

⁸² Strömquist, Anders, *Revisorsrollen och anmälningsplikten vid misstanke om brott – hur gick det?*, Juridisk Tidskrift 2000-01, s. 489.

⁸³ Se även 9 kap. 3 § BrB angående grovt bedrägeri.

⁸⁴ FAR, *Ekonomiska brott i aktiebolag*, 2004, s. 9f.

Penninghäleri, vilket regleras i 9 kap. 6 a § BrB, avser att straffbelägga vissa former av penningtvätt, vilket vanligtvis brukar avse åtgärder som vidtas för att dölja eller omsätta vinning av brottslig verksamhet och leder till att ”svarta pengar” kommer i den legala ekonomin.⁸⁵ Det finns tre typer av förfaranden som avses i denna paragraf:

- Främjande av annans möjligheter att dra nytta av brottsligt förvärv,
- Medverkan till att bortföra, överlåta eller omsätta egendom som härrör från brottsligt förvärv,
- Medverkan till att dölja att annan har berikat sig genom brottslig gärning på annat sätt än genom förvärv.

Ett exempel på det första fallet är att bolaget låter någon sätta in brottsligt förvärvade pengar på bolagets bankkonto. När det gäller det andra fallet åsyftar det bland annat att bolaget ställer ett bankfack till någon annans förfogande eller medverkar som bulvan vid överlåtelse. Det tredje fallet avser medverkan till att skatt och tull undandras staten. Penninghäleri är det enda brottet som faller in under revisorns anmälningsplikt, där gärningen förutsätter att det föreligger ett fullbordat förbrott. Den egendom eller förmögenhet som penninghäleri omfattar ska ha sitt ursprung i en brottslig handling såsom stöld.⁸⁶

Svindleri i 9 kap. 9 § BrB är ett slags bedrägeribrott, vilket dock inte riktar sig mot någon bestämd person utan mot en obestämd krets. Bestämmelsen syftar bland annat på sådana fall där någon försöker påverka priset på värdepapper genom att sprida vilseledande information bland allmänheten. Hur själva spridningen går till spelar ingen roll, men däremot krävs det uppsåt. Enligt paragrafens andra stycke kan en person även dömas för svindleri om han exempelvis vid bildandet av aktiebolaget uppsåtligen eller av grov oaktsamhet sprider vilseledande uppgifter som är ägnade att påverka bedömandet av bolaget i ekonomiskt hänseende. Ett sådant fall kan föreligga om en styrelse uppsåtligen lämnar ut felaktiga uppgifter om bolaget för att få människor att teckna aktier. Det är också viktigt i sammanhanget att påpeka att det inte krävs något skadesyfte eller att skada har uppkommit. Uppgifterna anses också offentliggjorda redan när de har lämnats till PRV. Det är styrelseledamöter och den verkställande direktören, men även revisorn, som ansvarar för att de offentliggjorda uppgifterna är korrekta.⁸⁷

I NJA 1992 s. 691 hade aktiebolagets aktiekapital ökat med hjälp av apportegendom. I den anmälan som inkom till PRV hade det inte redogjorts för vissa finansiella transaktioner, vilka hade inneburit att egendom värd cirka 40 miljoner kronor tillförts bolaget. Dock ökade i realiteten bolagets tillgångar enbart med 16 miljoner kronor. Styrelsens ledamöter, den verkställande direktören samt revisorn åtalades för grovt svindleri. HD

⁸⁵ Leijonhufvud, Madeleine & Wennberg, Suzanne, *Brott och straff i affärslivet*, 2004, s. 128f.

⁸⁶ FAR, a.a. 2004, s. 13ff.

⁸⁷ *Ibid.* s. 11ff.

ogillade åtalet med motiveringen att en sådan anmälan inte var vilseledande i den meningen som avsågs i bestämmelsen om svindleri. En uppgift om att en aktiekapitalökning sker genom nyemission ger bara ett besked att egendom motsvarande minst kapitalökningen har tillförts, men inte en överblick av bolagets ekonomiska situation.

När det gäller trolöshetsbrotten *förskingring*, *olovligt förfogande* och *trolöshet mot huvudman* begås de ofta i en situation som ställer krav på lojalitet. Ett särskilt förtroendeförhållande skall föreligga och gärningsmannen skall göra sig skyldig till förtroendemissbruk eller annat missbruk av möjligheten att förfoga över egendom som finns i hans besittning. Förskingring som återfinns i 10 kap. 1 § BrB⁸⁸, kan omfattas av revisorns anmälningsplikt om den verkställande direktören tillägnar sig bolagets medel eller tillägnar sig medel som tillhör någon utomstående. Tillgångarna finns emellertid kvar i bolaget på grund av lån eller pantsättning. Ett annat exempel är att den verkställande direktören under en längre tid lånar pengar av bolaget, utan att vid något tillfälle betala tillbaka samt att lånen undanhålls i bokföringen genom osanna eller falska verifikationer. Det räcker att det föreligger en beaktansvärd risk för förlust hos den drabbade för att ett brott skall anses som begånget.⁸⁹

Det kan däremot inte bli tal om förskingring ifall den verkställande direktören tillägnar sig bolagets medel efter samförstånd med bolagets ägare. Om en person är ensam aktieägare, bolagets enda styrelseledamot samt verkställande direktör kan det inte heller bli förskingring om personen i fråga låter bolaget betala vissa delar av hans privata levnadskostnader. Det hindrar dock inte att det i vissa fall kan ses som skattebrott.⁹⁰ En annan faktor som är beaktansvärd är att brottet inte kan föranleda straffrihet bara för att det förskingrade beloppet har återbetalats.

Olovligt förfogande, som brukar ses som ett sekundärt brott till förskingring, regleras i 10 kap. 4 § BrB. Brottsobjektet befinner sig i gärningsmannens besittning och omfattas av annans ägande- eller säkerhetsrätt. Det finns inga krav på hur gärningsmannen skall ha fått egendomen i sin besittning. Det kan handla om att pengar har tillgodoförts bolagets bank- eller postgirokonto och att bolaget sedan använder sig av dessa medel.⁹¹ I NJA 1994 s. 480 hade en person av misstag satt in 46 000 kronor på bolagets postgirokonto. Efter ett tag tog bolagets ställföreträdare ut detta belopp, trots att man visste att det var felaktigt. Han dömdes för olovligt förfogande.

Ett annat exempel på olovligt förfogande är att gärningsmannen innehar egendom på grund av ett avtal, men förpliktelsen att utge eller redovisa för den har uppkommit först i efterhand. Det kan handla om att ett bolag har sålt en vara och sedan säljer den en gång till innan varan har hunnit komma den

⁸⁸ Se även 10 kap. 3 § BrB angående grov förskingring.

⁸⁹ FAR, a.a. 2004, s. 17f.

⁹⁰ Ibid. s. 18.

⁹¹ Ibid. s. 19.

första köparen tillgodo. Det sista fallet som bestämmelsen syftar på är om gärningsmannen innehar egendomen, vilken ägaren har säkerhetsrätt till och att gärningsmannen disponerar över egendomen i strid med säkerhetsförbehållet. Det kan ske om bolaget säljer en egendom som har köpts med återtagandeförbehåll.⁹²

Det sista brottet i kategorin är trolöshet mot huvudman som behandlas i 10 kap. 5 § BrB. Brottet innebär att gärningsmannen på grund av sin förtroendeställning har fått till uppgift att för någon annan sköta en ekonomisk angelägenhet och som missbrukar detta förtroendet och därmed skadar huvudmannen. Ett typiskt fall på detta är att den verkställande direktören lånar ut bolagets egendom utan säkerhet, säljer egendom till underpris eller förvärvar egendom till för högt pris. Det kan även föreligga ett brott om den verkställande direktören för egen vinnig utnyttjar bolagets kundregister eller köper något för privat bruk genom en check utställd i bolagets namn.⁹³

I det omtalade fallet Fermenta åtalades den verkställande direktören och styrelseordförande för grov trolöshet mot huvudman. Orsaken till åtalet var att de hade missbrukat sin förtroendeställning i bolaget genom att låta Fermenta från den verkställande direktören förvärva 130 000 aktier i ett företag till överkurs. HD ogillade dock åtalet för dem båda. Styrelsens ordförande ansågs inte ha missbrukat sin förtroendeställning. Domstolen fann att han inte hade haft några andra bevekelsegrunder för affären, utan såg den som vilken affär som helst. Riksåklagaren lyckades inte bevisa att bevekelsegrunden hade varit att, genom aktieaffären tillgodose den verkställande direktörens intressen framför Fermentas.⁹⁴ Utgången blev dock den motsatta i rättsfallet NJA 1983 s. 441. Den vice verkställande direktören dömdes för grov trolöshet mot huvudman på grund av att han hade lånat ut 40 000 ton olja, utan att tillförsäkra bolaget någon betryggande säkerhet. Den verkställande direktören frikändes dock, eftersom han inte hade varit med och beslutat i frågan samt att han inte heller kunde lastas för att ha underlåtit att vidta åtgärder för att begränsa förlusten för bolaget.

Till de brott revisorn måste anmäla till åklagaren hör även brott mot borgenärer, vilka omfattar företeelser såsom *oredlighet mot borgenärer*, *mannamån mot borgenärer* och *bokföringsbrott*. En företagare har vissa förpliktelser gentemot sina borgenärer och dessa brott avser situationer där hans handlingar strider mot sådana skyldigheter. Likväl riktar de sig inte mot en bestämd borgenär, utan till borgenärer i största allmänhet.⁹⁵ Ofta uppdragas dessa brott i samband med konkurs. Som tidigare nämnts, har konkursförvaltaren en skyldighet att anmäla till åklagare om han finner vid utredningen att konkursgäldenären kan misstänkas för något borgenärsbrott.

⁹² Ibid. s. 19.

⁹³ Ibid. s. 20f.

⁹⁴ NJA 1996 s. 152.

⁹⁵ FAR, a.a. 2004, s. 22.

Brottet oredlighet mot borgenärer i 11 kap. 1 § BrB⁹⁶, innebär att någon i en obeståndssituation förstör eller på annat vis gör sig av med egendom av betydande värde. När det gäller frågan vad som kan anses vara ”betydande värde” avser man i första hand egendomens absoluta ekonomiska värde. När det gäller avhändande som inte är vanliga och som saknar samband med gärningsmannens normala verksamhet har man i förarbetena sagt att det skall ha ett värde som motsvarar den gräns som går mellan skattebedrägeri och skatteförseelse. Denna gräns ligger på cirka 40 000 kronor. Ett olovligt förfarande kan uppkomma om styrelsen i ett bolag som befinner sig på obestånd beslutar sig för att sälja viss egendom till omotiverat lågt pris, låna ut pengar till väldigt låg ränta eller förvärva tillgångar till överpris. Oredlighet mot borgenärer kan även innebära att den verkställande direktören eller en styrelseledamot lämnar oriktiga uppgifter om bolagets tillgångar eller skulder vid skuldsanering och konkurs. Det kan även föreligga om styrelseledamoten eller den verkställande direktören för ut tillgångar av betydande värde från Sverige när konkursen är nära förestående, för att egendomen skall kunna undanhållas konkursen.⁹⁷

I NJA 1994 s. 336 väcktes åtal mot styrelseordförande för grov oredlighet mot borgenärer. Grunden till detta var att aktieutdelning hade skett under ett antal år fram till dess att bolaget försattes i konkurs. Detta upptäcktes i samband med avslöjande om grovt vilseledande bokföring. Det var på grund av denna vilseledning som bolaget hade kunnat utnyttja kreditmöjligheter samt betala förfallna skulder. HD fann dock inte att obestånd förelåg, eftersom bolaget hade kunnat betala sina skulder i normal ordning. Åtalet ogillades följaktligen mot de åtalade. Det kan dock diskuteras om inte åtalet hade bifallits ifall åklagarens stämningsansökan hade innefattat att det förelåg en ”påtaglig fara” för obestånd.

Brottet mannamån mot borgenärer i 11 kap. 4 § BrB, innebär att gärningen begås av någon som är på obestånd och att den skall gynna en viss borgenär samt medföra en påtaglig fara för att övriga borgenärs rätt avsevärt nedsätts. Det kan således röra sig om att gäldenären betalar en skuld som inte är förfallen, betalar med icke sedvanliga betalningsmedel eller överlämnar säkerhet som inte var förutsatt vid skuldens tillkomst. Det kan även handla om fall där den verkställande direktören beslutar att betala en förfallen skuld, men gör det med omsorg utifrån den fordringsägarens förmögenhetsställning. Detta kan vara någon närstående eller ett företag i vilket direktören har ett ägarintresse.⁹⁸

Bokföringsbrott, vilket är ett brott som anmäls ofta av konkursförvaltare, regleras i 11 kap. 5 § BrB. Detta brott syftar på att gärningsmannen uppsåtligt eller av oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldigheten enligt bokföringslagen. Bestämmelsen ser till grövre fall och kan indelas i tre olika fall. Det första avser en situation där bokföring saknas. Detta kan åsyfta att man underlåter att bokföra affärshändelser. Sedan kan bokföringen vara osann,

⁹⁶ Se även 11 kap. 2 § BrB angående grov oredlighet mot borgenärer.

⁹⁷ FAR, a.a. 2004, s. 23ff.

⁹⁸ Ibid. s. 26f.

det vill säga bolaget har lämnat oriktiga uppgifter i sin redovisning. Det sista fallet avser att det inte går att kontrollera bokföringen. Bolaget har kanske förstört all räkenskapsinformation. Förutom att bokföringsskyldigheten har åsidosatts krävs det att försummelsen har lett till att rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning inte i huvudsak kan bedömas med ledning av bokföringen.⁹⁹ Straffansvaret drabbar i första hand den som är bokföringsskyldig. Om den bokföringsskyldige inte själv sköter bokföringen kan han ändå bli skyldig för brottet om han kan ses som hjärnan bakom. Den andra personen kan då dömas som medgärningsman eller medhjälper. Det är också möjligt att det blir det omvända förhållandet. Oäktsamt handlande är även straffbart enligt bestämmelsen om bokföringsbrott. Det medför att straffansvaret utökas i de fall där ledningen i bolaget har underlåtit att utöva tillsyn och kontroll över bokföringen. Även i dessa fall finns möjlighet att dömas för gärningsmannaskap respektive medhjälper.¹⁰⁰

Brottskatalogen omfattar även *bestickning* och *mutbrott*. Gärningsmannen gör sig skyldig till bestickning enligt stadgandet i 17 kap. 7 § BrB, om han erbjuder en otillbörlig belöning för tjänsteutövning till en arbetstagare i tjänst. Vanligtvis är det frågan om en förmån av ekonomisk natur, till exempel gåvor, rabatter och lån. Vad som kan ses som otillbörligt är inget som är reglerat, utan det kan variera med tiden samt inom olika verksamheter. Värdet har stor betydelse, men det finns inga bestämda värdegränser. Det får istället göras en samlad bedömning i det enskilda fallet. Som en tumregel brukar man säga att en förmån är otillbörlig om den inte ingår som ett naturligt led i mottagarens tjänsteutövning eller är ett uttryck för allmänt godtagbara umgängesformer.¹⁰¹

I rättsfallet NJA 1993 s. 539 hade företaget erbjudit de anställda en freestyle om de beställde varor för sin arbetsgivares räkning för mer än 3290 kronor. HD ansåg att företagets VD samt försäljningschef skulle dömas till bestickning och innehavaren av reklambyrå som hade utarbetat förslaget för medhjälper till bestickning.

Mutbrott kan ses som spegelbilden till bestickning, vilket behandlas i 20 kap. 2 § BrB. I detta fall är det istället mottagaren som begår brottet, utifrån samma omständigheter som har beskrivits ovan. Straffansvaret för mutbrott kan även inträda hos annan än mottagaren av mutan. Den verkställande direktören kan således bli ansvarig om han vet och accepterar att inköpschefen tar emot mutor.¹⁰²

Straffbestämmelsen om *skattebrott* återfinns i 2 § skattebrottslagen¹⁰³. Skattebrott är inte ett effektbrott utan ett farebrott. Det innebär att förfarandet inte behöver ha lett till att skatt faktiskt har undandragits, utan det räcker att fara för undandragande föreligger. Brottet ses som fullbordat

⁹⁹ Ibid. s. 28f.

¹⁰⁰ Leijonhufvud, Madeleine & Wennberg, Suzanne, a.a. 2004, s. 104.

¹⁰¹ FAR, a.a. 2004, s. 30f.

¹⁰² Ibid. s. 32f.

¹⁰³ Se även 4 § skattebrottslagen angående grovt skattebrott.

när en oriktig uppgift har lämnats till Skattemyndigheten eller när tidpunkten för detta infaller, men skyldigheten inte fullgörs. Det krävs även för ansvar att uppgiften har lämnats skriftligt, elektroniskt eller på liknande sätt. Det är följaktligen inte tillräckligt att det har skett muntligt. Rekvisetet ”oriktig uppgift” avser osant meddelande beträffande en omständighet som är av betydelse för ett riktigt fastställande av skatte- eller avgiftsskyldigheten.¹⁰⁴ När man talar om underlåtenhet att lämna uppgift uttalas det inte direkt i lagtexten vems underlåtenhet som skall prövas. Av rekvisetet ”föreskriven uppgift” framgår det dock att man riktar sig mot den som är skyldig att lämna uppgiften. I ett aktiebolag är det således styrelsen och den verkställande direktören som bär ansvar. Om en delegation har skett på ett korrekt sätt, kan det medföra att straffansvaret överförs från företagsledarna till den som har fått uppgiften. Det krävs dock att den som har fått ansvaret intar en självständig roll samt har kompetens att ta hand om uppgiften.¹⁰⁵

Den culpösa motsvarigheten till skattebrott regleras i 5 § skattebrottslagen och avser *vårdslös skatteuppgift*. När det gäller rekvisetet grov oaktsamhet har HD sagt att det bör tolkas restriktivt. Det är frågan om fall då gärningsmannen har medvetet tagit en risk i förhållande till deklARATIONENS riktighet. Ett typiskt fall är att någon har underlåtit att ta reda på faktiska förhållanden eller rättsregler som har betydelse i sammanhanget. Det kan även avse att någon har systematiskt försummat att säkra material om sina inkomster till ledning för deklARATIONEN. Dock bör glömska, missförstånd och andra former av omedveten oaktsamhet endast i vissa fall omfattas av bestämmelsen. Givetvis så får man i varje enskilt fall göra en bedömning utifrån gärningsmannens egenskaper. Högre krav får ställas på sådana som har mera utvecklad ekonomi än på dem som har enkla inkomst- och förmögenhetsförhållanden.¹⁰⁶ I NJA 1981 s. 277 dömdes en person för grovt skattebedrägeri samt vårdslös skatteuppgift på grund av att personen i fråga inte hade upptagit samtliga förmåner i sin självdeklARATION.

Det sista brottet som omfattas av revisorns anmälningsplikt är *försvårande av skattekontroll*, vilket regleras i 10 § skattebrottslagen. Detta brott kräver också att det har skett ett åsidosättande av bokföringslagen, vilket innebär att det kan bli frågan om både bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll. Det sistnämnda brottet har emellertid ett mer omfattande tillämpningsområde, eftersom det kan föreligga även om bristen i bokföringen inte påverkar bedömningen av förloppet, det ekonomiska resultatet eller den ekonomiska ställningen. Straffbestämmelsen syftar främst till sådant fall när det inte har förts några räkenskaper eller det har skett på ett ofullständigt sätt. Även vilseledande bokföringsåtgärder och undanskaffande av räkenskapsmaterial innefattas i bestämmelsen.¹⁰⁷

¹⁰⁴ FAR, a.a. 2004, s. 34f.

¹⁰⁵ Leijonhufvud, Madeleine & Wennberg, Suzanne, a.a. 2004, s. 113f.

¹⁰⁶ Ibid. s. 121ff.

¹⁰⁷ FAR, a.a. 2004, s. 36.

4.3 Disciplinära åtgärder mot revisorn

En revisor kan således inte, vilket har redogjorts för ovan, åläggas skadeståndsskyldighet eller straffansvar på grund av underlåtelse att anmäla brottsmisstanke till åklagare. Emellertid kan revisorn vid en sådan försummelse bli föremål för disciplinära åtgärder från Revisorsnämndens sida. Nedan följer två avgöranden, vilka visar hur Revisorsnämnden har resonerat i ett sådant sammanhang.

I det första ärendet var det en auktoriserad revisor som var utsedd till att granska ett bolag vilket bedrev kioskrörelse. Bolagets redovisade omsättning för räkenskapsåret 1 september 1998 – 31 augusti 1999 uppgick till 70 000 kr. I juni 1999 sålde bolaget sina inventarier och varulager. Denna försäljningsintäkt som uppgick till cirka 550 000 kronor redovisades dock varken i den löpande bokföringen eller i den av styrelsen avgivna årsredovisningen för räkenskapsåret 1998/99. I revisionsberättelsen anmärkte revisorn på denna underlåtelse samt på vissa andra brister. Dessutom avstyrkte han fastställandet av resultat- och balansräkningen samt förslaget till resultatbehandling. I revisorspåteckningen på årsredovisningen framgick det dock inte att fastställandet av resultat- och balansräkning hade avstyrkts. Sedan Skattemyndigheten den 11 januari 2001 hade gjort en anmälan till Ekobrottsmyndigheten om brottsmisstanke avseende den oredovisade försäljningen, inleddes en förundersökning mot bolagets styrelseledamot. Den personen dömdes för bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll. Ekobrottsmyndigheten hade ifrågasatt om inte revisorn borde ha agerat enligt bestämmelserna i 10 kap. 38–40 § § ABL.

Revisorn hade uppgett att det var först vid revisionen av årsredovisningen som han fick klart för sig att bolaget inte hade redovisat den aktuella försäljningen. Bolagets redovisningskonsult hade förklarat för honom att felet skulle rättas till och att en ny årsredovisning skulle upprättas senare. Bolaget var emellertid i tidsnöd, vilket medförde att man ingav den felaktiga årsredovisningen till PRV för att undvika tvångslikvidation. Revisorn ansåg inte att han hade en skyldighet att agera enligt reglerna i 10 kap. 38–40 § § ABL, eftersom det inte rädde någon tvekan om att felet skulle rättas till och att en ny årsredovisning skulle upprättas.

RN konstaterade att en revisor enligt 10 kap. 39 § ABL skall underrätta styrelsen om sina iakttagelser utan oskäligt dröjsmål. Denna underrättelse kan dock underlåtas om det kan antas att styrelsen inte skulle vidta några skadeförebyggande åtgärder med anledning av underrättelsen eller en underrättelse av annat skäl skulle framstå som meningslös eller stridande mot syftet. Vidare följer av 10 kap. 40 § ABL att revisorn senast två veckor efter det att underrättelsen har skett skall avgå från sitt uppdrag och i samband därmed i en särskild handling till åklagare redogöra för brottsmisstanken. Skyldigheten att avgå från uppdraget och underrätta åklagare gäller dock inte undantagslöst. Till exempel behöver det inte ske om den ekonomiska skadan av det misstänkta brottet har ersatts och övriga menliga verkningar av gärningen har avhjälpats. Av förarbetena framgår det

även att revisorn har en viss tid på sig för att undersöka misstanken, men att anmälan dock bör ske så snart som möjligt efter det att misstanken har uppkommit. Bokföringsbrott enligt 11 kap. 5 § BrB och försvårande av skattekontroll enligt 10 § skattebrottslagen ingår bland de brott som omfattas av revisorns anmälningsskyldighet.

RN fann att revisorn hade haft skäl att misstänka att bolagets styrelseledamot hade gjort sig skyldig till sådant brott som avses i 10 kap. 38 § ABL. Som ovan anförts bör revisorn få viss tid på sig för överväganden innan åtgärder vidtas. I detta fall hade det dock nästan gått två månader från det att den oriktiga årsredovisningen ingavs till PRV till det att Skattemyndigheten gjorde anmälan till Ekobrottsmyndigheten. Under denna tid hade styrelsen inte vidtagit någon åtgärd till rättelse. RN ansåg att revisorn borde ha vidtagit de åtgärder som förskrivs i 10 kap. 39–40 § § ABL, redan innan Skattemyndigheten gjorde sin anmälan. Underlåtelser innebär att han hade åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Förutom detta hade revisorn inte angett att han hade avstyrkt fastställandet av resultat- och balansräkningen i revisorspåteckningen på årsredovisningen, utan hade enbart angett att påpekanden hade gjorts. RN fann att revisorn vid en samlad bedömning hade allvarligt åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han meddelades därmed en varning.¹⁰⁸

I det andra ärendet hade även där inkommit en anmälan från Ekobrottsmyndigheten mot en auktoriserad revisor. Vid utredningen av bokföringsbrott och oredlighet mot borgenärer samt medhjälp till oredlighet mot borgenärer hade det fastställts att han var revisor i två i utredningen förekommande aktiebolag. Anmälan till RN gällde revisorns uppdrag som vald revisor dels räkenskapsåret 1999/2000 i K-bolaget, dels räkenskapsåren 1998/99 och 1999/2000 i R-bolaget. I detta fall hade revisorn inte fått se lånehandlingen avseende ett långfristigt lån på 4,6 miljoner kronor. Det enda han hade fått ta del av var en handling skriven på bristfällig engelska och undertecknad av en person med ett svenskt namn, vari han intygade att ett bolag med en engelsk firma hade förmedlat ett lån till bolaget från en ej namngiven långgivare. Från det bolag som revisorn företrädde hade han endast fått veta att det rörde sig om ett Jerseyregistrerat bolag, men han hade inte lyckats att få kontakt med bolaget. Det fanns inte heller någon information i revisorns dokumentation om den personen som hade undertecknat bekräftelsen och bekräftelsen innehöll ingen information om den egentlige långgivaren. Enligt de anteckningar som hade gjorts av revisorn kunde man se att han hade noterat de ovanligt förmånliga lånevillkoren samt ställt sig frågan om det kunde röra sig om ett lån från ägaren själv. Han hade dessutom ställt relevanta frågor till bolagets företrädare om växelkurs och säkerhet.

I detta sammanhang är det viktigt att ha i åtanke att när ett sådant stort belopp tillförs ett bolag utan att ursprunget kan fastställas, kan det i vissa fall vara frågan om något av de angivna brotten i brottskatalogen som finns i

¹⁰⁸ Revisorsnämndens disciplinbeslut 24 oktober 2002, Dnr. 2001-888.

ABL. Enligt RN borde de observationer som revisorn gjorde vid sin granskning av den långfristiga skulden samt att han inte fick del av en lånehandling eller kunde få direkt extern bekräftelse av skulden, ha motiverat honom att vidta sådana överväganden som förespråkas i ABL. Om revisorn inte själv ansåg sig kunna avgöra om anledning fanns att vidta de åtgärderna, borde han ha rådgjort med någon juridiskt sakkunnig. Vid en granskning av fallet fann emellertid RN att det inte kunde ses som utrett att revisorn skulle ha anmält sina brottsmisstankar. Osäkerheten angående lånet borde dock ha medfört en anmärkning i revisionsberättelsen. Revisorn skulle därmed utifrån den osäkerhet som förelåg inte ha tillstyrkt ett fastställande av balans- och resultaträkningen. RN tilldelad revisorn en varning för detta handlande.¹⁰⁹

4.4 Kritik mot anmälningspliktens införande

Det fanns en samstämmighet mellan olika aktörer att bekämpningen av den ekonomiska brottsligheten är en viktig samhällsuppgift. Revisorns granskning av bolaget kan därför i detta hänseende ses som en betydelsefull åtgärd. Trots detta möttes lagändringsförslaget av kraftiga invändningar från enskilda ledamöter, experter och vissa remissinstanser. Det största motståndet kom från revisorskåren.¹¹⁰ Mycket av kritiken grundade sig på att det saknades konsekvensanalyser vilka såg till de följder som en anmälningsplikt medför på revisionens effektivitet. En lagstadgad anmälningskyldighet innebär även ett stort ingrepp i revisorns tystnadsplikt. Oberoende och tystnadsplikt kan ses som två grundförutsättningar för att revisorn skall kunna bedriva en effektiv revision. För att detta skall kunna uppfyllas krävs det exempelvis att revisorn har ett förtroende av bolaget.¹¹¹ Kritikerna befarade således att lagförslaget skulle förändra revisorsrollen från den traditionella vägledande, vilken kännetecknas av öppen kommunikation och en förtroenderelation med företagsledningen, till att revisorn skulle bli en potentiell angivare.¹¹² De nackdelar som troddes uppkomma i ett sådant fall var att revisorn skulle uppfattas som en sorts "ekopolis" i företagsledningens ögon. Revisorn är i sitt granskningsarbete dessutom beroende av ett fritt flöde av information för att kunna bedriva en effektiv revision. Ett villkor för att det skall ske är att bolagsledningen kan förutsätta att informationen stannar kvar hos revisorn.¹¹³

Kritikerna hävdade också att det ur ett internationellt perspektiv är viktigt för svenska företags trovärdighet att revisionen följer principer som inger förtroende och tillit hos utländska intressenter. Vid en lagändring skulle

¹⁰⁹ Revisorsnämndens disciplinbeslut 11 september 2003, Dnr. 2002-1417.

¹¹⁰ BRÅ-rapport 2004:4, *Revisorernas anmälningskyldighet*, s. 24.

¹¹¹ SOU 1995:44, s. 295ff.

¹¹² Strömquist, Anders, a.a, 2000-01, s. 487.

¹¹³ BRÅ-rapport 2004:4, s. 24.

utländska bedömare eventuellt få intrycket att revisorerna i Sverige är åklagarmaktens representanter.¹¹⁴

Det framfördes även kritik om att revisorerna saknar den straffrättsliga kompetens som behövs för att kunna bedöma vilket brott som styrelsen eller den verkställande direktören har gjort sig skyldig till. Detta riskerar att leda till skador och rättsosäkerhet för både företagen och revisorerna.¹¹⁵ Rekvisiten ”kan misstänkas” och ”utan oskäligt dröjsmål” medför också enligt kritikerna, stora tolkningssvårigheter och därmed omfattande praktiska problem. Skälen till detta är att lagstiftaren inte närmare har preciserat rekvisitens innebörd. Hänvisningen till konkursförvaltarens praxis vid bedömningen om rekvisitet ”kan misstänkas” är uppfyllt, anses inte heller medföra någon större vägledning.¹¹⁶

En viktig insats för revisorn är att påpeka felaktigheter för bolaget så att rättelse kan ske. En del kritiker ansåg därmed att det inte fanns någon anledning att införa en lagreglering om anmälningsskyldighet om felaktigheterna hade åtgärdats. Givetvis kan det i vissa fall vara bra att revisorn anmäler brott till åklagare, till exempel i bolag där man missbrukar bolagsformen för att kunna begå brott eller i de fall när risken är liten för att bli upptäckt. Dock tyckte motståndarna till förslaget att lagstiftaren hade gått ännu längre i sitt lagförslag. Riksdagens revisorer tryckte även på det problem som finns vid brottsutredningar av ekonomisk brottslighet. Detta har medfört att konkursförvaltare har som praxis att endast anmäla allvarliga förfaranden. Av dessa är det enbart vissa som utreds, medan de andra preskriberas. Vid införandet av anmälningsskyldighet ansågs det finnas en risk att vissa anmälningar inte utreds, vilket kan leda till negativa effekter. En av effekterna kan vara att bolagen tror att risken att bli upptäckt är så liten, även om brottsligheten upptäcks, att tendensen att begå brott snarare ökar än minskar. Anmälningsskyldigheten skulle dessutom öka antalet anmälningar av ej allvarlig art, vilket skulle medföra betydande konsekvenser för de brottsutredande myndigheterna. En del av kritikerna tyckte istället att det skulle vara effektivare om revisorn hade en anmälningsrätt. Detta torde möjliggöra för revisorn att pressa bolaget, så att de följer gällande regler eller vidtar frivillig rättelse.¹¹⁷

¹¹⁴ SOU 1995:44, s. 297f.

¹¹⁵ Strömquist, Anders, a.a. 2000-01, s. 487.

¹¹⁶ Skog, Rolf, *Revisors skyldigheter vid misstanke om brott – vid årsskiftet skall de nya reglerna börja tillämpas*, Balans, nr. 12, 1998, s. 27.

¹¹⁷ SOU 1995:44, s. 300f.

5 Anmälningssärenden hos EBM

5.1 Jämförande statistik över ekobrott

Ekonomisk brottslighet är ofta till sin natur så kallade spaningsbrott. Det betyder att de inte upptäcks av skadelidande personer eller företag, utan de måste uppdagas genom myndigheters kontrollverksamhet. Detta innebär att vilka brott som upptäcks och hur dessa brott ser ut beror på omfattningen och inriktningen på kontrollverksamheten. Upptäcks brotten inte genom kontroll kommer det att medföra att ett flertal brott inte hamnar i kriminalstatistiken.¹¹⁸ Olika studier visar att den ekonomiska brottsligheten är mycket omfattande och att mörkertalet är stort. Det kan även konstateras att den anmälda ekonomiska kriminaliteten har ökat stadigt under ett antal år och det finns inget som tyder på att denna utveckling kommer att förändras inom överskådlig tid. Bland annat kan revisorernas anmälningsskyldighet ses som en bidragande faktor i detta arbete.¹¹⁹

De mest omfattande kontrollsystemen för att komma åt ekonomisk brottslighet finns inom Skattemyndigheten och konkursförvaltarna. Deras arbete sker på områden där det sker mycket ekobrott, såsom skattebrott, bokföringsbrott och brott mot borgenärer. Det är också dessa två aktörer som svarar för de flesta anmälningarna. I Ekobrottsmyndighetens årsredovisning från 2004 kan man utläsa att cirka 70 % av brottsanmälningarna kom från konkursförvaltare och Skattemyndigheten. Närmare 80 % av anmälningarna avsåg skattebrott och bokföringsbrott.¹²⁰

Under 2004 inkom 4145 ärenden till EBM, varav 101 stycken avsåg anmälningar från revisorer. Detta kan jämföras med 2003 då det anmäldes 3737 ärenden och revisorerna stod för 41 anmälningar. I detta avseende kan det vara intressant att se hur fördelningen ser ut utifrån olika brottstyper samt vad som har hänt med dem sedan de har inkommit till EBM.¹²¹

Vid en genomgång av statistiken från 2003 kan man se att det inkom nio stycken anmälningar till den södra avdelningen, trettio till den östra samt två till den västra avdelningen.¹²² Det vanligaste brottet som anmäldes var

¹¹⁸ BRÅ-rapport 2003:1, *Förebygga ekobrott, Behov och metoder*, s. 17.

¹¹⁹ *Ekobrottsmyndighetens årsredovisning*, 2004, s. 23.

¹²⁰ *Ibid.* s. 26f. Anmälningar under 2003 var ungefär samma, 74 %; se även *Ekobrottsmyndighetens årsredovisning*, 2003 s. 17.

¹²¹ Statistiken för antalet anmälningar från revisorer under 2003 finns att hämta på Ekobrottsmyndighetens hemsida. När det gäller anmälda ärenden för 2004 och 2005 erhöles de uppgifterna från Ingrid Tengberg vid Ekobrottsmyndigheten samt i viss mån från Eva Nilsson vid den södra avdelningen.

¹²² Det är viktigt att ha i åtanke att det i ett och samma mål kan ingå ett flertal olika brott samt olika gärningsmän. Genom samtal med Ingrid Tengberg på Ekobrottsmyndigheten fick jag veta att statistiken för 2003 gjordes manuellt, vilket innebär att den inte är fullt tillförlitlig. Ekobrottsmyndighetens operativa verksamhet bedrivs vid östra avdelningen i Stockholm, västra avdelningen i Göteborg samt södra avdelningen i Malmö.

bokföringsbrott.¹²³ Det stod för hela 33 stycken, vilket kan jämföras med exempelvis brott mot aktiebolagslagen sex stycken och försvårande av skattekontroll två stycken. Ett flertal andra brott fanns bara vid ett enskilda tillfälle såsom skattebrott och osant intygande.

Vad har då hänt med dessa mål? I en del fall kan man se att förundersökning inleddes. Enligt Eva Nilsson vid Ekobrottsmyndighetens södra avdelning var det enbart ett av dessa mål som innebar en dom under 2003.¹²⁴ Det målet gällde bokföringsbrott enligt 11 kap. 5 § BrB och resulterade i ett strafföreläggande för den åtalade. I de övriga målen lades vissa ned då brott inte kunde styrkas. Det fanns även ärenden där förundersökning inte inleddes eller där ärendet förflyttades till en annan åklagarmyndighet.¹²⁵

Under 2004 ökade således revisorernas anmälningar till 101 stycken. Den östra avdelningen stod för 65 anmälningar medan de västra och södra avdelningarna stod för 26 respektive 10 stycken anmälningar.¹²⁶ Av dessa kan man se att den övervägande delen avsåg bokföringsbrott. Därefter fanns ett antal andra brott som blev anmälda, såsom skattebrott, brott mot aktiebolagslagen, försvåranden av skattekontroll samt oredlighet mot borgenärer. Dock var dessa väldigt underrepresenterade vid en jämförelse med bokföringsbrott.¹²⁷

Vid en genomgång av ärendena som anmäldes vid den södra avdelningen under 2004, kan man se att åtal väcktes bara vid ett tillfälle.¹²⁸ Även detta mål avsåg en brottsmisstanke om bokföringsbrott. Revisorn hade i sin anmälan till EBM uppgivit att han inte hade erhållit något bokslut eller årsredovisning för det aktuella räkenskapsåret, trots olika former av påstötningar. Det pågår emellertid fortfarande förundersökning för ett flertal brott. Likt 2003 var det även under 2004 väldigt varierande beslut som fattades i de olika ärendena.

Avslutningsvis kan det vara intressant att se hur många ärenden som har anmälts hittills till den södra avdelningen under 2005. Vid en kontroll av den befintliga statistiken har man fått in nio stycken anmälningar, vilket bara är en mindre än vad som totalt anmäldes under 2004. I samtliga dessa fall föreligger misstanke om bokföringsbrott. Ett ärende har lagts ned, eftersom brott inte kunde styrkas. För de övriga åtta ärendena pågår

¹²³ Även här är det angeläget att tänka på att ex. bokföringsbrott kan finnas med mer än en gång inom en och samma anmälan. Jag har dock bara räknat det som ett brott, vilket medför att det blir några färre.

¹²⁴ Detta gäller bara för den södra avdelningen.

¹²⁵ I statistiken är det svårt att få fram någon direkt klarhet vad som har hänt med samtliga fall där det har inletts en förundersökning. Enligt Eva Nilsson vid Ekobrottsmyndigheten pågår det dock fortfarande en del förundersökningar.

¹²⁶ Statistiken framtagen av Ingrid Tengberg vid Ekobrottsmyndigheten i Stockholm.

¹²⁷ Viktigt i detta sammanhang är att ha i åtanke att anmälningar kommer även från ex. Skattemyndigheten och konkursförvaltare. Dessa anmälningar, främst från Skattemyndigheten, innehåller en hel del skattebrott, men även här ser man många bokföringsbrott.

¹²⁸ Detta mål ligger i domstol i avvaktan på huvudförhandling.

förundersökning. Detta visar en tendens på att antalet anmälningar från revisorer kan öka i antal.¹²⁹

Statistiken för samtliga år visar således att bokföringsbrott är det vanligaste. Varför? I detta sammanhang kan det vara intressant att se till en studie som har gjorts av Korsell. Han har i sin avhandling framhävt betydelsen för selektion av brott, eftersom det inte kan ses som möjligt att upptäcka, utreda och lagföra samtliga. De brottsliga handlingar som således leder fram till en fällande dom är bara ett urval av den totala brottsligheten. Vilka bokföringsbrott eller andra ekobrott som hamnar hos domstolen är enligt Korsell beroende av samhällets strategi för att bekämpa brottsligheten, hur lagstiftningen har utformats och vilka organisatoriska former ekobrottsbekämpningen har tagit. Detta har sedan betydelse för vilka brott som upptäcks av olika kontrollfunktioner. Därefter är det inte alla brott som åklagaren utreder och lagför. Olika resurser läggs ned för att utreda brottsmisstankarna. Detta agerande påverkar också selektionen av brott.¹³⁰

Det har förut varit osäkert om ett bokföringsbrott avseende bokslutet är perdurerande eller inte. Nu vet man att så är fallet genom en dom från HD. Brottet hade begåtts av en person i egenskap av företrädare för bolaget. Han hade av oaktsamhet åsidosatt bolagets bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen. Detta hade skett genom att man hade underlåtit att inom sexmånadersfristen avsluta den löpande bokföringen med en årsredovisning, vilket medförde att rörelsens ekonomiska resultat eller ställning inte ens i huvudsak kunde bedömas med ledning av bokföringen. HD fann utifrån 1999 års bokföringslag att en försening i fråga om upprättande av årsredovisning numera kan ses som ett åsidosättande av bokföringsskyldigheten enligt 11 kap. 5 § BrB. I vart fall anses detta gälla om årsredovisningen har försenats i förhållande till aktiebolagslagens bestämmelse. HD poängterade även att årsredovisningen inte bör undvaras, trots att ett bolags ställning kan bedömas utifrån den löpande bokföringen. Det kan finnas risk för att vissa förhållanden blir kända först efter räkenskapsårets utgång, vilket då skall anmärkas i årsredovisningen. Enligt HD kan en rörelsens ekonomiska resultat och ställning i ett aktiebolag inte bedömas utan en årsredovisning. Av hänsyn till de olika intressenter som är beroende av årsredovisningen måste det enligt HD också krävas att den verkligen föreligger inom föreskriven tid.¹³¹ Eva Nilsson uppgav att det är många revisorer som ringer och frågar kring detta problem. När det nu har kommit en dom på området kan detta säkerligen leda till att anmälningarna ökar i antal.

Eva Nilsson på Ekobrottsmyndigheten framhöll anmälningsskyldigheten som en positiv åtgärd, trots att den inte har lett till särskilt många anmälningar tidigare år. Ställningstagandet grundar sig delvis på det maktmedel som en revisor har tillgång till mot bolaget. Revisorn kan trycka på företaget i ett tidigare stadium, så att en rättelse kan ske. Den kan ses som en viktig åtgärd, eftersom det inte är alla fall som leder till skatterevision

¹²⁹ Statistiken är t.o.m. 31 mars 2005; uppgifterna har erhållits av Ingrid Tengberg.

¹³⁰ Korsell, Emanuelsson, Lars, *Bokföringsbrott – en studie i selektion*, 2003, s. 218f.

¹³¹ Dom från HD 29 oktober 2004, mål nr. B 1412-04.

eller konkurs. Anmälningsskyldigheten kan därför ses som ett ytterligare steg mot att få en bättre kontroll över den ekonomiska brottsligheten.

5.2 Misstankegraden

Den redogjorda statistiken visar att en del ärenden läggs ned och det kan därmed förefalla som om revisorernas anmälningar i vissa fall är obefogade. Nilsson menar dock att så inte är fallet, utan att det istället beror på den låga misstankegrad som revisorer bör agera vid. En revisors anmälningsplikt aktualiseras om det kan misstänkas att en styrelseledamot eller VD har gjort sig skyldig till ett brott inom ramen för bolagets verksamhet. För att en åklagare skall få väcka åtal krävs det dock att han skall kunna förvänta sig en fällande dom, vilket innebär att tillräckliga skäl skall föreligga. Det är således långt mellan dessa två steg i den så kallade misstanketrappan. En revisor behöver inte visa om uppsåt eller oaktsamhet föreligger, utan skall bara se till de objektiva omständigheterna. En förundersökning inleds däremot redan när det finns anledning att anta att ett brott som hör under allmänt åtal har begåtts. Detta medför att många av de anmälningar som sker leder till att förundersökning inleds, medan kravet för att väcka åtal inte alltid blir uppfyllt.

En annan aspekt i denna diskussion är att det har visat sig att en del revisorer ser misstankegraden som mycket högre än vad som var lagstiftarens intention, vilket kan medföra att vissa revisorer väntar med att anmäla ett misstänkt brott. Lagstiftarens intention var att revisorn skall agera vid något högre än "kan antas", men något lägre än "skälig misstanke". Enligt den tankegången bör rekvisitet "kan misstänkas" fordra en bevisgrad som ligger mellan 5-20 %. Den tolkning som förespråkas av FAR innebär dock att rekvisitet är starkare än "sannolika skäl", men svagare än "styrkt". Detta leder till att rekvisitet får en bevisgrad som hamnar på över 50 %. I en undersökning som gjordes 2002 visade det sig att cirka 89 % av revisorerna anmälde en brottsmisstanke först vid en bevisgrad mellan 51-100 %.¹³²

Med hänsyn till de anmälningar som sker vid en förhållandevis låg misstankegrad kan man även ställa sig frågan om det inte vore bättre att revisorerna anmälde först senare, med tanke på att många förundersökningar läggs ner. Eva Nilsson poängterar vikten av att revisorerna anmäler så tidigt som möjligt i processen. Det är sedan EBM:s roll att ta ställning om det föreligger ett brott eller inte. Anmälningsskyldigheten innebär inte att revisorerna skall söka efter brott i sitt arbete. Syftet är istället att de skall reflektera över om förhållanden som har iakttagits under granskningsarbetet kan ge upphov till misstanke om brott. EBM har, tillsammans med

¹³² Larsson, Kristina, Ljunggren, Eva & Peterson, Josefin, *Revisors skyldighet att anmäla vid misstanke om brott: Praxis finns – men fortfarande är många negativa till lagen*, Balans, nr. 10, 2002, s. 29f.; se även fotnot s. 31. Se också BRÅ-rapport 2004:4, s. 58f. där man kan se att en övervägande majoritet av revisorerna anger en misstankegrad på över 75 %. Förhoppningsvis kan detta förändra sig i och med att lagen blir alltmer inarbetad i revisorernas handlande. De kan ringa sina förbundsrevisorer och EBM vid eventuella frågor. Det blir således svårt att komma undan.

revisorernas branschorganisationer FAR och SRS, tagit fram en vägledning för revisorernas skyldigheter vid misstanke om brott. I den promemorian nämns vissa omständigheter som kan ses som ”varningssignaler”. Typiska fall kan vara en oberättigat stor kontantkassa, inte fullständiga verifikationer, bristfällig redovisning av bolagets tillgångar eller skulder samt problemet att ha en kontinuerlig kontakt med bolagets företrädare.¹³³ Det är således inte revisorns uppgift att ta ställning i den straffrättsliga processen, vilket kan anses falla utanför hans kompetens.

Revisorns underlåtenhet att anmäla en brottsmisstanke bör bara ske i vissa undantagsfall. De avser främst sådana fall vilka skulle få skadeverkningar som inte står i proportion till nyttan av utredningen. Det avser brott som är av mindre omfattning samt ur en aktieägares eller borgenärs perspektiv framstår som betydelselösa. Det kan avse bokföringsbrott som ligger nära gränsen för vad som kan ses som straffbart eller bedrägeri, vilket nästan kan bedömas som bedrägligt beteende.¹³⁴ Det är följaktligen brottets art och omfattning som är de viktiga faktorerna och inte bolagets storlek, som avgör om ett brott är obetydligt eller inte.¹³⁵

¹³³ Ekobrottsmyndighetens rapport 2004:3, *Revisorers åtgärder vid misstanke om brott, Vissa praktiska tillämpningsfrågor*, s. 5f.

¹³⁴ Karnov, p. 968, s. 1297.

¹³⁵ FAR:s *Samlingsvolym*, Del 2, s. 620.

6 Revisorns straffrättsliga ansvar och dess konsekvenser

6.1 Om medverkan till brott

Enligt 23 kap. 4 § BrB skall den som har främjat en gärning med råd eller dåd dömas till ansvar. Det innebär att medhjälparen har främjat gärningen genom att ge goda råd till någon som överväger att begå ett skattebrott eller tillhandahåller hjälpmedel till ett brott.¹³⁶ Det krävs inte att medhjälpen har utgjort en nödvändig betingelse för att brottet skall komma till stånd. Den omständigheten att den brottsliga gärningen hade skett även om han hade undandragit sin medverkan medför likväl inte att han går fri från straff. Det kan dock ses som svårt att påstå att en person har främjat ett brott om han direkt har försvårat brottets utförande. Istället kan det ses som ett tecken på att han har velat hjälpa polisen i dess arbete.¹³⁷ Ett handlande som varken har inneburit något fysiskt eller psykiskt inflytande på brottets tillkomst kan däremot inte ses som ett straffbart främjande. Ett exempel på detta är att någon rent passivt beskådar vad som sker.¹³⁸

Något som är svårbedömt är när en person har försökt underlätta gärningen, men faktiskt har motarbetat den. Det har framlagts olika resonemang i denna fråga. Ett tolkningssätt är att det föreligger ett främjande, så snart den medverkande har bidragit till att den konkreta händelsen har blivit som den blev. Det räcker således att han har deltagit i denna företeelse. Den som däremot medvetet har motarbetat en gärning skall inte kunna straffas för medhjälp, eftersom han inte uppfyller kravet på uppsåtligt främjande. Problemet med detta resonemang är dock att begreppet främjande används på två olika sätt. Hoflund som företräder den motsatta ståndpunkten har konstaterat att ”försvåra är alltså främja men uppsåt att försvåra är inte uppsåt att främja”.¹³⁹

Det är också viktigt att ha i åtanke att man inte kan dömas för ett främjande av en gärning som inte objektivt har kommit till stånd. Om gärningsmannen inte fullbordar ett grovt bedrägeri utan stannar vid försök till grovt bedrägeri, begränsas på motsvarande vis främjarens ansvar till att enbart omfatta medhjälp till försök till grovt bedrägeri. Om gärningsmannen kan åberopa samtycke enligt 24 kap. 7 § BrB, föreligger inget brott att medverka till.¹⁴⁰

¹³⁶ Leijonhufvud, Madeleine & Wennberg, Suzanne, a.a. 2004, s. 23f.

¹³⁷ *Brottsbalken, En kommentar*, Del II, s. 23:52.

¹³⁸ Leijonhufvud, Madeleine & Wennberg, Suzanne, a.a. 2004, s. 24.

¹³⁹ *Brottsbalken, En kommentar*, Del II, s. 23:52.

¹⁴⁰ Leijonhufvud, Madeleine & Wennberg, Suzanne, a.a. 2004, s. 25.

Var och en av de medverkande skall bedömas efter det uppsåt eller den oaktsamhet som ligger honom till last. Om huvudbrottet är straffbelagt vid enbart uppsåtligt brott krävs det uppsåt av alla medverkande för att de skall kunna ställas inför ansvar. Den som bara har varit oaktsam kan inte bestraffas. Vissa brott kan leda till ansvar vid både uppsåt och oaktsamhet. Det kan medföra att en person döms för oaktsam medverkan, medan en annan döms för det uppsåtliga brottet. Den medverkande skall uppfylla kravet på uppsåt alternativt oaktsamhet till såväl det som är främjandet, som den gärning som är huvudbrottet.¹⁴¹ En medhjälpare kan således straffas även om gärningsmannen inte kan fällas till ansvar. En rådgivare som har insett att han har främjat ett skattebrott kan straffas för medhjälp till skattebrott. Även en rådgivare som inte har insett, men som borde ha insett att han främjade ett lämnade av oriktig uppgift kan straffas för medhjälp till vårdslös skatteuppgift, såtillvida att grov oaktsamhet förelåg.¹⁴² En medverkansgärning behöver emellertid inte vara en medverkan till brottet från början till dess slut. Den andres förehavande får dock inte vara avslutat.¹⁴³ I rättsfallet NJA 2000 s. 372 kunde en person inte dömas för medhjälp till skattebedrägeri, eftersom brottet redan var avslutat när Skattemyndigheten påförde skatt med ett för lågt belopp eller tillgodoräknade skatt med för högt belopp.

Det kan även hända att man vänder på begreppen, såtillvida att den som utför gärningen ses som medhjälpare och den som främjat brottet som gärningsman, det vill säga konverterat gärningsmannaskap. Vid sådana brott som avses i 23 kap. 4 § tredje stycket punkten två brottsbalken är det inte ovanligt att specialsubjektet ses som gärningsman, trots att brottet har utförts av en annan person. En sådan situation kan uppstå om en bokföringsskyldig person har beordrat en annan att bokföra en transaktion felaktigt. Den som har anstiftat brottet döms i detta fall som gärningsman, medan den som har gjort bokföringen ses som medhjälpare. För att uppfattas som medhjälpare krävs det dock att han inte har en sådan självständig ställning, så att det skulle ses som främmande att se honom som en medhjälpare. Det krävs även för att någon skall kunna konvergeras till gärningsman att vederbörande har gjort sig skyldig till främjande av gärningen samt att personen i fråga har en ställning som gör det naturligt att betrakta honom som en gärningsman. Vid bokföringsbrott är det även möjligt att ledningen i bolaget döms enligt principerna om oäkta underlåtenhetsbrott då den har underlåtit att ingripa och utöva kontroll.¹⁴⁴

¹⁴¹ *Brottsbalken, En kommentar*, Del II, s. 23:56f.

¹⁴² Leijonhufvud, Madeleine & Wennberg, Suzanne, a.a. 2004, s. 24f.

¹⁴³ *Brottsbalken, En kommentar*, Del II, s 23:55.

¹⁴⁴ *Ibid.* s. 23:60.

6.1.1 Revisorns straffrättsliga ansvar för uppgifter i revisionsberättelsen

En revisor ansvarar straffrättsligt för de råd och den praktiska hjälp som han lämnar till sina klienter i samband med revisionsarbetet, eller i andra sammanhang. Om rådet medför att klienten begår ett bokföringsbrott eller skattebrott, riskerar revisorn att dömas till ansvar som medhjälp för brottet enligt 23 kap. 4 § BrB. Även en revisor som har till uppgift att själv deklarerar eller bokföra åt en klient och gör detta på ett felaktigt sätt, kan ådömas ansvar. En intern revisor som ingår i företagets organisation samt utgör en del av dess interna kontrollsystem kan ses som en gärningsman om han har åsidosatt sin bokföringsskyldighet, vilket han har medverkat till uppsåtligt eller av oaktsamhet. Detsamma bör även gälla för en extern revisor, vilken deltar i bokföringsarbetet och även i själva verksamheten.¹⁴⁵

Detta resonemang är tämligen klart. Desto mer intressant och mer svårbedömt är den externa revisorns straffrättsliga ansvar när han enbart har granskat bokföringen samt utarbetat en revisionsberättelse. I detta fall kan revisorn inte bli ansvarig för själva bokslutsarbetet, men likväl för sina uttalanden i revisionsberättelsen. Det finns således en risk för att en extern revisor exempelvis döms för medhjälp till bokföringsbrott, om han underlåter att anmärka på förhållanden som är av betydelse för om ett bokföringsbrott föreligger. Anledningen till att revisorns ansvar är så långtgående är den betydelse som en revisionsberättelse har. Det är den som skall intyga att de väsentliga posterna i årsredovisningen finns och att de är korrekt redovisade.¹⁴⁶

I ett aktiebolag skall årsbokslutet upprättas inom sex månader från räkenskapsårets utgång. Enligt god revisionssed bör revisionen påbörjas innan bokslutsarbetet är färdigt. Vid brister i den löpande bokföringen kan de rättas till under bokslutsarbetet. På motsvarande sätt kan bolagsstämman eller bolagsledningen ändra i årsredovisningen innan den fastställs eller offentliggörs. Detta medför att felaktigheter kan justeras tills sexmånadersfristens utgång. Om det till exempel har begåtts ett bokföringsbrott fullbordas det när årsredovisningen har upprättats, men brottet fortsätter dock att begås under sexmånadersfristen, det vill säga innan bokföringen har fått sin slutgiltiga utformning.¹⁴⁷ Detta innebär att en revisor som genom sina orena revisionsberättelser medverkar till att bokföringsbrottet förblir, kan dömas till ansvar för medhjälp till bokföringsbrott. Ett främjande av en gärning kan bland annat föreligga om revisorn bekräftar den felaktiga årsredovisningen, genom att avge en ren revisionsberättelse. Det kan även förekomma ett medverkande om revisorn inte har avstyrkt ett fastställande

¹⁴⁵ *Brottsbalken, En kommentar*, Del I, s. 11:61. Dock kan ett sådant handlande av en extern revisor inte anses som förenligt med revisorsrollen.

¹⁴⁶ Dahlqvist, Anna-Lena & Elofsson, Sigurd, a.a. 2005, s. 50f.

¹⁴⁷ Sambandet mellan bokföringsbrott och revisionsberättelse har blivit tydligare i nya bokföringslagen, då årsredovisning blev bokföring enligt bokföringslagens mening.

av balans- och resultaträkningen, utan enbart har reserverat sig eller förklarat att han inte kan ta någon ställning alls.¹⁴⁸

När det gäller att ta ställning till om en revisor har gjort sig skyldig till medhjälp ska man se till det år som har granskats. Det kan därför diskuteras om en revisor som enbart utför extern granskning verkligen kan ådra sig ansvar för ett brott som har begåtts under räkenskapsåret. Detta grundar sig på att en eventuell försummelse kan anses ligga efter att brottet har avslutats.¹⁴⁹ Det finns ett antal rättsfall som behandlar denna problematik, vilket ett urval presenteras under nästa avsnitt.

6.1.1.1 Praxis

I det följande refererade rättsfallet, NJA 1988 s. 383, diskuterades det om revisorns försummelse på att anmärka brister i bokföringen kunde anses ha främjat ett bokföringsbrott under de följande räkenskapsåren.

I detta fall stod en revisor åtalad för medhjälp till såväl bokföringsbrott som grovt bokföringsbrott. Yrkandet grundade sig på att bolaget i fråga uppsåtligen hade underlåtit att bokföra affärshändelser, att tillse att bokföringen skett löpande samt att se till att olika transaktioner hade bokförts på ett korrekt sätt. Kassakontot hade utvisat saldon som dels hade varit orimliga och dels ej motsvarat den verkliga kassan. Dessa brister i bokföringen hade enligt åklagaren varit så allvarliga att rörelseförlopp, ställning och ekonomiska resultat inte kunde i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen. Revisorn hade undertecknat revisionsberättelserna för räkenskapsåren 1/9 1980 – 31/8 1981 samt 1/9 1981 – 31/8 1982 utan att avge någon anmärkning. Åklagaren yrkade ansvar enbart för påföljande års ingående balanser och inte för innevarande års bokslut. Tingsrätten fann inte att det var styrkt att revisorn på något sätt känt till att stora intäktsbelopp uppsåtligen undanhållits bokföringen av de ansvariga i bolaget. Istället verkade bevisningen ge stöd för uppfattningen att det från revisionsbyråns sida hade företagits stora ansträngningar att åstadkomma en korrekt bokföring och redovisning. Detta medförde att åtalet mot revisorn ogillades i första instans.

Hovrätten konstaterade till en början att det kunde ses som utrett att bristerna i bolagets bokföring hade varit mycket lätta att iaktta. Det framgick även från vittnen att revisorn hade blivit upplyst om svårigheterna med bolagets bokföring. Hovrätten ansåg därmed att det kunde ses som utrett att revisorn kände till bristerna i bokföringen. Den omständigheten att han sedan utan anmärkning undertecknade revisionsberättelserna, innebar ett medverkande till att de konstruerade ingångsvärdena hade använts för de följande räkenskapsåren. Detta hade till följd att bokföringen för räkenskapsåren inte på ett korrekt sätt hade återspeglat bolagets ställning och resultat. Hovrätten ansåg att revisorn skulle ses som skyldig för medhjälp till bokföringsbrott. Medverkan var dock inte att betrakta som grov.

¹⁴⁸ Dahlqvist, Anna-Lena & Elofsson, Sigurd, a.a. 2005, s. 52f.

¹⁴⁹ *Brottsbalken, En kommentar*, Del I, s. 11:61.

Enligt HD var det inte visat att revisorn hade känt till de felaktigheter som fanns i bokföringen och vilka hade haft sin grund i att man från bolagets sida uppsåtligt undanhållit vissa intäcks- och utgiftsverifikationer. Revisorn hade dock varit medveten om att såväl huvudbokföringen som boksluten för de aktuella räkenskapsåren hade förorsakat hans medarbetare betydande svårigheter och arbetsinsatser. Mot bakgrund av att han trots detta inte hade företagit någon ytterligare granskning av det bakomliggande bokföringsmaterialet eller på annat sätt övertygat sig om att svårigheterna verkligen hade bemästrats, ansågs han ha åsidosatt sina skyldigheter som revisor. En närmare kontroll skulle ha visat att boksluten var felaktiga. HD ansåg därigenom att revisorn hade medverkat till att felaktiga ingångsvärden hade använts för räkenskapsåren, genom att avge rena revisionsberättelser. Han hade sålunda oaktsamt främjat de bokföringsbrott som hade begåtts av de ansvariga i bolaget. HD framhöll också att revisorn endast hade medverkat i mindre mån och gärningen skulle därmed inte bedömas som grov.

1988 års dom har följts av några fler avgöranden på området. I ett av fallen hade åklagaren åtalat en företrädare för ett bolag för grovt bokföringsbrott. Grunden till yrkandet var att denne i årsboksluten för 1992 och 1993 hade upptagit en fordran till dess fulla belopp som tillgångspost i balansräkningarna trots att den var värdelös. Revisorn i bolaget åtalades också för medhjälp till grovt bokföringsbrott. Yrkandet baserades på att revisorn uppsåtligt eller av oaktsamhet hade främjat gärningsmannens brottslighet, genom att i sina revisionsberättelser tillstryka balans- och resultaträkningen för respektive räkenskapsår. Detta medförde att de ingående balanserna med avseende på eget kapital per den 1 juli 1992 och den 1 januari 1993 blev i motsvarande grad felaktiga. I båda revisionsberättelserna hade revisorn anmärkt att det inte kunde uteslutas att bolagets egna kapital understeg hälften av det registrerade aktiekapitalet och erinrat om styrelsens skyldighet att upprätta kontrollbalansräkning. I revisionsberättelsen för 1993 hade han dessutom anmärkt att värdet av fordringen var osäkert. Revisorns handlande skulle enligt åklagaren bedömas som grovt eftersom det hade avsett betydande ekonomiska förhållanden och hade upprepats. I tingsrätten ogillades åtalet mot revisorn eftersom bokföringsbrott inte ansågs föreligga.¹⁵⁰

I hovrätten ansåg man att det är viktigt att en revisor i sitt arbete intar en självständig och oberoende roll. I de rekommendationer som FAR har publicerat anfördes det att en revisor bland annat skall bilda sig en välgrundad uppfattning om den lämnade informationen i årsredovisningen kan ses som rättvisande och är av en sådan omfattning att den stämmer överens med god revisionsred. Granskningen skall syfta till att fastställa att tillgångarna och skulderna i balansräkningen existerar och är riktigt värderade. Det anfördes också att om det är omöjligt att göra en säker bedömning av värdet på en tillgång, skall revisorn påpeka detta i revisionsberättelsen om det utgörs av en väsentlig post. Därefter skall han utforma sina tillstyrkansatser i

¹⁵⁰ Sollentuna tingsrätt, dom den 16 november 1998, mål nr. B 824-94.

konsekvens med detta. Om det rör en post som visserligen är väsentlig, men som inte är av avgörande betydelse för bolagets fortbestånd kan revisorn i regel tillstyrka ett fastställande. Möjligheten att varken tillstyrka eller avstyrka bör ske vid sådana fall då värdet av en post inte bara är väsentlig utan även av avgörande betydelse för bolagets fortbestånd. Det är viktigt att revisorn dokumenterar sin granskning. Dokumentationen är inte bara till för att en revisor skall kunna utvärdera sin totala revisionsinsats, utan också för att möjliggöra för bland annat medrevisorer, tillsynsmyndighet och domstol att bedöma en revisors arbete. Hovrätten hade fastslagit att fordran var värdelös och att den inte borde ha tagits upp annat än till ett mycket lågt belopp. Det som hovrätten således skulle pröva i målet var om fastställandet av resultat- och balansräkningarna inte skulle ha tillstyrkts eller om det räckte med de anmärkningar som revisorn hade gjort i sina revisionsberättelser.

Fordringen avsåg ett stort belopp, inte minst med hänsyn till de övriga tillgångarna och till rörelsens resultat. Den måste således ha varit av väsentlig betydelse. Av god revisionsred fick då anses följa att fastställandet av resultat- och balansräkningarna inte borde ha tillstyrkts, i varje fall inte om fordringen som i detta fall hade varit av avgörande betydelse för bolagets fortbestånd. Hovrätten fann inte att dolda övervärden kunde föranleda att revisorn på den grunden kunde låta bli att avstyrka. Möjligen skulle ett tillstyrkande i ett sådant fall kunna medföra att revisorn undgår straffansvar. Det krävs isåfall att han anmärkte och redovisade samtliga dessa förhållanden i sin revisionsberättelse. Hovrätten bedömde revisorns anmärkning i revisionsberättelsen från 1993 som otillräcklig. Han hade inte heller dokumenterat några egna överväganden, vilket enligt hovrätten tydde på att han inte hade gjort några klara överväganden som var direkt hänförliga till de påstådda övervärdena i fastigheterna. Dessutom hade revisorn sagt att anmärkningen lades till därför att han visste att det pågick diskussioner om försäljning av fordringen till ett mycket lågt pris. Trots detta skrev han under revisionsberättelsen utan att kontrollera om försäljningen hade skett. Revisorns anmärkning om bolagets egna kapital samt upprättandet av kontrollbalansräkning saknade enligt hovrätten betydelse i målet.

Revisorn var ansvarig för revisionen i ett flertal bolag som huvudmannen ägde. Detta medförde att han hade god insyn i de ekonomiska förhållandena. Trots att han hade vetat om gäldenärens dåliga ekonomi, hade han förlitat sig på företagsledningens värdering av fordringen. Han kunde således klandras för att inte ha utfört den granskning och dokumentation som ålåg honom som revisor samt att han hade tillstyrkt fastställandet av resultat- och balansräkningarna. I fallet hade åklagaren enbart stämt för påverkan på de påföljande årens ingående balanser. Hovrätten sade dock uttryckligen att revisionsberättelsen hade påverkat innevarande års utgående balanser och därmed också påföljande års ingående balanser. Revisorns tillstyrkande utan

att ha genomfört den granskning som ålåg honom innebar att han av grov oaktsamhet hade medverkat till bokföringsbrottet.¹⁵¹

Revisorn överklagade sedan målet till HD. Han ansåg att det borde meddelas prövningstillstånd då det var av vikt för rättstillämpningen att HD tog ställning till vissa frågor. Dessa frågor var dels i vilken utsträckning felaktig värdering av en tillgång utgör bokföringsbrott och dels huruvida en revisor kan ådra sig medverkansansvar vid granskning av bokslut. Det sistnämnda åsyftade den omständigheten att revisorn uttryckligen hade påtalat att värdet av en viss tillgång var osäker.

I ett yttrande från Ekobrottsmyndigheten konstaterades det till en början att Strafflagskommittén hade anfört att övervärdering av en tillgång kan medföra ansvar för bokföringsbrott om övervärderingen är väsentlig. Enligt bokföringslagen skall en osäker fordran tas upp till det belopp varmed den beräknas inflyta samt en värdelös fordran skall inte alls tas upp som en tillgång. Att uppta en fordran till ett för högt belopp kan således medföra ansvar för bokföringsbrott. Värdet av fordran i målet är en ren bevisfråga. Hovrätten ansågs ha gjort en ingående värdering av bevisningen och väl motiverat sin slutsats att fordran var nästan värdelös. I målet hade fordran tagits upp till dess nominella värde, vilket medförde att bokföringen i bolaget inte gav en tillfredsställande information om rörelsens ekonomiska resultat och ställning.

När det gällde frågan om revisorn kunde dömas för medhjälp till bokföringsbrott hänvisade man i yttrandet till NJA 1988 s. 383. Detta rättsfall, vilket har redogjorts för ovan, ledde till en fällande dom för en revisor som av oaktsamhet hade avgett rena revisionsberättelser. I det här aktuella fallet hade revisorns handlande varit av likartat slag. Revisorn hade tillstyrkt att resultat- och balansräkningarna för de aktuella perioderna hade fastställts. När det gällde den sistnämnda fordran hade han dock inte tillstyrkt den blankt, utan anmärkt att fordran var osäker. Hovrätten fann dessutom revisorn som väl medveten om bolagets betalningsoförmåga och hade därför haft en erforderlig insikt. Nästa fråga som EBM tog ställning till i ansvarsdelen var om revisorns anmärkning kunde ses som tillräcklig för att undgå straffansvar. För det första hade inte revisorn utfört den granskning som ålåg honom. Det fanns inte heller någon dokumentation över hans överväganden. Det felaktiga värdet på de utgående balanserna medförde att de ingående balanserna för påföljande år blev felaktiga. Det hade lett till svårigheter att bedöma rörelsens resultat. Den anmärkning som revisorn gjorde kunde därmed inte ses som tillräcklig. Sammanfattningsvis ansåg EBM att han borde dömas för medhjälp till bokföringsbrott.¹⁵²

Revisorn åberopade även att synnerliga skäl för prövningstillstånd förelåg, eftersom domvilla alternativt grovt förbiseende eller grovt misstag förelåg. Han hänvisade bland annat till att medverkansansvaret var uteslutet, därför att revisionsberättelserna hade avgivits efter att bokföringsbrottet hade

¹⁵¹ Svea hovrätt, dom den 28 oktober 1999, mål nr. B 2716/98.

¹⁵² *Yttrande från Ekobrottsmyndigheten*, Dnr. ÅD 019/00.

fullbordats. Revisorn invände även att utformningen av gärningsbeskrivningen för gärningsmannens brott uteslöt att han kunde dömas till ansvar för medverkan. I en svarsskrivelse från Riksåklagaren hänvisade man återigen till NJA 1988 s. 383, vilket rörde sig om främjande av bokföringsbrott ett följande räkenskapsår. Dessutom framhöll Riksåklagaren att varje medverkande skall ses som självständigt ansvarig, oberoende om någon annan kan straffas. Vad som låg revisorn till last var att bokföringen innehöll felaktiga ingångsvärden de två följande räkenskapsperioderna samt att verksamheten i bolaget fortsatte därefter. De objektiva rekvisiten var således uppfyllda. Det saknades därför betydelse hur åtalet mot den huvudansvarige utformades, eftersom revisorns medverkan var självständig i förhållande till huvudåtalet. Den skillnaden att det i det citerade rättsfallet handlade om rena revisionsberättelser ledde inte till någon annan bedömning. Revisorn hade trots detta ett ansvar för att på ett klart och tydligt sätt ange om bokföringen stämde med gällande lagregler och speglade verkliga förhållanden. HD meddelade inte prövningstillstånd i målet.¹⁵³

I två domar från Svea hovrätt har revisorn dömts för oaktsam medhjälp till bokföringsbrott för de år revisionsberättelserna har avsett. I båda fallen hade åklagaren i sin stämningsansökan stämt även för att de ingående balanserna påföljande år hade blivit felaktiga, vilket även domstolen dömde för. I det ena målet hade revisorn brustit i god revisions sed genom att inte göra någon granskning under löpande år, inte anmärkt på väsentliga brister avseende bland annat kassaunderskott samt inte anmärkt på att de kontanta affärshändelserna hade bokförts i tvåveckorsintervaller. I det andra målet hade en taxiägare underlåtit att intäktsföra cirka sex miljoner kronor. Revisorn hade inte i sina revisionsberättelser anmärkt på att kassaredovisningen och intäktsverifikationerna saknades.¹⁵⁴

Utifrån olika disciplinärenden hos Revisorsnämnden kan man även utläsa att en revisor inte undgår ansvar bara för att en bokföringsbyrå har skött bokföringen. Revisorn måste själv undersöka och bilda sig en uppfattning om förhållandena i bolaget. I ett fall hade revisorn förlitat sig på redovisningsbyråns formulerade lagerförteckning över inköp och försäljning av bilar. Detta ledde till en varning för revisorn.¹⁵⁵ I ett annat ärende hade revisorn inte vidtagit någon granskning av bokföringsbyråns kontroller av bolagets likvida medel. Även detta medförde att revisorn erhöll en varning.¹⁵⁶ I detta sammanhang kan det även nämnas att en revisor inte får använda sig av en bokföringsbyrå i sitt revisionsarbete. Den som biträder med bolagets bokföring är jävlig som revisor och en revisor får inte anlita någon som är obehörig att vara revisor.¹⁵⁷

¹⁵³ Svarsskrivelse från Riksåklagaren, Dnr. 2000/0247.

¹⁵⁴ Svea hovrätt, dom den 16 september 2003, mål nr. B 1436-03 samt dom den 15 maj 2004, mål nr. B 4213-03.

¹⁵⁵ RN D 50/00-01; se även i boken *Bokföringsbrott och bokföringslagen*, s. 88.

¹⁵⁶ RN D 15/00; se även i boken *Bokföringsbrott och bokföringslagen*, s. 88.

¹⁵⁷ RN D 36/98; se även i boken *Bokföringsbrott och bokföringslagen*, s. 89.

6.1.2 Revisorns straffrättsliga ansvar vid andra brottsituationer

I samband med ekonomisk brottslighet förekommer förfalskningsbrott och osanna intyganden i stor omfattning. Falska intyganden används exempelvis som verifikationer i bokföringen för att dölja den verkliga karaktären av en affärstransaktion och därmed vilseleda andra parter. Associationsrätten består av en rad bestämmelser som reglerar framställning och tillhandahållande av skriftlig dokumentation. Detta medför att utrymmet är stort för att begå förfalskningsbrott eller osanna intyganden.¹⁵⁸

Ett exempel på handling som ibland förfalskas eller förekommer med ett osant innehåll är det intyg som en revisor skall skriva när aktier betalas med apportegendom¹⁵⁹. Vid registreringen av ett nytt aktiebolag där det finns apportegendom skall det enligt 2 kap. 9 § ABL bifogas ett yttrande från en godkänd eller auktoriserad revisor. I denna handling skall revisorn intyga att all egendom har tillförts bolaget, att apportegendomen inte har erhållits för högt värde och att egendomen kan bli till nytta för bolaget. I detta sammanhang skall revisorn också ange den metod han har använt sig av för att värdera egendomen samt om det förelegat några svårigheter vid värderingen. Lagstiftarens intention med detta åliggande för revisorn är att ge vissa garantier för att missbruk inte förekommer eller i vart fall att de motverkas. Dessutom skall revisorn beakta god revisionssed vid utfärdandet av ett apportintyg. Revisorn är således skyldig att självständigt försäkra sig om egendomens värde och existens innan han utfärdar ett intyg.¹⁶⁰ Från Revisorsnämndes praxis kan följande två disciplinbeslut läsas.

I det ena avgörandet hade en revisor utfärdat ett intyg enligt vilket apportegendom inte hade åsatts högre värde än det verkliga värdet för bolaget. I verkligheten visade det sig att egendomen var värdelös. Revisorn förklarade att han inte var kompetent till att bedöma värdet. RN ansåg att revisorn borde ha anlitat sakkunnig hjälp vid bedömningen. Om detta inte hade gjorts borde revisorn ha underlåtit att utfärda intyget. RN tilldelade honom en varning för sitt handlande.¹⁶¹ Även i det andra avgörandet tilldelades revisorn en varning av RN. Han ansågs på ett allvarligt sätt ha åsidosatt sina skyldigheter som revisor genom att inte vidta tillräckliga kontrollåtgärder vid utfärdandet av intyget. Det visade sig sedan att det aldrig hade funnits någon egendom och att aktiebolaget endast hade bildats för att genomföra momsbedrägerier. Enligt RN borde revisorn ha kontrollerat om arbetsgivaren existerade och kontaktat säljaren för att få en bekräftelse av köpet. Vidare hade revisorn själv kunnat be om att få se

¹⁵⁸ Dahlqvist, Anna-Lena & Holmquist, Rolf, *Brotten i näringsverksamhet*, 2004, s. 302.

¹⁵⁹ Med apportegendom avses enligt ABL annan egendom än pengar, som har tillförts bolaget vid aktieköp när bolaget bildas eller vid nyemission, förutsatt att egendomen är eller kan antas bli till nytta för bolagets verksamhet. Den skall kunna åsättas ett värde i balansräkningen. Med apportegendom får inte jämföras åtagande att utföra arbete eller att tillhandahålla tjänst, 2 kap. 2§ ABL.

¹⁶⁰ Dahlqvist, Anna-Lena & Holmquist, Rolf, a.a. 2004, s. 303f.

¹⁶¹ RN D 34/96; se även i boken *Bokföringsbrott och bokföringslagen*, s. 56.

apportegendomen. Inte heller värderingen ansågs ha skett på ett tillfredställande sätt. Revisorn förlitade sig på en uppgift som han erhöll via telefon från en anställd och fick inget värderingsintyg.¹⁶²

Att uppsåtligt lämna oriktiga uppgifter i ett intyg kan straffas enligt 15 kap. 11 § BrB. Tillämpligheten av denna straffrättsliga bestämmelse prövades i NJA 1981 s. 392. Revisorerna i bolaget åtalades för oriktiga uppgifter i årsredovisningen samt revisionsberättelsen. Konkurs hade inte skett, vilket uppenbarligen var en avgörande faktor för brottsrubriceringen. Tingsrätten ogillade åtalet med motiveringen att de gärningar revisorerna hade utfört visserligen var att se som medhjälp till bokföringsbrott och att detta specialstadgande uteslöt tillämpningen av den mera allmänna bestämmelsen i 15 kap. 11 § BrB. Hovrätten fastställde tingsrättens dom. I domskälen uttalades det att revisorerna ansågs ha lämnat oriktiga uppgifter, vilket innebar att de objektiva förutsättningarna enligt 15 kap. 11 § BrB var uppfyllda. Dock tydde omständigheterna på att revisorerna hade varit övertygade om att uppgifterna var riktiga. Uppsåt kunde således inte styrkas och åtalet ogillades.¹⁶³

Det osanna intygandet kan dock av särskilda omständigheter bedömas som medverkan till brottslighet av annat slag. I Prosolviamålet hade en revisor åtalats för grovt svindleri och medhjälp till grovt svindleri. Brottet bestod enligt åklagaren i att revisorn hade dels lämnat en ren revisionsberättelse för moderbolaget under räkenskapsåret 1997 och dels lämnat en ren granskningsberättelse angående delårsrapporten under det första kvartalet 1998. Revisorn hade således bidragit till att vidmakthålla den felaktiga bilden av moderbolagets omsättning och resultat. Offentliggörandet av bokslutskommunikén och årsredovisningen samt delårsbokslutet innebar därmed ett främjande av svindleribrottet. Dessutom hade han genom sina uttalanden på bolagsstämman uppsåtligt eller av grov oaktsamhet spridit vilseledande uppgifter bland allmänheten och bolagets intressenter.¹⁶⁴

Det finns även ett flertal andra situationer som kan vara intressanta att beakta för revisorns straffrättsliga ansvar. Om en revisor lämnar råd till en gäldenär om vilka borgenärer denna skall betala samtidigt som revisorn har klart för sig att gäldenären är på obestånd kan han ådra sig ansvar för medhjälp till mannamån mot borgenärer. Skulle det visa sig att revisorn var omedveten om obeståndet, men förhållandena var sådana att han borde kontrollera uppgifterna mer kan han dömas för vårdslöst biträde enligt 2 § biträdeslagen.¹⁶⁵

¹⁶² RN D 48/00-01; se även i boken *Brotten i näringsverksamhet*, s. 304.

¹⁶³ Målet avgjordes i hovrätten, men som beträffande vissa processuella frågor finns refererat i NJA 1981 s. 392; se även i boken *Brotten mot borgenärer* av Madeleine Löfmarck, 1986, s. 331ff.

¹⁶⁴ Dahlqvist, Anna-Lena & Holmquist, Rolf, a.a. 2004, s. 208f. Samtliga fem åtalade friades dock av Göteborgs tingsrätt; se länken svt.se, den 21 mars 2005.

¹⁶⁵ Dahlqvist, Anna-Lena & Holmquist, Rolf, a.a. 2004, s. 162.

Vid bolagsplundring av skalbolag¹⁶⁶ och andra bolag är ofta ett stort antal personer delaktiga i händelseförloppet. Det kan till exempel vara advokater, banker och andra rådgivare. Vanligtvis har dessa personer inte någon kännedom om brottsplanen, vilket medför att det kan vara svårt att få dem fällda för medhjälp alternativt medgärningsmän vid oredlighet mot borgenärer. Med hänsyn till de bevissvårigheter som kan föreligga kan vårdslöst biträde vara ett alternativ i detta fall.¹⁶⁷

6.2 Vårdslöst biträde

När det gäller revisorns straffrättsliga ansvar är det angeläget att nämna Lagen om förbud mot juridiskt eller ekonomiskt biträde.¹⁶⁸ Den riktar sig till advokater, revisorer och andra rådgivare som sysslar med att ge råd i juridiska eller ekonomiska angelägenheter. Lagen omfattar både yrkesmässig rådgivning samt annat yrkesmässigt biträde som är av juridiskt eller ekonomiskt slag. Rådgivningen eller annat biträde skall tillhandahållas mot ersättning och inte ske rent tillfälligt. Man åsyftar dels råd vilket rekommenderar ett visst handlingssätt och dels konkreta åtgärder för att omsätta rådet i praktiken. Det kan handla om upprättande av avtal, biträde vid deklaration eller bolagsbildning samt skatteplanering. Därutöver omfattar lagen även juridiskt eller ekonomiskt biträde av annan art än rådgivning såsom förmedling, värdering, finansiering samt hjälp med ansökningar om tillstånd. Kopiering, skrivhjälp, budtjänster och liknande är däremot inte biträde av ekonomiskt eller juridiskt slag.¹⁶⁹

Det finns ett flertal skäl som talar för att en revisor bör ha ett stort ansvar för de råd som han ger till företagen han granskar. Revisorn får till exempel genom sin granskning en långtgående insyn i bolaget. Detta medför att han kan ses som en bra rådgivare för bolaget. Revisorn skall även inneha en oberoende roll. Ofta är revisorn den enda i bolaget som kan ses som en ekonomisk expert. Dessutom skall företagsledningen kunna känna förtroende för sin revisor. Han kan ses som intressenternas garant för att bolaget sköts på ett korrekt sätt.¹⁷⁰ I ett flertal rättsfall har ansvaret skärpts när det föreligger ett starkt förtroende för rådgivaren från bolagets sida.

¹⁶⁶ När man talar om oredlighet mot borgenärer kan man inte undgå att nämna skalbolagsproblematiken. Med skalbolag avses i ekobrotts sammanhang att ett aktiebolag töms på sina reella tillgångar och som därför uteslutande eller så gott som uteslutande innehåller beskattade och obeskattade vinstmedel. I sådant sammanhang brukar det även talas om plundring, vilket innebär att bolagets tillgångar utan motprestation förs över till moderbolaget utan att de agerande har några avsikter att ta skattekonsekvenserna av förfarandet; se även i boken *Brotten i näringsverksamhet*, s. 138ff.

¹⁶⁷ Dahlqvist, Anna-Lena & Holmquist, Rolf, a.a. 2004, s. 140f.

¹⁶⁸ Lag 1985:354, trädde i kraft 1 juli, 1985. Sedan den 1 juli 2001 har den fått en ny rubrik, Lagen om förbud mot juridiskt eller ekonomiskt biträde i vissa fall. Kallas fortfarande för rådgivarlagen. I samband med detta ändrades brottsbenämningen från vårdslös rådgivning till vårdslöst biträde samt förbud att utöva rådgivningsverksamhet till förbud att lämna juridiskt eller ekonomiskt biträde. Samtliga beteckningar kommer att användas i uppsatsen och jag har valt att återge rättsfallen som de var när de kom.

¹⁶⁹ Dahlqvist, Anna-Lena & Holmquist, Rolf, a.a. 2004, s. 347ff.

¹⁷⁰ Gullefors, Björn, *Ansvar & skadestånd*, 2002, s. 145f.

I NJA 1992 s. 58 framhöll HD att ansvaret för rådgivaren skärptes när rådet gavs inom ramen för ett bestående kundförhållande.

Enligt 2 § lagen om förbud mot juridiskt eller ekonomiskt biträde skall den som lämnar sådant biträde och därvid av grov oaktsamhet främjar en straffbelagd gärning dömas för vårdslöst biträde. Det krävs inte att biträdet faktiskt har underlättat den främjade straffbelagda gärningen utan det räcker att biträdet hade kunnat underlätta den straffbelagda gärningen.¹⁷¹ Den handling som rådgivaren har hjälpt till med skall ha utförts, men det krävs inte att gärningsmannen själv kan straffas. Det medför att en rådgivare kan fällas även om det inte går att bevisa att klienten utförde brottet uppsåtligen.¹⁷²

Rådgivarlagen skall dock inte tillämpas om främjandet utgör medverkan till brott enligt 23 kap 4 § BrB. Detta innebär att vårdslöst biträde kan komma ifråga när främjande brottet kräver uppsåt och det inte är straffbelagt vid oaktsamhet. Dock kan det inte bli frågan om något vårdslöst biträde när det finns både en form av uppsåt och oaktsamhet för den främjande gärningen. Detta betyder att den som av grov oaktsamhet har främjat ett bokföringsbrott blir dömd för medverkan till bokföringsbrott och inte för vårdslöst biträde. Däremot är lagen tillämplig på den som av grov oaktsamhet främjar ett brott såsom trolöshet mot huvudman, vilket saknar motsvarighet vid oaktsamhet.¹⁷³

6.2.1 Bestämmelsens utformning

När rådgivarlagen infördes 1 juli 1985 var tanken att den skulle innebära ett försvarande att bedriva oseriös rådgivning i juridiska och ekonomiska angelägenheter och därmed utgöra ett komplement till andra åtgärder i kampen mot den ekonomiska brottsligheten. I nästa avsnitt kan man dock se att lagen har tillämpats relativt sparsamt. Det var bland annat detta som föranledde att man ansåg att det behövde ske en översyn av lagen.¹⁷⁴ I direktiven för utredningen konstaterade man att lagen inte hade lyckats förhindra att oseriös rådgivningsverksamhet hade brett ut sig i olika ekobrottsammanhang. Skälen till det torde dels ha grundat sig på de enskilda bestämmelsernas konstruktion och dels mera allmänt ha avsett möjligheterna att åstadkomma en effektiv reglering mot oseriös rådgivning. Det har exempelvis hävdats att kravet på att en rådgivare skall ha förfarit grovt oaktsamt leder till att straffstadgandet får ett relativt snävt tillämpningsområde. En annan orsak kan ha varit att det inte har funnits tillräckligt underlag för att göra en sådan oaktsamhetsbedömning som rekvisitet kräver.¹⁷⁵

¹⁷¹ *Brottsbalken, En kommentar*, Del II, s. 23:57.

¹⁷² Gullefors, Björn, a.a. s. 197.

¹⁷³ *Brottsbalken, En kommentar*, Del II, s. 23:57.

¹⁷⁴ I huvudsak SOU 1998:47, *Bulvaner och annat* samt prop. 2000/01:105, *Förbud mot juridiskt eller ekonomiskt biträde i vissa fall*.

¹⁷⁵ SOU 1998:47, s. 185f.

När det gällde lagens tillämpningsområde ansågs det som angeläget att se över den. Det diskuterades i propositionen om det kunde ses som motiverat att endast juridiskt eller ekonomiskt biträde som i praktiken innebär rådgivning skall omfattas av lagen. Skälet till det var att även juridiskt eller ekonomiskt biträde som inte anses inbegripa rådgivning kan vara väsentligt för att brottsliga avsikter skall kunna fullföljas och därmed ses som lika straffvärt som rådgivning. Till exempel var finansiering, förmedling och värdering inte inkluderade i begreppet ”rådgivningsverksamhet”. Detta medförde att straff- och förbudsbestämmelserna inte var aktuella, trots att sådana verksamheter ibland är nödvändiga förutsättningar för genomförandet av ekonomisk brottslighet. En utökning av tillämpningsområdet kunde även medföra en brottsavhållande effekt, eftersom de som bedriver en sådan verksamhet blir mer uppmärksamma när det gäller förekomsten av brott. Lagen ansågs bli lättare att tillämpa om man låter den omfatta allt slags juridiskt eller ekonomiskt biträde, då den svåra gränsdragningsproblematiken försvinner.¹⁷⁶

Utmärkande för straffbestämmelsen är, vilket har nämnts ovan, att oaktsam medverkan till uppsåtligt brott bestraffas. Bestämmelsen är således ett komplement till de allmänna medverkansreglerna i brottsbalken. Enligt tidigare förarbeten krävdes det att en rådgivare i sin verksamhet handlar med aktsamhet. Skälen till att straffbelägga medverkan som sker av oaktsamhet var att markera att rådgivare som står utanför de befintliga kontrollsystemen måste vara försiktiga med att lämna råd som kan underlätta brottslig verksamhet. Dessutom ville lagstiftaren minska olägenheterna med att det i allmänhet är svårt att styrka att en rådgivare har handlat med uppsåt att främja ett brott. Med hänsyn till den betydelse som ett juridiskt eller ekonomiskt biträde kan ha för att genomföra ett brott ansågs det att ett aktsamhetskrav borde ställas på alla yrkesutövare som ägnar sig åt detta slags biträde. Viktigt i sammanhanget är dock att det krävs en kvalificerad oaktsamhet. Departementschefen framhöll att detta tydliggör vad som är straffritt respektive straffbart, vilket är viktigt ur en rättssäkerhetsaspekt.¹⁷⁷

Enligt regeringen skulle sådana handlingar straffbeläggas som består i att lämna biträde, trots att det föreligger en risk för att handlandet främjar ett brott. Även handlingar som påtagligt avviker från god sed och som typiskt sett är ägnade att främja brott borde inkluderas. Det är således tillåtet för en rådgivare att lämna upplysning om gällande rätt, men inte att peka på olika sätt för att undgå myndigheternas granskning.¹⁷⁸ Den som till exempel i bank- eller advokatverksamhet har lämnat råd eller biträde vid en affärshändelse och därigenom av grov oaktsamhet har medverkat att bolaget genom en gåvoliknande transaktion har hamnat på obestånd kan drabbas av ansvar för vårdslöst biträde. I detta fall har ju rådgivaren av grov oaktsamhet främjat brottet oredlighet mot borgenärer.

¹⁷⁶ Prop. 2000/01:105, s. 16f.

¹⁷⁷ Ibid. s. 17f.

¹⁷⁸ Ibid. s. 18.

Om grov oaktsamhet i samband med biträde uttalade departementschefen följande i propositionen. När det gäller enklare slag av biträden eller rutinmässiga ärenden, såsom betalnings- och inkassoärenden, lämnas i regel ingen direkt information om avsikten med åtgärden. Vid sådana fall bör inte klientens avsikter efterforskas. Skulle det sedan visa sig att åtgärden har främjat ett brott kan inte grov oaktsamhet läggas rådgivaren till last. Skulle det dock ha funnits möjlighet för rådgivaren att få tillgång till mer information som medför att klientens avsikter kunde ifrågasättas, kan en underlåtenhet innebära att uppdragstagaren har förfarit grovt oaktsamt. Det bör emellertid ställas högre krav på kvalificerade former av biträde. En svag misstanke bör föranleda en fråga till klienter för att säkerställa att misstanken är obefogad. Kvarstår misstanken måste rådgivaren vidta andra åtgärder för att få klarhet i syftet med klientens handlande.¹⁷⁹

Något som är av betydelse vid bedömningen av grov oaktsamhet är att se till den ställning som biträdet har. Det kan inte utkrävas lika ingående kontrollåtgärder från en person som innehar en underordnad anställning och lämnar det begärda biträdet endast utifrån instruktioner från överordnade. Istället måste det åligga företagsledningen att se till att det inom bolaget finns lämpliga rutiner för kontroll av misstankar. Ifall främjandet av den brottsliga gärningen har skett av grov oaktsamhet får alltså bedömas med beaktande av uppdraget, graden av misstanke om den brottsliga handlingen och uppdragstagarens ställning. I vissa fall kan det krävas att rådgivaren gör vissa efterforskningar om klientens planer. Vid underlåtenhet att göra detta kan det istället leda till att han ses som likgiltig inför risken att hans handlande får en brottsbefrämjande effekt. Detta kan leda till att kravet på grov oaktsamhet är uppfyllt. Det kan till exempel inträffa om man vid utfärdandet av ett intyg struntar i att kontrollera att uppgifterna i intyget är korrekta.¹⁸⁰

Det krävs också att ett främjande föreligger för att det skall föranleda straffbarhet. I förarbetena till den dåvarande lagen sades det att det skall avgöras på samma sätt som enligt de allmänna medverkansreglerna i 23 kap. BrB. Dock har dessa regler ett mycket vidare tillämpningsområde till skillnad mot rådgivarlagen. Främjande av brott kan även föreligga om medverkansgärningen inte är en förutsättning för brottet. I doktrinen har man bland annat hävdats att ett främjande existerar även när en person har försökt att underlätta en gärning, men faktiskt har motarbetat den. Regeringen diskuterade om det skulle ske en begränsning av straffbarheten till fall där biträdet faktiskt har underlättat gärning. Det skulle dock leda till att resultatet i det enskilda fallet blir avgörande för om personen i fråga kan straffas. Detta kunde enligt regeringen leda till slumpmässiga resultat. Ett syfte med straffbestämmelsen är dessutom att påverka personer att avhålla sig från sådant oaktsamt biträde som typiskt sätt kan underlätta brottsliga gärningar. Regeringen framhöll att även i sådana fall där det kan diskuteras

¹⁷⁹ Ibid. s. 44.

¹⁸⁰ Ibid. s. 44f.

om medverkan verkligen har underlättat brottets genomförande skall ansvar kunna utdömas.¹⁸¹

Enligt straffbestämmelsen skall inte heller en person dömas till ansvar i ringa fall. Det avser i första hand främjande som framstår som bagatellartade. Det föreligger även ansvarsfrihet om rådgivarens handlande framstår som ursäktligt. Till exempel om en värderingsman av grov oaktsamhet har medverkat till ett brott som ligger på gränsen till det straffbara, såsom en mindre förbrytelse mot någon näringsrättslig reglering.¹⁸²

6.2.2 Praxis

I rättsfallet NJA 1995 s. 505 prövade HD huruvida ett visst förfarande objektivt sett var att hänföra till straffbar rådgivningsverksamhet.¹⁸³ Målet handlade om en advokat och dennes biträdande jurist som åtalades för vårdslös rådgivning. De ansågs av grov oaktsamhet ha främjat vissa fall av grov oredlighet mot borgenärer. Dessa oredlighetsbrott hade skett genom att ett aktiebolag hade förvärvat aktier i ett så kallat vinstbolag och i samband med detta berövat dessa bolag deras tillgångar, varpå vissa av de inköpta bolagen i sin tur på samma sätt hade förvärvat aktier i andra vinstbolag.

När HD prövade målet hade huvudgärningsmännen fällts till ansvar. Det förfarande som hade lagts den biträdande juristen till last bestod av att denne hade skapat kontakt med säljaren, förhandlat med säljaren om avtalsvillkoren, utformat överlåtelseavtalen, undertecknat dessa och lämnat instruktioner om transfereringen av köpeskillingen och de köpta bolagens likvida medel. När det gällde ställningstagandet för advokatens del, lades det till hans last att han hade låtit den biträdande juristen fortsätta att förvärva vinstbolag.

Enligt förarbetena till den dåvarande regleringen hade lagrådet uttalat att det under begreppet ”annat biträde” kunde falla en mängd andra åtgärder än de som var nämnda i förarbetena. I detta sammanhang uttalade HD att en straffrättslig lag som enligt ordalagen har ett vidsträcktare tillämpningsområde än vad som tycks vara avsikten enligt motiven, borde företräde ges åt det för den misstänkte förmånligaste alternativet. Det innebar i detta fall att rådgivningsverksamhet omfattade förutom konkreta råd, enbart sådant biträde som i praktiken innefattade rådgivning. Biträde av annat slag torde sålunda inte innefattas i begreppet. Frågan i målet var om de förfaranden som åklagaren hade lagt advokaten och den biträdande juristen till last innebar rådgivningsverksamhet i den bemärkelsen som HD hänvisade till. För den biträdande juristens del ansåg HD att de åtgärderna motsvarade de

¹⁸¹ Ibid. s. 18f.

¹⁸² Ibid. s. 19.

¹⁸³ Detta rättsfall tillkom innan lagändringen. Dock anser jag att det visar på ett intressant sätt hur problematiken var innan. I en undersökning som gjordes mellan åren 1992-1995 hade rådgivarlagen bara aktualiserats i ett fåtal fall; se SOU 1998:47, s. 182ff. Efter HD:s dom 1995 kom dock ett antal domar där frågor om vårdslös rådgivning och rådgivningsförbud behandlades.

typfall på konkreta åtgärder för att omsätta råd i praktiken vilka enligt förarbetena omfattades av begreppet rådgivningsverksamhet. Beträffande advokaten fann HD att han före förvärven av vinstbolagen hade träffat en överenskommelse om advokatbyråns medverkan och såsom arbetsgivare valt ut juristen som den som skulle sköta uppdraget. Mot den bakgrunden måste hans förfarande att låta den biträdande juristen fortsätta att förvärva vinstbolag i praktiken innefatta sådan rådgivningsverksamhet som objektivt sett är straffbar. Därmed fann HD att även advokatens agerande kunde innefattas i tillämpningsområdet för rådgivning.

I ett annat fall åtalades rådgivaren för bland annat medhjälp till grov oredlighet mot borgenärer alternativt vårdslös rådgivning, samt medhjälp till osant intygande alternativt vårdslös rådgivning. Den första åtalspunkten hänförde sig till det biträde som hade lämnats i samband med en överlåtelse av aktier i ett svenskt aktiebolag till ett bolag på Jersey. Enligt åklagaren hade aktierna sålts till ett underpris samtidigt som säljaren, ett annat svenskt aktiebolag, var på obestånd eller genom försäljningen försattes på obestånd. Den andra åtalspunkten syftade till det råd som rådgivaren hade givit i samband med att ett licensavtal hade upprättats, vilket gav sken av att vara skrivit vid en tidigare tidpunkt än vad som var fallet. Tingsrätten ogillade talan. När det gällde vårdslös rådgivning ansåg tingsrätten att rådgivaren inte hade varit grovt oaktsam i något av fallen.¹⁸⁴

6.3 Biträdesförbud

Enligt 3 § lagen om förbud mot juridiskt eller ekonomiskt biträde får biträdesförbud meddelas.¹⁸⁵ En dom om biträdesförbud innebär att rådgivaren inte får syssla med något slags ekonomiskt eller juridiskt biträde under den tid som förbudet avser. Förbudet är således inte begränsat till den verksamheten där rådgivaren var verksam när brottet begicks. Syftet är följaktligen att den som är bekräftad som olämplig på grund av brott skall hindras från att bedriva en sådan verksamhet under en viss tid.¹⁸⁶ Det skall dock avse brott som inte är ringa. Med ringa brott åsyftas sådant brott som vid en samlad bedömning framstår som mindre allvarligt med hänsyn till de syften som ligger till grund för rådgivarlagen.¹⁸⁷

Det krävs att vederbörande är skyldig till brottet, det vill säga han måste ha fällts till ansvar för brottet. Domen behöver dock inte ha vunnit laga kraft utan ansvarsfrågan och förbudsfrågan kan avgöras i samma rättegång. Talan om förbud kan även föras särskilt. Om förbudstalan ogillas kan inte talan på nytt föras för samma brott. Det föreligger en möjlighet att ådöma rådgivaren ett biträdesförbud upp till tio år. Förbudstalan får dock inte väckas mot en

¹⁸⁴ Helsingborgs tingsrätt, dom den 20 januari 1998, mål nr. B 300-93; se även i SOU 1998:47, s. 183.

¹⁸⁵ Biträdesförbud och rådgivningsförbud används med samma innebörd i den närmare presentationen, såtillvida att det inte gäller resonemang som enbart hör till den föregående regleringen.

¹⁸⁶ Prop. 2000/01:105, s. 20.

¹⁸⁷ Gullefors, Björn, a.a. s. 201.

advokat eller mot en auktoriserad eller godkänd revisor förrän Sveriges advokatsamfund respektive Revisorsnämnden har yttrat sig.¹⁸⁸ Det är även viktigt att ha i åtanke att det är ett brott i sig att överträda ett förbud att utöva rådgivningsverksamhet, vilket vid sidan om straffet kan leda till en förlängning av förbudet.¹⁸⁹

6.3.1 Bestämmelsens utformning

Förutsättningen för ett förbud är enligt gällande rätt att rådgivaren har gjort sig skyldig till ett brott när han lämnade juridiskt eller ekonomiskt biträde till en klient, såtillvida att brottet inte är ringa. Detta innebär att det bör finnas en direkt koppling mellan brottet och de råd eller det biträde i övrigt som har lämnats. Om en revisor har begått ett skattebrott i sin verksamhet behöver det inte innebära att brottet har förövats när biträde har lämnats. Det behöver heller inte föreligga någon sådan koppling bara för att klienten får kännedom om brottslighet som rådgivaren har gjort sig skyldig till i ett annat sammanhang. För att ett förbud skall åläggas rådgivaren måste följaktligen han själv ha gjort sig skyldig till ett brott. Om biträdet emellertid har uppträtt felfritt, kan inte hans medverkan föranleda biträdesförbud, trots att klienten har utnyttjat den för mycket grova brott. Lagändringen har inneburit ett utvidgat tillämpningsområde även för förbudsbestämmelsen. En advokat som ålagts ett biträdesförbud förlorar inte bara möjligheten att bedriva advokatverksamhet utan blir även förhindrad att arbeta som biträdande jurist, ge olika råd eller bistå klienter med juridiska eller ekonomiska utredningar.¹⁹⁰

Trots att det allmänna förutsättningarna för att ålägga rådgivaren ett förbud är uppfyllda, är det inte obligatoriskt att meddela ett förbud. Med hänsyn till förarbetena till den ursprungliga regleringen uttalades det att domstolen skall göra en prognos angående återfallsrisken och sedan lägga den till grund för sitt avgörande. Skulle återfallsrisken bedömas som liten bör inte något förbud meddelas. Enligt Bulvanutredningen var ett sådant framåtblickande inte så lämpligt när det gäller att avgöra om en straffrättslig sanktion skulle tillämpas eller inte. Det kunde ses som svårt för en domstol att göra en prognos om den tänkbara återfallsrisken. Även ur rättvisesynpunkt kunde ett sådant kriterium ses som minde bra, eftersom fall som framstod som likvärdiga med hänsyn till bland annat brottets allvar riskerade att behandlas olika.¹⁹¹

Regeringen fann det lämpligare att se till brottets straffvärde samt om den som förbudstalan avser tidigare hade gjort sig skyldig till brott i samband med juridiskt eller ekonomiskt biträde. Det ansågs även lämpligt att införa en särskild presumptionsregel för att säkerställa att biträdesförbud meddelas i de fall när rådgivaren har gjort sig skyldig till grov brottslighet. Med hänvisning till en motsvarande bestämmelse om näringsförbud, bör förbud

¹⁸⁸ Dahlqvist, Anna-Lena & Holmquist, Rolf, a.a. 2004, s. 354f.

¹⁸⁹ Leijonhufvud, Madeleine & Wennberg, Suzanne, a.a. 2004, s. 26.

¹⁹⁰ Prop. 2000/01:105, s. 45f.

¹⁹¹ SOU 1998:47, s. 195f.

meddelas när personen i fråga har gjort sig skyldig till ett brott för vilket det lägst föreskrivna straffet är fängelse i sex månader. Detta medför att presumtionsregeln kommer att kunna tillämpas vid exempelvis grov oredlighet mot borgenärer, grovt bokföringsbrott och grovt skattebrott.¹⁹²

I vissa fall kan det dock föreligga särskilda omständigheter vilka medför att biträdesförbud inte är påkallat, trots att det är frågan om sådan brottslighet som presumtionsregeln avser. Bulvanutredningen ansåg att undantag kunde finnas vid särskilda skäl, såsom att gärningen var en engångsföreteelse efter många års klanderfri verksamhet.¹⁹³ Riksåklagaren menade att en rådgivare som hade gjort sig skyldig till ett så pass allvarligt brott att presumtionsregeln var tillämplig, måste anses ha visat en uppenbar brist på respekt för grundläggande normer i samhället. Ett förbud borde därför ses som påkallat även om det var en engångsföreteelse. Regeringen fann emellertid att det fanns skäl för att underlåta att meddela ett förbud vid särskilda skäl. Det bör inte vara tillräckligt att det är en engångsföreteelse, utan det bör även avse en situation där förbudet skulle drabba den enskilde särskilt hårt och den samlade effekten av samhällets reaktion på brottet inte står i proportion till den enskildes skuld. Ett annat fall skulle vara om domstolen dömer enligt 23 kap. 5 § BrB till ett lindigare straff än vad som är föreskrivet för brottet. Detta kan inträffa om en person endast i mindre grad har medverkat till någon annans grova brottslighet.¹⁹⁴

Den nya lagutformningen medförde även att förbudstiden förlängdes från fem till tio år. I förarbetena till den ursprungliga regleringen uttalades det att förbudstiden fick avgöras med hänsyn till omständigheterna, till exempel risken för upprepaning och brottets svårighetsgrad. Om brottet kunde leda till fängelse i mer än en månad fanns det ingen anledning att meddela förbud för kortare tid än fem år. Regeringen ansåg att det i varje fall bör finnas en möjlighet att bestämma en förbudstid av en sådan längd att förbudet inte ses som ett slag i luften. Vid särskilt grova brott kan en förbudstid på fem år inte ses som tillräcklig. En sådan ändring av förbudstiden fann regeringen skapa utrymme för en mer nyanserad bedömning, än vad som kunde ske enligt föreliggande bestämmelse.¹⁹⁵

I lagens 8 § föreskrivs det att den som överträder ett förbud enligt 3 § döms till fängelse i högst två år eller, om brottet är ringa, till böter eller fängelse i högst sex månader. Dock fann regeringen det som angeläget, i likhet med näringsförbud, att det tydligt framgår i lagtexten att förbudstiden normalt skall förlängas vid en överträdelse. Tiden skall förlängas med högst fem år och endast om inte särskilda skäl talar emot det.¹⁹⁶

¹⁹² Prop. 2000/01:105, s. 21 och 46.

¹⁹³ SOU 1998:47, s. 196.

¹⁹⁴ Prop. 2000/01:105, s. 21f.

¹⁹⁵ Ibid. s. 22f.

¹⁹⁶ Ibid. s. 8 och 22.

6.3.2 Praxis

I ett mål från Malmö tingsrätt ogillades ett yrkande om rådgivningsförbud mot en advokat. Detta ställningstagande grundade sig på att brotten inte ansågs vara begångna i advokatens rådgivningsverksamhet. Advokaten hade utan ersättning hjälpt en kamrat att ta ut pengar från ett konkursbo genom att upprätta och förete en osann köpehandling. Dessutom hade han hjälpt kamraten med att tömma två aktiebolag och föra över pengarna till ett aktiebolag där han själv var verksam. Advokaten dömdes dock för försök till bedrägeri samt medhjälp till grov oredlighet mot borgenärer.¹⁹⁷

I ett ytterligare mål från Malmö tingsrätt dömdes en jurist till ett års fängelse för bland annat grov urkundsförfalskning samt rådgivningsförbud i fem år. Brottet bestod i att juristen i sitt arbete som juridiskt ombud för en klient hade upprättat en falsk fullmakt. Han hjälpte sedan klienten med en fastighetsaffär och använde där den falska fullmakten för att ge sken av att han företrädde en presumtiv köpare.¹⁹⁸ I ett annat rättsfall dömdes en biträdande jurist för medhjälp till grov oredlighet mot borgenärer och ålades rådgivningsförbud i tre år. I detta fall bestod brottet i att han som ett led i oredlighetsbrottet hade upprättat ett stort antal osanna handlingar.¹⁹⁹

I följande rättsfall stod en man åtalad för bokföringsbrott och medhjälp till skattebrott. Han bedrev en verksamhet som bestod av att sköta bokföringen och deklarationen åt ett stort antal näringsidkare. Den åtalade hade sedan för fyra olika klienter i sin egenskap av bokförare uppsåtligt åsidosatt bokföringsskyldigheten genom att underlåta att löpande föra grund- och huvudbok. Till följd härav kunde respektive rörelses ekonomiska förlopp ej i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen. I andra hand åberopades det att han hade lämnat juridiskt och ekonomiskt biträde och därvid av grov oaktsamhet hade främjat en straffbelagd gärning. Det framfördes även ett yrkande om rådgivningsförbud för en tid av tre år. Den åtalade fälldes enbart för medhjälp till skattebrott. I tingsrättens domskäl kunde man utläsa att det ansågs saknas anledning att ålägga den åtalade rådgivningsförbud. Skälet till detta var att han på grund av sjukdom och arbetsanhopning hade hamnat i en ohållbar arbetssituation. Dessutom hade han inte tidigare gjort sig skyldig till brott. Under huvudförhandlingen hade han även uppgett att han hade minskat antalet klienter till ungefär en tredjedel.²⁰⁰

Ett fall där rådgivningsförbud borde ha yrkats enligt lagens formulering, men vilket inte skedde är följande. En godkänd revisor hade i egenskap av ekonomisk rådgivare och revisor upprättat ett bolags deklaration och i samband med det medvetet lämnat oriktiga uppgifter. Han fälldes till ansvar

¹⁹⁷ Malmö tingsrätt, dom den 5 maj 1998, mål nr. B 12798-97; se även i boken *Brotten i näringsverksamhet*, s. 352.

¹⁹⁸ Malmö tingsrätt, dom den 2 oktober 1996, mål nr. B 12220-96; se även i boken *Brotten i näringsverksamhet*, s. 353.

¹⁹⁹ Hovrätten över Skåne och Blekinge, dom den 23 april 1999, mål nr. B 578-98; se även i boken *Brotten i näringsverksamhet*, s. 353f.

²⁰⁰ Malmö tingsrätt, dom den 18 november 2004, mål nr. B 3879-01.

för medhjälp till försök till grovt skattebedrägeri. I domskälen kunde man utläsa att revisorns brott försvårades av att han hade medverkat till brottet i egenskap av ekonomisk rådgivare och revisor.²⁰¹

I vissa fall kan det föreligga omständigheter som medför att en person bör åläggas såväl biträdesförbud som näringsförbud. Ett näringsförbud är inte lika fullt ingripande eftersom man kan som anställd fortsätta med att lämna juridiskt eller ekonomiskt biträde. Den som däremot är underkastad ett biträdesförbud är oförhindrad att driva och vara verksam i all annan näringsverksamhet än rådgivningsverksamhet respektive biträdesverksamhet.²⁰² I de följande tre rättsfallen åskådliggörs det resonemang som domstolen har fört i frågan.

Svea hovrätt dömde en person för medhjälp till bokföringsbrott och medhjälp till grovt skattebedrägeri samt för vårdslös rådgivning. I samband med detta ålades han även näringsförbud i fem år och rådgivningsförbud under en femårsperiod. Den åtalade var företrädare för ett bolag som åtog sig bokföringsuppdrag. De brott som den åtalade hade gjort sig skyldig till bestod av att han som ansvarig för två klienters bokföring hade underlåtit att bokföra vissa affärshändelser och bevara vissa verifikationer. Dessutom var den felaktiga bokföringen en förutsättning för de mervärdesskattebrott som han begick i bolagen. Det uttalades även i domskälen att den åtalades hantering av bokföringen skulle ses som vårdslös rådgivning, eftersom han genom sitt sätt att bokföra av oaktsamhet främjade ett undandragande av tillgångar i bolagen när dessa var på obestånd.²⁰³

I ett annat mål hade en person som företrädare för ett bolag underlåtit att i bolagets deklarationer redovisa mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter. Han dömdes för detta till grovt skattebedrägeri och näringsförbud i fem år. Han hade även i egenskap av revisor upprättat bolagets årsbokslut och i samband med det av oaktsamhet underlåtit att kontrollera ställningen på bolagets postgirokonto. Han dömdes i detta avseende för bokföringsbrott samt ålades rådgivningsförbud i tre år.²⁰⁴

Sist ett rättsfall från Kalmar tingsrätt där en man dömdes för bokföringsbrott och medhjälp till grovt skattebedrägeri. Dessutom ålades han näringsförbud och rådgivningsförbud i fem år. Han hade under tiden juni 1997 - mars 2001 bedrivit yrkesmässig rådgivning i en enskild firma. I sin rådgivningsverksamhet hade han lämnat råd om hur en klient skulle undgå att betala mervärdesskatt. Klienten följde rådet och begick grovt skattebrott.²⁰⁵

²⁰¹ Dahlqvist, Anna-Lena & Holmquist, Rolf, a.a. 2004, s. 354.

²⁰² Ibid. s. 355.

²⁰³ Svea hovrätt, dom den 3 november 1998, mål nr. B 1817/98; se även i boken *Brotten i näringsverksamhet*, s. 355f.

²⁰⁴ Svea hovrätt, dom den 9 juni 2000, mål nr. B 5762-99; se även i boken *Brotten i näringsverksamhet*, s. 356.

²⁰⁵ Kalmar tingsrätt, dom den 10 januari 2003, mål nr. B 1212-00; se även i boken *Brotten i näringsverksamhet*, s. 356.

7 Analys

7.1 Anmälningssplikten

Jag har i uppsatsen redogjort för den ekonomiska kriminalitetens omfattning samt den problematik som finns i att komma åt brotten och därmed kunna uppnå en brottsförebyggande effekt. Vid en jämförelse med traditionella brott är många offer ovetande om att de har blivit utsatta för ett ekobrott. Därtill har brotten ofta skadeverkningar som är spridda över ett stort antal offer, såsom skattebetalarna och konsumenterna. Det som gör att det är svårt att komma åt ekobrotten är också svårigheten att upptäcka dem. Polisen har ingen rätt att kontrollera företaget, utan de flesta brott upptäcks antingen vid en konkurs eller vid en skatterevision. Detta innebär att samhällets kontroll är begränsad. Vad kan man göra i ett sådant läge? Jag tror det är svårt att använda sig av lagföring och strängare straff för att komma åt gärningsmännen, särskilt med tanke på att upptäcktsrisken är förhållandevis liten. Det är också en resursfråga vilket medför att man inte kan lägga alltför höga krav på ökad effektivitet från konkursförvaltarnas och skatterevisorerens sida. Dessutom är det inte alla företag som går i konkurs eller bli utsatta för skatterevision.

Samhället har under den senaste tiden sett till möjligheten att effektivare ta tillvara på revisorns kunskaper i kampen mot den ekonomiska brottsligheten. Varför anses revisorn i detta fall vara en intressant aktör? En revisor i ett aktiebolag är, till skillnad från exempelvis skatterevisorn, inte en person som har till syfte att utreda om ett brott har begåtts. Revisorn är istället en del av bolaget med en viss kontrollerande funktion. Dessutom har han en rådgivande funktion i bolaget. Redan dessa två uppgifter gör att revisorn kan anses bidra i kampen mot den ekonomiska brottsligheten. Revisorns huvudsakliga uppgift kan således anses vara att hitta väsentliga fel och brister och se till att de blir rättade. Möjligheten för revisorn att anmärka i revisionsberättelsen kan därmed ses som ett starkt påtryckningsmedel. Lagstiftaren ansåg dock att det krävdes mer åtgärder för att komma åt den ekonomiska brottsligheten, varav man föreslog att det skulle införas en anmälningsskyldighet för den externa revisorn. Jag anser att denna skyldighet kan bidra till att man kan komma åt brotten medan företaget fortfarande finns kvar. Anledningen är att det är lättare att säkra bevismaterial om förundersökningen inleds på ett tidigt stadium.

Hur har det då gått? När jag har granskat Ekobrottsmyndighetens årsredovisningar för 2003 och 2004 kan man se att anmälningarna från revisorerna endast är marginella vid en jämförelse med de anmälningar som kommer från skatteförvaltningen och konkursförvaltarna. Anledningen till att det finns en sådan skillnad kan vara själva relationen med klienten. Till exempel har konkursförvaltaren en kortvarig relation till bolaget, vars verksamhet har gått i konkurs och uppdraget går ut på att reglera konkursboet. En revisor har däremot en mycket mer varaktig relation till det

bolag han granskar. Detta tror jag kan medföra att det är betydligt lättare för en konkursförvaltare att anmäla ett bolag i jämförelse med en revisor. Konkursförvaltaren arbetar också mer med synliga brott såsom brister i bokföringen. Detta kan ses som en naturlig konsekvens av att arbeta med bolag som inte länge har en fungerande verksamhet. Revisorns långvariga relation kan leda till att han inte ser lika hårt på oegentligheter i bolaget, men även att revisorn förmår bolaget att rätta sig efter gällande rätt.

Jag finner det dock som angeläget att inte fästa särskilt mycket vikt vid antalet anmälningar som görs. Detta ställningstagande grundar jag på olika omständigheter. De brott som trots allt anmäls skulle troligtvis inte bli upptäckta, såtillvida revisorn inte hade en anmälningsplikt. Det är därtill, precis som jag har nämnt tidigare, lättare att få tag i bevis om förundersökningen inleds i ett tidigt skede. Den kompletta positiva effekten av lagen framkommer dessutom först när man ser till de fall där revisorn har funnit anledning att misstänka brott enligt ABL, men där bolaget har vidtagit rättelse eller själv har gjort en polisanmälan. I sådana ärenden har revisorn inte behövt göra någon anmälan till åklagare eller avgå. De redovisas inte heller i statistiken, men bör dock finnas med i åtanke när man diskuterar anmälningsskyldighetens effektivitet.

Jag håller även med Eva Nilsson vid EBM att revisorns maktposition har stärkts genom lagändringen. Anmälningsskyldigheten hjälper revisorn att trycka på bolaget, vilket kan utgöra en verkningsfull åtgärd för att förmå bolagen att följa lagen. Detta kan enligt mig tala mer för en brottsförebyggande effekt, än att räkna antalet anmälningar som inkommer från revisorerna. Jag finner likväl att bara själva revisionen i sig kan ha en brottsförebyggande effekt, oavsett om det föreligger någon anmälningsskyldighet eller inte. För vilken företagare vill presentera ett bokföringsmaterial som gör det möjligt för en granskande revisor att upptäcka ett brott? Anmälningsskyldigheten kan utifrån detta synsätt mer ses som en förstärkande åtgärd. En annan brottsförebyggande effekt till följd av lagändringen kan vara att revisorerna blir mer noggranna när de väljer de bolag som de vill arbeta åt. Det kan ses som mer angeläget att arbeta med ett seriöst bolag för att kunna undvika problem och anmälningar. Från bolagens sida kan det dessutom ses som mer riskfyllt att anlita en revisor som har dåligt rykte eftersom det kan leda till ökat intresse från myndigheternas sida.

En intressant problematik är den konflikt som kan uppstå mellan revisorns förhållande till sin klient samt den maktposition han har att förmå klienten att vidta rättelse och att anmäla bolaget om inga åtgärder vidtas. Detta kan ses som två faktorer som kan leda till svåra överväganden för en revisor. Min förhoppning är att han använder sig av sin maktposition för att därigenom kunna uppfylla lagstiftarens intention. Tyvärr tror jag dock att det förhållande som revisorn och bolaget har kan leda till att en del revisorer väntar med att anmäla tills de är helt säkra att ett brott föreligger.

När lagförslaget lades fram framfördes kritik från olika aktörer. Det uttalades bland annat att revisorn saknar den straffrättsliga kompetens som krävs

för att kunna bedöma om ett brott föreligger. Men krävs det verkligen en sådan kompetens? Jag anser att någon omfattande straffrättslig kompetens inte krävs i praktiken eftersom revisorn varken behöver leta efter brott eller avgöra vilket brott som föreligger. Hans skyldighet inträder först när ett brott kan misstänkas. Revisorn behöver således inte ta någon ställning när det gäller de subjektiva omständigheterna, utan skall bara se till objektiva. Den straffrättsliga bedömningen har lagstiftaren följaktligen lagt på åklagaren och i samma stund upphör revisorns skyldighet att agera. Med hänsyn till den erfarenhet som en revisor i regel besitter bör han tidigt kunna avgöra om det pågår några oegentligheter i bolaget. Redan enligt de bestämmelser som förelåg innan lagändringen borde revisorn uppmärksamma vissa brott, såsom brott som återfinns i 11 kap. BrB. Skulle han känna sig tveksam kan han rådgöra med förbundsrevisorerna eller EBM.

Det har även förts diskussioner om hur rekvisitet ”kan misstänkas” skall tolkas. Enligt EBM:s så kallade misstanketrappa befinner sig rekvisitet mellan ”anledning att anta” och ”skälig misstanke”. Detta innebär en förhållandevis låg bevisgrad för att en anmälning skall ske, vilket även var lagstiftarens intention. Jag tror likväl att det finns ett flertal revisorer som inte anmäler vid en sådan låg grad utan de vill vara mer säkra innan de vidtar en åtgärd. Det kan finnas olika omständigheter som förklarar varför vissa vidtar åtgärder först i ett senare skede. Jag tror att en anledning kan vara att det är svårt för en revisor att veta exakt vart gränsen går för att en anmälning skall ske.

När det gäller tolkningen av rekvisitet har lagstiftaren hänvisat till den grad av misstanke som har etablerats i konkursförvaltarens praxis. Jag är emellertid av den synpunkten att en sådan hänvisning inte kan ses som fullt tillräcklig, eftersom det även i konkurslagen råder en viss osäkerhet hur tolkningen skall vara. Jag anser dessutom att det finns en betydande skillnad mellan en konkursförvaltares och revisors situation vid misstanke om brott. I praktiken anmäler en konkursförvaltare vid en lägre grad av misstanke än vad revisorn gör, trots att de tillämpar samma rekvisit. En förklaring till detta kan vara att konkursförvaltare handskas med företag som har gått i konkurs och kan därmed anmäla som de vill utan att riskera att en felaktig anmälan leder till skada för bolaget. Revisorerna däremot kan känna mer samhörighet till det bolag de granskar vilket medför att de inte anmäler vid samma låga bevisgrad. Därför finner jag hänvisningen av rekvisitet till konkursförvaltarens praxis som tämligen vilseledande. Det är viktigt att poängtera att en korrekt tillämpning av lagen är en förutsättning för att anmälningsskyldigheten skall kunna uppfylla sitt syfte. Enligt min åsikt kan en mer konkret och preciserad utformning av rekvisitet leda till att vissa oklarheter försvinner. Detta innebär att rekvisitet bör sammankopplas mer med revisorns roll. Jag tror att det skulle medföra att en revisor får tydligare vägledning för sitt agerande och vet mer exakt vart gränsen går för att en anmälan ska ske. Detta kan ses som angeläget för att förmå revisorer att anmäla vid den bevisgrad som är lagstiftarens förhoppning. Det kan även fungera som ett påtryckningsmedel mot en revisor som försummar att vidta rättsliga åtgärder.

Tystnadsplikten kan ses som en grundläggande princip för revisorn. Den är viktig för att revisorn skall känna att han har företagsledningens förtroende och därmed kan vara säker på att få tillgång till allt material som kan behövas för en tillfredsställande granskning. Skyldigheten att anmäla brott innebär därför en svår balansgång mellan två viktiga faktorer i revisorns arbete. Vilken av dess två plikter som kan ses som mest väsentlig tror jag är svårt att ta ställning till. Givetvis vill en revisor ha en bra kontakt med det bolag som han granskar, vilket kan medföra att han anmäler ett misstänkt brott först när han är alldeles säker på att ett brott föreligger. Därtill kan revisorn anses ha ett ansvar mot samhället att upplysa om något är fel, vilket lagändringen hjälper till att säkra.

Vid lagändringen framfördes även kritik mot att en uppluckring av tystnadsplikten skulle leda till en försämrad relation mellan revisorn och företagsledningen. Denna uppfattning kan inte anses stämma med lagstiftarens intention, eftersom den endast vill att revisorn skall bevara sin roll som ett granskande organ. De företag som sysslar med ekonomisk brottslighet har troligtvis en bra kännedom om de lagregleringar som finns eftersom de måste upptäcka eventuella luckor i lagen. Dessa oseriösa aktörer kan därför ha förändrat sitt beteende i förhållande till revisorn vid införandet av anmälningsplikten. Jag anser likväl att de alltid har undanhållit information från revisorn vilket innebär att anmälningsskyldigheten inte har förändrat detta beteende.

Statsmakten har en hållhake på de revisorer som inte följer anmälningsplikten. Enligt gällande sanktionssystem kan en revisor bestraffas genom skadestånd, om det visar sig att han har haft skälig anledning att anta att uppgifterna var oriktiga. Dessutom kan en revisor som inte respekterar reglerna utsättas för disciplinära åtgärder. I uppsatsen har jag redogjort för två fall från RN, varav båda ledde till en varning för revisorn. I det ena fallet ansåg emellertid inte RN att revisorn hade försummat sin anmälningsskyldighet enligt ABL, utan fann honom ansvarig på andra grunder.

Vid granskningen av Revisorsnämndens praxis fann jag att det inte förelåg många anmälningar som byggde på att revisorn hade misskött sin anmälningsplikt. Det kan bero på att revisorerna anmäler när de är skyldiga till det. Enligt min mening är detta inte speciellt sannolikt med tanke på det som har diskuterats tidigare i uppsatsen. Jag tror snarare att det beror på att revisorerna själva inte blir anmälda av andra myndigheter. Ett sätt att öka effektiviteten av anmälningsskyldigheten kan således vara att anmäla fler revisorer som inte har fullgjort sin plikt. Disciplinåtgärder kan även medföra att antalet oseriösa revisorer minskar i antal. Detta har även ett brottsförebyggande syfte eftersom oseriösa företag ofta anlitar oseriösa revisorer. Det är dock viktigt att ha i åtanke att revisorerna inte skall ses som någon sorts "Ekopolis". Det är istället angeläget att de fullgör sin huvuduppgift att revidera och att anmälningsskyldigheten finns i bakgrunden, vilket medför att det är lättare att tala med sin klient. Jag tror likväl att de sanktionsåtgärder som kan vidtas mot revisorn är oerhört betydelsefulla för att revisorn skall agera efter vad som är lagstiftarens

intention. Detta innebär att det är viktigt att man använder sig av dem för att inte ge fel signaler till revisorerna.

Med utgångspunkt i anmälningssstatistiken kan man vid en översyn tidigt se att bokföringsbrottet är det dominerande. Varför är just detta brott det vanligaste? För att ett bokföringsbrott skall föreligga krävs det att bristerna i räkenskaperna är sådana att rörelsen inte kan bedömas med ledning av bokföringen. Bristerna bedöms i proportion till omsättning och tillgångar. Det innebär att ju högre inkomster ett företag har desto större måste de oredovisade tillgångarna vara för att rörelsen i huvudsak inte skall kunna bedömas. Detta medför att brottet lättare kan uppkomma i mindre företag. Bokföringsbrott kan i regel utredas enbart med hjälp av räkenskaperna. Däremot är exempelvis skattebrott och brott mot borgenärer mycket mer resurskrävande, vilket kan leda till en selektion där bokföringsbrott utreds i högre grad. Enligt Eva Nilsson vid EBM kan det även föreligga krävande utredningar för bokföringsbrott. Detta visar sig också i statistiken, där många förundersökningar fortfarande pågår. Korsells resonemang om selektion bidrar enligt mig till en intressant belysning om vilka brott som kommer att uppmärksammas. I praktiken kan detta ses vid en tillbakablick på 1980-talet när det var vanligt med skattebrott. I kombination med olika förändringar, främst bristande resurser för revisioner, har den registrerade skattebrottsligheten minskat vilket har lett till en förstärkning av bokföringsbrottets ställning. Det är likväl viktigt att tänka på att ett flertal anmälda ärenden omfattar inte bara ett brott utan det kan föreligga olika typer av brott inom samma fall. Enligt min uppfattning kan överrepresentationen av bokföringsbrott bero på att det är relativt lätt att se om en företagare till exempel har struntat i bokföringen. Det kan även tolkas som att bokföringsbrott begås för att dölja annan brottslighet.

En annan lagstiftningsmässig selektion är att revisorn måste anmäla brott vid en lägre bevisgrad än vad som krävs för att åklagaren skall väcka åtal. Det är sedan upp till åklagaren om det bör ske något med anmälan som inkommer från revisorn. Statistiken visar tydligt att det inleds en förundersökning i de flesta fallen, men därefter är det inte många som leder till beslut om lagföring. Detta kan medföra att revisorerna upplever det som meningslöst att anmäla en brottsmisstanke samt att de anmäler först vid en betydligt starkare misstankegrad. Jag ansluter mig dock till Nilssons resonemang att det är viktigt att revisorerna anmäler så tidigt som möjligt i processen. Det är inte revisorernas uppgift att ta ställning om det föreligger ett brott eller inte.

När man studerar de anmälningar som har gjorts till Ekobrottsmyndigheten ser man att antalet har ökat stadigt för varje år. Detta kan ses som ett tecken på att anmälningsskyldigheten blir alltmer etablerad i revisorns dagliga arbete. Jag tror att kombinationen av att anmälningarna sker i ett tidigt skede samt att företagen vidtar rättelser vid felaktigheter är två starka faktorer i kampen mot den ekonomiska brottsligheten. Revisorn är en viktig aktör i detta arbete med hänsyn till sin maktposition. Anmälningsskyldigheten kan dessutom ses som en betydelsefull åtgärd, eftersom det inte är alla fall som

leder till skatterevision eller konkurs. Lagändringen kan därför ses som ett ytterligare steg mot att få en bättre kontroll över den ekonomiska kriminaliteten. Jag tror följaktligen att anmälningarna kommer att öka i antal allteftersom anmälningsskyldigheten blir mer inarbetad i revisorernas rutiner, men även att en ökad uppmärksamhet kring anmälningarna leder till en brottsförebyggande effekt.

7.2 Medverkansansvar

I uppsatsen har jag valt att titta på revisorns straffrättsliga ansvar utifrån två olika angreppssätt. Det ena är att se till medverkansbestämmelsen i 23 kap. 4 § BrB, medan den andra ser mer till den oaktsamhetsform som finns i rådgivarlagen. I aktiebolagslagen finns inga direkta straffbestämmelser för en revisor som underlåter att följa de regler som finns för revision. Det har ansetts att de bestämmelser som bland annat finns i brottsbalken kan ses som fullt tillräckliga.

Enligt 23 kap. 4 § BrB kan en revisor åläggas ett medverkansansvar om han har främjat gärningen med dåd eller råd. Detta innebär att en revisor som ger sin klient ett råd och det medför att klienten begår ett bokföringsbrott eller skattebrott, kan leda till ansvar för medhjälp till den brottsligheten. Om revisorn har ett uppdrag att själv bokföra åt någon annan och gör detta på ett felaktigt sätt riskerar han även då ett straffansvar. Det jag har funnit intressant i denna diskussion är det faktum att en revisor som inte har deltagit i själva bokslutsarbetet utan endast har granskat bokföringen samt avgivit en revisionsberättelse, kan ådömas ett straffrättsligt ansvar. I detta fall kan man inte ålägga revisorn något ansvar för själva bokslutsarbetet och frågan är då hur ett ansvar kan föreligga.

Inledningsvis finner jag det angeläget att skilja mellan en intern revisor och en extern revisor. En intern revisor arbetar med att löpande granska verksamhetens räkenskaper och ekonomiska förvaltning. Han ingår i företagets organisation och utgör en del av dess interna kontrollsystem. Dessutom är den interne revisorn ofta anställd av företaget. Den roll som revisorn har gentemot företagsledningen kan följaktligen inte ses som helt fri och oberoende. Dennes ansvar för bokföringsbrott blir att bedöma enligt de riktlinjer som finns för personer som faktiskt handhar bokföringen. En extern revisor är däremot fristående från företaget och har sin kontrollfunktion riktad mot styrelsen. I sin granskning skall han ta hänsyn till olika intressenter. Dock kan man se att den interne revisorns verksamhet inverkar i hög grad på den externe revisorns granskning av företagets interna kontroll. Det kan således ses som en viktig fråga huruvida förekomsten av intern revision kan frita den externe revisorn från skyldigheten att själv förvissa sig om tillförlitligheten hos företagets egna kontrollanordningar. I detta sammanhang bör det även tilläggas att det inte kan ses som förenligt med gällande bestämmelser att en extern revisor tar aktiv del i bokföringsarbetet. Om ett sådant deltagande kan påvisas skall det leda till ansvar på samma sätt som för en intern revisor.

I uppsatsen har jag tagit upp olika rättsfall där domstolen har funnit att revisorn har gjort sig skyldig till medhjälp. Detta trots att han enbart har granskat bokföringen samt utarbetat en revisionsberättelse. Den slutsats som jag kan dra av dessa är att revisorn ansvarar straffrättsligt för sina uttalanden i revisionsberättelsen. Anledningen till detta ställningstagande tror jag till en viss del grundar sig på det intryck som ett sådant uttalande gör. En granskning som inte har lett till några anmärkningar skapar tillit hos andra intressenter om att informationen som har granskats är felfri. Denna tillit bygger främst på att revisorn ses som en professionell bedömare och torde vara mer insatt i sakfrågorna än vad den genomsnittlige investeraren är.

Vid en tolkning av ordalydelsen i straffbestämmelsen om bokföringsbrott kan man dock ställa sig frågande hur en extern revisor kan ådömas ansvar för medhjälp till bokföringsbrott. Upprättande av revisionsberättelse och den därpå följande behandlingen på bolagsstämman anses nämligen inte falla in under bokföringsskyldigheten enligt bokföringslagen. Dessutom krävs det för att ansvar för medhjälp skall kunna utkrävas att brottet fortfarande pågår, vilket innebär att bokföringen för året inte får vara avslutad. I detta sammanhang kan det vara intressant att se hur domstolarna har resonerat kring revisorns ansvar.

I rättsfallet NJA 1988 s. 383 tog HD ställning till en extern revisors ansvar vid undertecknande av en ren revisionsberättelse. Den centrala frågan i målet var om en sådan handling kunde innebära medhjälp till bokföringsbrott. Vid avgörandet av en sådan fråga finner jag det som angeläget att återigen se till den position som revisorn i normalfallet intar till själva bokföringen. Revision innebär företrädesvis granskning och kontroll av räkenskapsmaterial, om man bortser från den kontroll som görs av styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning. Detta innebär att revisorn egentligen inte sysslar med sådana förfaranden som avses i bokföringslagen. Ett ansvar enligt 11 kap. 5 § BrB kan därmed inte ses som aktuellt. En annan slutsats skulle kunna ske om revisorn aktivt deltar i bokslutsarbetet, vilket faller inom bokföringslagens regelverk. Detta kan ses som ett avsteg för en extern revisors lagstadgade roll i ett aktiebolag. I det aktuella målet hade emellertid revisorn utfört sådana åtgärder som kan hänföras till revision. Revisorns underlåtenhet att vidta en grundläggande granskning medförde att felaktiga uppgifter i bokföringen lades till grund för efterföljande räkenskapsårs redovisning. Trots dessa missvisande siffror hade han avgett en ren revisionsberättelse. Effekten av revisorns handlande var att revisionsberättelsen låg till grund för en fortlöpande brottslighet.

Det som jag tyckte HD:s dom tydligt pekade på var den skyldighet som en revisor har att lägga ett fullgott granskningsunderlag till grund för en upprättad revisionsberättelse. En sådan skyldighet är särskilt viktig när revisorn granskar ett bolag som kännetecknas av att vara svår- eller tungarbetat. Med utgångspunkt i domskälen verkar det även som om domstolen har lagt en viss vikt vid att huvudbokföringen och bokslutet hade tagits fram inom den egna revisionsbyrån. Detta medför att jag ställer mig undrande till hur domstolen hade bedömt i fallet om bolaget hade haft en

annan redovisningsbyrå som i sin tur hade avlämnat underlaget för revisorns granskning. En sådan situation kan likväl medföra en annorlunda granskning från revisorns sida.

I uppsatsen har jag även hänvisat till ett rättsfall från Sollentuna tingsrätt, vilket även det tar upp revisorns ansvar för medhjälp till bokföringsbrott. Detta fall skiljde sig från ovanstående rättsfall i det avseendet att revisorn inte hade avgett en ren revisionsberättelse. Vid granskningen av domen finner jag dock att domstolen inte har tagit någon hänsyn till detta. Detta får mig att dra slutsatsen att det tycks föreligga en grundläggande princip för revisorns ansvar. Revisorn ska på ett klart och tydligt sätt ange om bokföringen står i överenskommelse med gällande lagregler och avspeglar verkliga omständigheter, oavsett om det är en ren eller oren revisionsberättelse.

I vissa rättsfall tycker jag att man kan se att företagen antar att bokföringskyldigheten har fullgjorts om man låter en bokföringsassistent upprätta bokföringen eller att en extern revisor granskar verksamheten. Domsluten visar emellertid att det kan bli ett flertal personer som bär det straffrättsliga ansvaret när det har begåtts en brottslig gärning i en näringsverksamhet som bedrivs av en juridisk person. Revisorerna kan därför agera missvisande genom att inte poängtera vikten av att inte åsidosätta bokföringskyldigheten.

För att medhjälp skall föreligga får inte huvudbrottet vara avslutat. I ovanstående rättsfall kan man likväl se att om en revisors försummelse att anmärka på brister i bokföringen kan anses främja ett bokföringsbrott under följande räkenskapsår kan ett medverkansansvar utkrävas av revisorn. Det kan emellertid ifrågasättas varför man stämmer för påföljande års ingående balanser och inte för de utgående. En anledning kan vara den osäkerhet som förelåg förut om bokföringsbrott avseende bokslut skall ses som fortlöpande eller inte. I ett domstolsavgörande från förra året fastslogs det dock att sena årsredovisningar kan ses som ett bokföringsbrott. Det innebär att brottet kan ses som fortlöpande och kan leda till ansvar för en extern revisor som bara har granskat bokföringen. Jag ansluter mig till HD:s resonemang att det kan vara svårt att bedöma en rörelses ekonomiska resultat och ställning utan en årsredovisning. Det är även angeläget att väga in alla intressenter som bör få tillgång till en årsredovisning i bedömningen. Revisorn har således en skyldighet att i sin revisionsberättelse anmärka om årsredovisningen har upprättats för sent.

En annan intressant aspekt när det gäller revisorns ansvar för medhjälp är revisorns skyldighet att påtala felaktigheter. För att någon skall kunna fällas till ansvar för underlåtenhet krävs det att det finns en skyldighet att agera. En omständighet kan till exempel vara att revisorn enligt lag skall vara aktivt verksam i underhandsgranskningen. Sådan bestämmelse finns emellertid inte i svensk lag, utan istället bör den externa revisorn avhålla sig från att delta i den interna verksamheten. Det kan diskuteras om det skall ses som ett aktivt eller passivt handlande i de fall revisorn underlåter att anmärka på bokföringen i sin revisionsberättelse och trots vetskap om brister fastställer

balansräkningen. Enligt min mening bör man kunna se revisorns rena revisionsberättelser som ett aktivt handlande, eftersom det kan ses som en positiv uppgift om att allt är i sin ordning.

Om en revisors handlande består i en oriktig uppgift kan även andra straffrättsliga bestämmelser förekomma. Till exempel kan ansvar för svindleri föreligga om revisorn lämnar en vilseledande uppgift i sin revisionsberättelse. Enligt min åsikt kan ett sådant ansvar ses som befogat, eftersom revisorn bidrar till att vidmakthålla den felaktiga bilden av företagets omsättning och resultat. De uttalanden som görs på bolagsstämman leder till att revisorn uppsåtligen eller av grov oaktsamhet sprider vilseledande uppgifter bland allmänheten och dess intressenter.

Utifrån de rättsfall som jag har behandlat i uppsatsen kan man ställa sig undrande hur vanligt det är att revisorerna är inblandade i ekonomisk brottslighet. Jag anser att det är viktigt att det sker en tillfredsställande tillsyn över godkända och auktoriserade revisorer. Samhället måste kunna lita på att revisorerna driver en revisionsverksamhet som är av hög kvalitet och uppfyller höga etiska krav. Revisorerna bör därför vara opartiska samt självständiga och inte förfara oredligt i deras arbete. De skall även beakta god revisorssed. Det kan därför ses som angeläget för att komma åt den ekonomiska brottsligheten att det inte bara är revisorerna som granskar, utan att även de själva blir utsatta för granskning.

7.3 Rådgivaransvar

Ekonomisk eller juridisk rådgivning om brottsliga upplägg underlättar för kriminella att begå ekonomisk brottslighet. Detta var skälet till att man införde den så kallade rådgivarlagen 1985. Utmärkande för straffbestämmelsen i rådgivarlagen är att oaktsam medverkan till uppsåtligt brott bestraffas, något som inte kan ske utifrån 23 kap. 4 § BrB. Den utgör således ett komplement till medverkansbestämmelsen. En rådgivare skall i sin verksamhet handla med aktsamhet, framförallt om hans biträde kan tänkas gagna brottslighet av olika slag. Genom att straffbelägga även medverkan som sker av oaktsamhet ville lagstiftaren markera att också rådgivare som står utanför befintliga kontrollsystem måste vara försiktiga med att lämna råd som kan underlätta brottslig verksamhet. Ett annat skäl var att det skulle minska olägenheterna av att det i allmänhet är svårt att styrka att en rådgivare har haft uppsåt att främja brott.

Varför kan det ses som angeläget att införa ytterligare straffrättsligt ansvar för en revisor? Det finns flera olika skäl som talar för att en revisor bör ha ett extra stort ansvar för sina uttalanden. De jag finner som mest grundläggande är den långtgående insyn som en revisor får i företaget vid sin granskning samt det förtroende som företagsledningen har för sin revisor. Dessutom skall han vara en oberoende granskare och inte sköta företagets ekonomi. En revisor kan således ses som en rådgivare som har ett stort ansvar i ett ekobrottsperspektiv. I sin yrkesroll kan han både understödja brott och motverka brott. Moralen kan därför anses ha stor

betydelse för denna yrkesgrupp. Därför anser jag att det är angeläget att vidta åtgärder för att komma åt oseriös rådgivning som ingår som en del i ekonomisk brottslighet.

Enligt min ståndpunkt är det följaktligen viktigt att det ställs vissa krav på hur en revisor bör uppträda gentemot sin klient, men även mot andra intressenter. Det kan ses som korrekt att upplysa klienten om innehållet i gällande rätt samt vilka möjligheter som finns att utnyttja lagen på bästa möjliga sätt. Dock bör revisorn inte lämna tips som underlättar för klienten att begå ett brott. Det kan till exempel ses som grovt oaktsamt att förklara för klienten hur han kan tjäna på att använda falska fakturor eller manipulera bokföringen på annat sätt. Enligt min åsikt kan det inte heller ses som etiskt korrekt att upplysa sin klient om ett visst tillvägagångssätt vilket kan medföra stora bevissvårigheter vid en upptäckt. Ett exempel på detta är så kallade skenrättshandlingar, det vill säga avtal som säger en viss sak men där den agerande inte har för avsikt att handla enligt avtalet.

Det problem som ibland har uppstått i samband med rådgivarlagen är dess tillämpningsområde. I NJA 1995 s. 505 prövade HD om ett visst förfarande kunde hänföras till straffbar rådgivningsverksamhet. HD fann att lagens ordalydelse hade ett mer vidsträckt tillämpningsområde, än vad som enligt lagens förarbeten syntes ha varit avsikten. Detta rättsfall kan i viss mån ses som inaktuellt eftersom lagen från och med 1 juli 2001 omfattar även biträde av annan art än rådgivning, såsom finansiering, förmedling och värdering. Denna utökning av tillämpningsområdet är enligt mig korrekt, eftersom sådant biträde på liknande sätt kan anses som betydelsefullt för att brottsliga avsikter skall kunna fullföljas. Det skall därmed ses som lika straffvärt som rådgivning.

En annan beaktansvärd aspekt är att se hur domstolen har resonerat utifrån denna lag. Det kan konstateras att lagen inte tillämpas ofta. Jag anser att en orsak kan vara att det inte är vanligt att sådan brottslighet anmäls till polisen. Det kan i sin tur bero på att tillsynsmyndigheten inte har tillräckliga resurser till att undersöka om något brott föreligger. Istället läggs resurserna på att utreda huvudgärningsmannens ansvar. En annan anledning kan vara att det är svårt att göra en avvägning vad som krävs för att grov oaktsamhet skall föreligga. Trots den avhållsamma tillämpningen behöver det likväl inte innebära att lagen inte har någon avhållande effekt. I de rättsfall jag har granskat kan man finna stöd för detta. Jag har emellertid även sett fall där lagen borde ha åberopats. Ett typiskt exempel på det är att en revisor har upprättat en deklARATION och medvetet lämnat oriktiga uppgifter. I domskälen har domstolen uttalat att revisorns brott har försvårats av att han medverkat till brottet i sin egenskap av ekonomisk rådgivare och revisor.

8 Slutkommentar

Det är oerhört angeläget att finna olika tillvägagångssätt för att på ett effektivare sätt komma åt den ekonomiska brottsligheten. Införandet av anmälningsskyldigheten för den externa revisorn medförde att samhället fick ytterligare en aktör i denna kamp. När jag har jämfört de anmälningar som har inkommit till Ekobrottsmyndigheten från revisorerna kan man tydligt se att de har ökat i antal. Detta tycker jag tyder på att lagbestämmelsen har tagit alltmer plats i revisorns rutiner. Även om anmälningarna är marginella jämfört med dem som inkommer från skatteförvaltningen och konkursförvaltaren, anser jag att revisorns maktposition har stärkts genom lagstiftningen. I de flesta fall har revisorn en fungerande relation med sin klient och har då även god kunskap om vad som händer. Han vet i regel om att ett brott kan misstänkas och kan göra en insats genom att se till att felet undanröjs. Detta medför att revisorn inte behöver göra någon anmälan eller avgå. Min slutsats är således att den största preventiva effekten inte ligger i att räkna antalet anmälningar. Istället finner jag den i att revisorns maktposition har förstärkts.

Jag anser att oavsett om det finns en anmälningsskyldighet eller inte är säkert de flesta bolag ovilliga att presentera räkenskaper som gör det möjligt för en extern revisor att upptäcka brott. Detta innebär att själva revisionen i sig kan ha en brottsförebyggande effekt. Denna effekt kan förstärkas genom att revisorn kan varna sin klient med befogenheten att anmäla ett eventuellt brott. En annan inverkan är enligt min åsikt att revisorn blir mer omsorgsfull när han väljer sina klienter. Det blir svårare för oseriösa företagare att finna revisorer med dåligt rykte. Från bolagens sida kan det också ses som mer riskfyllt att anlita oseriösa revisorer, eftersom det kan väcka myndigheternas intresse. Dessa omständigheter kan enligt min mening även medföra att lagen får en brottsförebyggande effekt.

Vid en granskning av anmälningsskyldigheten kan man se att en del av ärendena läggs ned. Detta gör att man ställer sig undrande till om det inte vore bättre att revisorn anmäler i ett senare skede. Enligt Ekobrottsmyndighetens misstanketrappa befinner sig rekvisitet "kan misstänkas" på en låg bevisgrad. Jag anser emellertid att en höjning av beviskravet skulle leda till att man går emot lagstiftarens intention. Syftet att ålägga revisorn en anmälningsskyldighet var att han på ett tidigt stadium kunde upptäcka brottslighet. Detta är särskilt viktigt ur bevisynpunkt. Det är sedan Ekobrottsmyndighetens roll att ta ställning till om ett brott föreligger eller inte.

Revisorer kan ses som en central yrkesgrupp i ett ekobrottsperspektiv. I sin roll kan de både understödja brott samt motverka brott. Det har under de senaste åren upptäckts ett antal redovisnings- och revisions-skandaler, där man har kunnat se ett samband mellan brottsligheten och den rådgivningsverksamhet som har bedrivits av vissa revisorer. Detta kan

undergräva det förtroende som skall finnas för ett företags bokföring samt revisorernas granskning. När det gäller det straffansvar som en revisor kan ådra sig är det viktigt att särskilja en intern revisor och en extern revisor. Den interne revisorn är mer involverad i själva verksamheten, än vad en extern revisor skall vara. Det föreligger således ett helt annat förhållande mellan de olika parterna. Därför tror jag att det är betydligt vanligare att det är den interne revisorn som är involverad i ekonomisk brottslighet. Det innebär likväl att det kan förekomma fall där en extern revisor har agerat klandervärt.

En slutsats jag kan dra av de rättsfall jag har studerat är att de ställs höga krav på de uttalanden som görs i revisionsberättelsen. Med hänsyn till domstolens resonemang kan en extern revisor ådömas ansvar om han lämnar en ren revisionsberättelse grundad på en bristande revision eller om han inte har avstyrkt fastställandet av balans- och resultaträkningen. Detta anser jag uppfyller de krav som kan ställas på att en revisionsberättelse kan betraktas som en garant för att årsredovisningen är i allt väsentligt riktig. Jag ansluter mig även till kravet att revisorn själv måste undersöka och bilda sig en uppfattning om förhållandena i bolaget. Denna skyldighet att utföra kontroll kan föreligga trots förekomsten av intern kontroll. Kravet kan ses som en viktig åtgärd när det föreligger en bristande intern kontroll och fel av väsentlig betydelse. Jag anser att samhället måste kunna lita på att revisorn är en oberoende granskare som lämnar tillförlitlig information. Yrkesetiken är därför en grundläggande faktor för att kunna motverka den ekonomiska brottsligheten.

Ekonomisk eller juridisk rådgivning om olika brottsliga upplägg kan underlätta för ett bolag att begå ekonomisk brottslighet. Därför ansåg lagstiftaren att det var angeläget att införa den så kallade rådgivarlagen. Enligt min mening medför denna lag att det ställs ytterligare krav på hur en revisor skall agera. Den innebär att det ges utrymme för ingripanden mot oseriösa rådgivare, vid sidan av medverkan till brott. Problemet med lagen är att den inte tillämpas i den utsträckning som var lagstiftarens intention. Det kan medföra att vissa revisorer upplever det som en mindre risk att ge oseriös rådgivning. Jag vill därmed poängtera den betydelse som tillsynsmyndigheter har. Det är därför viktigt att anmäla misstänkta rådgivare samt att tillsynsmyndigheterna får mer resurser för att kunna bedriva en effektivare verksamhet. Detta är viktigt inte minst ur den synvinkeln att samhället skall kunna bevara sin tillit för revisorer.

Är anmälningsplikten då en lämplig metod i brottsförebyggande syfte? Ja, enligt min mening. Den viktigaste faktorn i detta ställningstagande är att revisorns maktposition har förstärkts. Det är därför av betydande vikt att revisorn använder sig av denna makt för att förmå sin klient att vidta rättelse vid felaktigheter i bokföringen. För att kunna bibehålla och förstärka den preventiva effekten vill jag även poängtera värdet av att revisorer som inte anmäler misstänkta brott kan utsättas för disciplinära åtgärder. Detta kan anses som angeläget för att vidmakthålla reformen samt att öka vikten av

kontroll. Jag vill likväl framhäva att anmälningssplikten endast är en av flera möjliga åtgärder för att komma till rätta med den ekonomiska brottsligheten.

Vilket straffrättsligt ansvar har en revisor och hur bedöms hans delaktighet av domstolen? Det straffrättsliga ansvaret är en viktig fråga att titta närmare på. Detta följer av den betydande ställning som revisorn har vid granskning av ett bolag. Hans uppgift är att intyga att allt fungerar enligt gällande rätt. Det finns således en tillit till revisorn att felaktigheter i bolaget uppdagas. Enligt olika lagregleringar finns det möjlighet att ådöma en revisor ett straffrättsligt ansvar. Dessa lagstöd leder till en förstärkning av rättssäkerheten. För en extern revisors del är det främst medverkansansvaret som kan bli aktuellt. Rådgivaransvaret kan emellertid ses som ett viktigt komplement i de fall det främjade brottet förutsätter uppsåt och det inte finns någon oaktsam variant av samma gärning. Utifrån domstolarnas resonemang kan man se att det ställs relativt höga krav på revisorns uttalanden i revisionsberättelsen. Detta kan enligt min åsikt ses som ett regelrätt krav. Domstolarnas bedömning av revisorns ansvar är av betydande vikt för en revisors fortsatta uppträdande gentemot sin klient samt mot samhället i övrigt. Yrkesetiken kan således ses som en grundläggande faktor för att kunna motverka den ekonomiska brottsligheten.

Bilaga A

Relevanta lagbestämmelser i samband med revisorns tystnadsplikt samt anmälningsplikt

10 kap. 37 § ABL

En revisor får inte till en enskild aktieägare eller utomstående obehörigen lämna upplysningar om sådana bolagets angelägenheter som han får kännedom om när han fullgör sitt uppdrag, om det kan vara till skada för bolaget.

26 § RL

En revisor får inte, till fördel för sig själv eller till skada eller nytta för någon annan, använda uppgifter som revisorn har fått i sin yrkesutövning. Revisorn får inte heller obehörigen röja sådana uppgifter. Revisorn skall se till att biträde till honom eller henne iakttar dessa föreskrifter.

FAR:s etikregel nummer fem

En ledamot får inte röja sådana sakförhållanden eller uppgifter för utomstående som ledamoten har fått kännedom om i sin yrkesutövning, om ledamoten inte har upplysningsplikt enligt författning, professionell skyldighet eller rätt att yttra sig eller behörigt tillstånd i övrigt. Ledamoten får inte heller utnyttja sådan information på ett sätt som är till fördel för ledamoten själv eller till skada eller nytta för någon annan.

10 kap. 38-40 § § ABL

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

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

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

Någon underrättelse behöver dock inte lämnas, om det kan antas att styrelsen inte skulle vidta några skadeförebyggande åtgärder med

anledning av underrättelsen eller en underrättelse av annat skäl framstår som meningslös eller stridande mot syftet med underrättelseskyldigheten.

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

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

1. den ekonomiska skadan av det misstänkta brottet har ersatts och övriga menliga verkningar av gärningen har avhjälpats,

2. det misstänkta brottet redan har anmälts till polismyndighet eller åklagare, eller

3. det misstänkta brottet är obetydligt.

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

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Prop. 1984/85:30, *Om effektivare företagsrevision.*

Prop. 1997/98:99, *Aktiebolagets organisation.*

Prop. 1998/99:19, *Ändringar i lagen (1993:768) om åtgärder mot penningtvätt, m.m.*

Prop. 2000/01:105, *Förbud mot juridiskt eller ekonomiskt biträde i vissa fall.*

SOU 1983:36, *Effektivare företagsrevision.*

SOU 1995:44, *Aktiebolagets organisation.*

SOU 1997:36, *Bekämpande av penningtvätt.*

SOU 1998:47, *Bulvaner och annat.*

Ds 1996:1, *Effektivare ekobrottsbekämpning.*

Nord 1992:18, *Revisorn och ekonomisk brottslighet*, Moberg, Krister, Greve, Vagn, Langsted, Lars Bo, Harpf, Tuomas & Eriksen, Morten.

Förordning (1997:898) *med instruktion för Ekobrottsmyndigheten.*

Litteratur

Cassel, Filip, *Den reviderade revisorsrollen – en oren berättelse*, Nerenius & Santéus Förlag AB, Stockholm, 1996.

Dahlqvist, Anna-Lena & Holmquist, Rolf, *Brotten i näringsverksamhet*, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2004.

Dahlqvist, Anna-Lena & Elofsson, Sigurd, *Bokföringsbrott och bokföringslagen, 2:a upplagan*, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2005.

FAR i samarbete med Svenska Civilekonomföreningen, *Revisorns roll i framtiden*, Debattinlägg av Edin, Per-Olof m.fl. samt författarinlägg av Brandinger, Rune m.fl., 1980.

FAR, *Ekonomiska brott i aktiebolag, revisorns handlingsplikt enligt ABL, 2:a omarbetade upplagan*, FAR Förlag AB, Kristianstad, 2004.

Gullefors, Björn, *Ansvar och skadestånd, Reglerna om ansvar för rådgivare, mäklare och andra konsulter*, 2:a upplagan, Björn Lundén Information AB, Uddevalla, 2002.

Korsell, Emanuelsson, Lars, *Bokföringsbrott – en studie i selektion*, Avhandlingsserie nr 13, Kriminologiska institutionen vid Stockholms universitet, Edsbruk, 2003.

Leijonhufvud, Madeleine & Wennberg, Suzanne, *Brott och straff i affärslivet*, 2:a upplagan, Iustus Förlag AB, Mölnlycke, 2004.

Löfmarck, Madeleine, *Brotten mot borgenärer – Tolkning och tillämpning av straffbestämmelserna i 11 kap. brottsbalken*, 2:a omarbetade upplagan, Norstedts Förlag AB, Lund, 1986.

Moberg, Krister, *Bolagsrevisorn – oberoende, ansvar, sekretess*, 2:a upplagan, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2003.

Rodhe, Knut, bearbetad av Rolf Skog, *Aktiebolagsrätt*, 20:e upplagan, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2002.

Rapporter

Brottsförebyggande rådets rapport 2002:1, *Ekobrott – utvecklingen av några centrala brottstyper*.

Brottsförebyggande rådets rapport 2003:1, *Förebygga ekobrott, Behov och metoder*.

Brottsförebyggande rådets rapport 2004:4, *Revisorernas anmälningsskyldighet*.

Ekobrottsmyndighetens rapport 2004:3, *Revisorers åtgärder vid misstanke om brott, Vissa praktiska tillämpningsfrågor*.

Artiklar

Holmquist, Rolf, *Ett nytt arbetssätt mot ekobrotten*, Brottsförebyggande rådets tidskrift APROPÅ, nr. 4, 1998, s. 15-17.

Korsell, Emanuelsson, Lars, *Organiserad brottslighet – vad är det?* Brottsförebyggande rådets tidskrift APROPÅ, nr. 6, 1999, s. 8-10.

Larsson, Kristina, Ljunggren, Eva & Peterson, Josefin, *Revisors skyldighet att anmäla vid misstanke om brott: Praxis finns – men fortfarande är många negativa till lagen*, Artikeln bygger på författarnas magisteruppsats vid Växjö universitet, Publicerad i Balans, nr. 10, 2002, s. 29-31.

Santesson, Sven, *Tystnadsplikten och god revisorssed*, se Balans hemsida (länken finns under Internet källor), 2000.

Skog, Rolf, *Revisors skyldigheter vid misstanke om brott – vid årsskiftet skall de nya reglerna börja tillämpas*, Balans, nr. 12, 1998, s. 25-29.

Strömqvist, Anders, *Revisors skyldighet att anmäla misstanke om brott och rätten att bli omvald – några kommentarer till regeringsförslaget*, Balans, nr. 2, 1998, s. 5-7.

Strömqvist, Anders, *Revisorsrollen och anmälningsplikten vid misstanke om brott – hur gick det?* Juridisk Tidskrift, 2000-01, årgång 12, s. 486-491.

Övrigt material

Ekobrottsmyndighetens årsredovisning, 2003.

Ekobrottsmyndighetens årsredovisning, 2004.

Yttrande från Ekobrottsmyndigheten, Dnr. ÅD 019/00.

Svarsskrivelse från Riksåklagaren, Dnr. 2000/0247.

Promemoria av Riksskatteverket och Riksåklagaren, *Rubicon - Rutiner, brottsutredningar i konkurs*, 1994.

FAR:s Samlingsvolym, Del 2, 2005.

Karnov, Svensk lagsamling med kommentar, 2004/05, 9:e upplagan, Band 1, Huvudredaktörer; Blom, Birgitta, Eriksson, Anders, Hirschfeldt, Johan & Ramberg, Jan, Thomson fakta AB, Stockholm, 2004.

Brottsbalken, En kommentar, Del I, Studentutgåva 3, Holmqvist, Lena, Leijonhufvud, Madeleine, Träskman, Per Ole & Wennberg, Suzanne, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2002.

Brottsbalken, En kommentar, Del II, Studentutgåva 3, Holmqvist, Lena, Leijonhufvud, Madeleine, Träskman, Per Ole & Wennberg, Suzanne, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2002.

Internet

<http://www.ekobrottsmyndigheten.se/>, se vidare under länken; http://www.ekobrottsmyndigheten.se/templates/FileList_355.aspx för att kunna ta del av årsredovisningar.

När det gäller antalet anmälningar från revisorer under 2003 se denna länk;
http://www.ekobrottsmyndigheten.se/upload/ebmisiffror/Revisorer_2003.pdf

<http://www.far.se/balans/>, för att kunna ta del av Sven Santessons artikel om tystnadsplikt se vidare följande länk <http://www.far.se/balans/tystnad/>

svt.se;

<http://svt.se/svt/jsp/Crosslink.jsp?d=25712&a=356005&queryArt53141=revisor&searchDepartmentArt53141=null&pageArt53141=14&sd=10>

Intervju

Nilsson, Eva, chefsåklagare vid Ekobrottsmyndighetens södra avdelning i Malmö, 2005-04-18.

Övrigt

Samtal med Ingrid Tengberg vid Ekobrottsmyndighetens stab i Stockholm. Tog fram statistik över antalet anmälningar som har inkommit från revisorer under 2004 t.o.m. 31 mars 2005.

Rättsfallsförteckning

Högsta domstolen

NJA 1981 s. 277

NJA 1981 s. 392

NJA 1983 s. 441

NJA 1988 s. 383

NJA 1992 s. 58

NJA 1992 s. 691

NJA 1993 s. 539

NJA 1994 s. 336

NJA 1994 s. 480

NJA 1995 s. 505

NJA 1996 s. 152

NJA 2000 s. 372

HD, dom den 29 oktober 2004, mål nr. B 1412-04.

Hovrätten

Svea hovrätt, dom den 3 november 1998, mål nr. B 1817/98.

Hovrätten över Skåne och Blekinge, dom den 23 april 1999, mål nr. B578-98.

Svea hovrätt, dom den 28 oktober 1999, mål nr. B 2716/98.

Svea hovrätt, dom den 9 juni 2000, mål nr. B 5762-99.

Svea hovrätt, dom den 16 september 2003, mål nr. B 1436-03.

Svea hovrätt, dom den 15 maj 2004, mål nr. B 4213-03.

Tingsrätten

Malmö tingsrätt, dom den 2 oktober 1996, mål nr. B 12220-96.

Helsingborgs tingsrätt, dom den 20 januari 1998, mål nr. B 300-93.

Malmö tingsrätt, dom den 5 maj 1998, mål nr. B 12798-97.

Sollentuna tingsrätt, dom den 16 november 1998, mål nr. B 824-94.

Kalmar tingsrätt, dom den 10 januari 2003, mål nr. B 1212-00.

Malmö tingsrätt, dom den 18 november 2004, mål nr. B 3879-01.

Revisorsnämndens praxis

RN, juli 1995-juni 1998, D 34/96.

RN, juli 1998-juni 1999, D 36/98.

RN, juli 1999-juni 2000, D 15/00.

RN, juli 2000-juni 2001, D 50/00-01.

RN D 48/00-01.

RN, dom den 24 oktober 2002, Dnr. 2001-888.

RN, dom den 11 september 2003, Dnr. 2002-1417.