

# **Revisorns ekonomiska brottsbekämpning**

**En rättsanalytisk studie av revisorns  
anmälningsskyldighet enligt ABL**

David Larsson

Kandidatuppsats i handelsrätt

HARH13

HT-22



**LUNDS UNIVERSITET**  
Ekonomihögskolan

## Innehåll

<b>Förord .....</b>	<b>6</b>
<b>Förkortningar.....</b>	<b>7</b>
<b>1 Inledning .....</b>	<b>8</b>
1.1 Bakgrund.....	8
1.2 Syfte och frågeställningar .....	11
1.3 Avgränsningar.....	11
1.4 Metod och material .....	11
1.4.1 Urval praxis.....	12
1.5 Disposition .....	13
<b>2 Några introducerade avsnitt .....</b>	<b>14</b>
2.1 Allmänt om revision i aktiebolag.....	14
2.1.1 Revisionens syfte .....	14
2.1.2 Revisionspliktiga aktiebolag.....	16
2.1.3 Begreppen revision och revisionsverksamhet.....	17
2.1.4 Granskningsområdena .....	19
2.1.5 Granskning enligt god revisionssed och en skeptisk ansats .....	20
2.2 Allmänt om revisor i aktiebolag .....	21
2.2.1 Vem kan vara revisor? .....	21
2.2.2 Begreppet god revisorssed .....	22
2.2.3 Revisors oberoende.....	23
2.2.4 Revisors rätt till information.....	26
2.2.5 Revisors tystnadsplikt.....	26
2.2.6 Revisors upplysningsplikt.....	27
2.2.7 Revisorns brottsmisstanke enligt ABL .....	28
2.3 Revisorinspektionens verksamhet.....	28
2.4 Ekonomisk brottslighet i aktiebolag .....	30

2.5 Anmälningsskyldighet i samband med misstanke om brott.....	31
<b>3 Revisorns skyldigheter vid misstanke om brott .....</b>	<b>33</b>
3.1 Argument för och emot lagstiftningen.....	33
3.2 En översikt över bestämmelserna .....	36
3.3 När föreligger en skyldighet för revisorn att agera.....	39
3.3.1 När föreligger rekvisitet kan misstänkas?.....	39
3.3.2 Vilka inom bolaget skall misstanken avse .....	41
3.3.3 Misstanke ska avse förhållanden inom bolagets verksamhet .....	42
3.3.4 Misstanke i samband med revision .....	42
3.4 Skyldighet att underrätta styrelsen och anmäla till åklagare .....	44
3.4.1 Enligt förarbeten och doktrin .....	44
3.5 Enligt revisorsinspektionens praxis .....	51
<b>4 Avslutande kommentarer.....</b>	<b>66</b>
<b>Käll- och litteraturförteckning .....</b>	<b>68</b>
<b>Rättsfallsförteckning .....</b>	<b>72</b>

# Summary

Economic crime (white-collar crime) in limited companies is a major social problem in Sweden, and the auditor plays an important role in cases of suspected crime for a functioning business community. Since 1999, the government has been working to make the auditors' fight against crime more effective in order to prevent and detect financial crime. The auditor became obliged to report suspicions of crimes that may be detected in the auditing activity. The auditor's obligation to report was met with mixed criticism: the obligation to report was considered difficult for auditors to comply with because of a lack of criminal law expertise. In addition, there was a lack of relevant and clear practice on the "may be suspected" level which made it difficult for the auditor to apply in practice.

Previous research and doctrine considered that the material and practice in this area has been limited and the "may be suspected" criterion has been difficult to understand. The paper therefore seeks to interpret and analyze the application of the prerequisites of the duty to notify more than 23 years after its introduction.

The essay has analyzed the practice of the RI and interpreted their assessment and the auditor's response to ascertain the requirements and how they are applied in practice. The results of the analysis confirm previous research, that the duty to notify and especially the "may be suspected" criterion are difficult for auditors to understand and have not been sufficiently developed in practice.

# Sammanfattning

Ekonomisk brottslighet (ekobrott) i aktiebolag är ett stort samhällsproblem i Sverige där revisorn fyller en viktig funktion vid misstanke om brott för ett fungerande näringsliv. Regeringen har sedan 1999 verkat för att effektivisera revisorernas brottsbekämpning för att förebygga och upptäcka ekobrott. Revisorn blev skyldig att anmäla misstanke om brott som kan upptäckas inom revisionsverksamheten. Revisorns anmälningsskyldighet bemötes med blandad kritik. Anmälningsskyldigheten ansågs svår att efterleva för revisorerna då straffrättslig kompetens saknades. Dessutom saknades relevant och tydlig praxis gällande misstankegraden ”kan misstänkas” som försvårade revisorns tillämpning i praktiken.

Tidigare forskning och doktrinen ansåg att materialet och praxisen varit begränsad inom området och framför allt rekvisitet ”kan misstänkas” har varit svårbegripligt. Uppsatsen vill därför drygt 23 år efter anmälningsskyldigheten infördes tolka och analysera tillämpningen av rekvisiten av anmälningsskyldigheten.

Uppsatsen har analyserat praxis från RI och tolkat deras bedömning och revisorns respons för att utröna rekvisiten och hur de tillämpas i praktiken. Resultaten av analysen bekräftar tidigare forskning, att anmälningsskyldigheten och speciellt rekvisitet ”kan misstänkas” är svåra att förstå för revisorer och inte har utvecklats tillräckligt i praxisen.

# Förord

Efter en intensiv period kan jag med stor glädje nu färdigställa min kandidatuppsats. Vägen har varit intensiv och lärorik som kommer att vara värdefull i min yrkesroll.

Jag vill rikta ett speciellt tack till min handledare Krister Moberg vid Lunds universitet som under hela förloppet har väglett och gett råd från början till slut.

Till sist men inte minst vill tacka min flickvän och familj för det tålamod och uppmuntran de har gett mig på vägen, Meral Tykeson, Catarina och Mikael Larsson.

*Tack för allt stöd,*

*David Larsson*

# Förkortningar

AB	Aktiebolag
ABL	Aktiebolagslagen (2005:551)
A-son	Revisor
BFL	Bokföringslagen (1999:1078)
BRB	Brottsbalk (1967:700)
BRÅ	Brottsförebyggande Rådet
EBM	Ekobrottsmyndigheten
FAR	Föreningen Auktoriserade Revisorer
ISA	International Standard on Audition
Kap.	Kapitel
NJA	Nytt Juridiskt Arkiv
RI	Revisorsinspektionen
RN	Revisorsnämnden
RL	Revisorslag (2001:883)
SOU	Statens offentliga utredningar
VD	Verkställande direktör
ÅRL	Årsredovisningslagen (1995:1554)

# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

Ekonomisk brottslighet, eller ekobrott, är ett relativt diffust och vitt begrepp som innefattar olika strukturer av ekonomisk natur. Brott som skattebrott och bokföringsbrott är vanligt förekommande ekobrott och kan vara svåra och komplexa att hitta.<sup>1</sup> Gemensamt för ekonomisk brottslighet är att den utförs för ekonomisk vinning samt verkar inom näringsverksamhet som oftast döljs bakom legala företag.<sup>2</sup>

Samhället skadas allvarligt av minskade skatteintäkter och snedvriden konkurrens, därmed behövs ekobrott bekämpas för ett fungerande näringsliv.<sup>3</sup> Eftersom ekobrott kan vara svåra att upptäcka och då svenska myndigheter inte har ett heltäckande granskningsorgan utgår Ekobrottsmyndigheten (EBM) från anmälningar gjorda av andra aktörer.<sup>4</sup> Därmed spelar revisorer en viktig roll för att upptäcka och anmäla vid misstanke om brott.

Avskaffandet av revision i små aktiebolag innebar att drygt 75 procent kunde välja bort revisionen. Anmälningarna från revisorer minskade drastiskt efter små aktiebolag avskaffade revisionsplikten 2010. Riksrevisionen skrev i sin granskningsrapport att antalet anmälningar sjönk från 300 till nästan noll efter revisionsplikten avskaffades.<sup>5</sup> Detta har lett till fler ekobrott, vilket innebär att avsaknad av revisor leder till ökad ekonomisk brottslighet samtidigt som betydligt färre anmälningar görs från revisorer.<sup>6</sup>

För att effektivisera och upptäcka ekobrott valde lagstiftarna att införa 1 januari 1999 en skyldighet för revisorer i aktiebolag att göra brottsanmälan till åklagare,

---

<sup>1</sup> EBM:s rapport: *Ekobrottsmyndighetens lägesbild om ekonomisk brottslighet i Sverige*, 2020. s. 11.

<sup>2</sup> *Ibid.* s. 11.

<sup>3</sup> Strömquist. *Revisorsrollen och anmälningsplikten vid misstanke om brott – hur gick det?* s. 486.

<sup>4</sup> Prop. 1997/98:99 s. 152.

<sup>5</sup> Se granskningsrapport från Riksrevisionen. *Avskaffandet av revisionsplikten för små aktiebolag – en reform som kostar mer än det smakar.* s. 52.

<sup>6</sup> *Ibid.* s.50ff.



den så kallade anmälningsplikten.<sup>7</sup> Anmälningsplikten för revisorer kan ha en skyddande funktion vid ekonomiska brott och fungera i förebyggande syfte.<sup>8</sup>

Revisorn har anmälningsplikt enligt 9 kap. 42–44 §§ ABL. Samtidigt så har revisorn tystnadsplikt enligt 9 kap. 41 §. Att dessa begrepp anmälningsplikt och tystnadsplikt står i kontrast till varandra skapar en förvirring som kan skönjas genom ett stort missnöje hos revisorerna att anmäla till ekobrottsmyndigheten.<sup>9</sup> Tystnadsplikten begränsade tidigare revisorn att påtala om brottsmisstanke till åklagare eller polis, då revisorn inte fick sprida information som kunde skada bolaget.<sup>10</sup> Tystnadsplikten, revisorns kompetens och oberoende är viktiga komponenter för revisorn för att upprätthålla kundernas samt intressenternas förtroende. Därmed kvarstår tystnadsplikten än idag men är underordnad anmälningsplikten.<sup>11</sup>

Revisorn har fått dubbla funktioner, rådgivare och kontrollant, och ska hitta väsentliga fel för att styra in företaget på rätt spår.<sup>12</sup> FAR var kritiska till lagförslaget till 9 kap. 42–44 §§ ABL. De befarade att revisorn kunde bli potentiell angivare till företagsledningen, vilket försvårar en förtroendefull och öppen kommunikation med företagsledningen för revisorns. Detta skulle även förhindra att ekobrott upptäcks.<sup>13</sup>

I kandidatuppsatsen av Ljung och Stetler konstaterades att många revisorer var negativa till anmälningsplikten. Enligt Strömqvist berodde det på att angivarrollen stör samspelet med företagsledningen och inte passar in i den traditionella revisors- och rådgivarrollen.<sup>14</sup> Men även praktiska problem med tillämpningen av anmälningsplikten gör troligtvis revisorer negativa till lagen. Strömqvist bekräftar av erfarenhet att revisorer har svårt att bedöma det straffrättsliga objektiva rekvisitet ”kan misstänkas” och när den uppfylls. Strömqvist hävdar också att revisorer inte nöjer sig med den låga grad av misstanke som ”kan misstänkas” utgör. Regeringen gjorde hänvisning till att rekvisitet ”kan misstänkas” ska tolkas vad som

---

<sup>7</sup> Strömqvist. *Revisorsrollen och anmälningsplikten vid misstanke om brott – hur gick det?* s. 486.

<sup>8</sup> Se granskningsrapport från Riksrevisionen. *Avskaffandet av revisionsplikten för små aktiebolag – en reform som kostar mer än det smakar.* s. 51.

<sup>9</sup> Ljung & Stetler. *Så tycker revisorerna om den lagstadgade anmälningsplikten.* Balans, nr 8–9, 2000.

<sup>10</sup> Prop. 1997/98:99 s. 152ff.

<sup>11</sup> *Ibid.* s. 150ff.

<sup>12</sup> Strömqvist. *Revisorsrollen och anmälningsplikten vid misstanke om brott – hur gick det?* s. 486.

<sup>13</sup> *Ibid.* s. 487.

<sup>14</sup> *Ibid.* s. 487.

gäller för konkursförvaltare, 7 kap. 16 § konkurslagen, då viss praxis torde utvecklats gällande innebörden av rekvisitet. Men FAR uttalade att begreppet inte är definierat i lag eller i prop. 1997/98:99 och att det inte finns någon utvecklad praxis gällande begreppet.<sup>15</sup> FAR skrev även i sin handbok att någon stadgad praxis inte kunde hittas bland konkursförvaltaren.<sup>16</sup> Revisorer vill med stor säkerhet känna till om det finns fog att anmäla brottet till åklagare, vilket även bekräftas av Ljung och Stetler. Strömqvist bedömde att misstanken kan komma att höjas något i praktiken.<sup>17</sup>

Kandidatuppsatsen av Ljung och Stetler hävdar att den mest svårtolkade delen av anmälningsskyldigheten är misstankegraden ”kan misstänkas”. Lagen reglerar att ekonomiska brott ska anmälas vid en så pass låg misstanke som att det kan antas att brott 5–20 procent sannolikhet föreligger, enligt Kent Madstedt från EBM.<sup>18</sup> Flera forskare konstaterar att revisorer saknar straffrättsliga kunskaper<sup>19</sup>, vilket även prop. 1997/98:99 konstaterar, där revisorer kan göra större skada än nytta.<sup>20</sup> 80 procent av revisorer vill dessutom anmäla när de med 75 procent säkerhet kan misstänka brott. Detta betyder att revisorer förmodligen anmäler vid senare tidpunkt än vad lagen stiftar.

I undersökning gjord av Larsson, Ljunggren och Peterson visas att 6 av 99 revisorer anmäler vid rekvisitet ”kan misstänkas”. Detta innebar att revisorerna inte tolkar rekvisitet efter lagstiftarens intentioner. Däremot tolkar de mer efter FAR som bedömer beviskraven för ”kan misstänkas” något högre. Revisorerna vill vara övertygade om att brott har begåtts innan anmälan sker.<sup>21</sup>

Anledningen till att revisorer inte vill anmäla vid en så pass låg misstanke som ”kan misstänkas” bygger på klientförtroendet mellan revisorn och klienten. Om Revisorn inte anmäler direkt när brottet ”kan misstänkas” så försätter sig revisorn i ett svårt

---

<sup>15</sup> Andersson & Johansson. *Eko-brott: En (o)möjlig revisorsroll?* Balans, nr 1, 2000.

<sup>16</sup> FAR. *Ekonomiska brott i aktiebolag – revisorns handlingsplikt enligt ABL*, 2006. s. 45.

<sup>17</sup> Strömqvist. *Revisorsrollen och anmälningsskyldigheten vid misstanke om brott – hur gick det?* s. 489f.

<sup>18</sup> Se artiklarna Strömqvist *Revisorsrollen och anmälningsskyldigheten vid misstanke om brott – hur gick det?* & Larsson m.fl. *Revisorns skyldighet att anmäla vid misstanke om brott: Praxis finns – men fortfarande är många negativa till lagen*

<sup>19</sup> Ibid.

<sup>20</sup> Ljung & Stetler. *Så tycker revisorerna om den lagstadgade anmälningsskyldigheten*. Balans, nr 8–9, 2000.

<sup>21</sup> Larsson m.fl. *Revisorns skyldighet att anmäla vid misstanke om brott: Praxis finns – men fortfarande är många negativa till lagen*. Balans, nr 10, 2002.

läge. Revisorn kan själv bli skadeståndsskyldig om till exempel företaget går i konkurs.<sup>22</sup>

## 1.2 Syfte och frågeställningar

Syftet med uppsatsen är att utreda anmälningsskyldigheten och rekvisiten från 9 kap. 42–44 §§ ABL. Hur tolkar Revisorinspektionen och revisorer anmälningsskyldigheten och rekvisiten i bestämmelsen? Uppsatsen syftar till att bidra med att utöka insikten och förståelsen av rekvisiten och hur anmälningsskyldigheten tolkas.

Frågeställningen blir därmed: vad är bakgrunden till rekvisiten och hur tolkar samt tillämpas anmälningsskyldigheten från 9 kap. 42–44 §§ ABL?

## 1.3 Avgränsningar

För att besvara frågeställningen och syftet har uppsatsens omfång avgränsats. I uppsatsen har jag valt att avgränsa mig till associationsformen aktieföretag och 9 kap. 42–44 §§ ABL, samt revisorns anmälningsskyldighet vid misstanke om brott. Anledningen till avgränsningen är dels för att anmälningsskyldigheten lagfästs i ABL för revisorer, dels för att 87 procent av brottsanmälningarna är inom aktieföretag.<sup>23</sup> Då jag ska undersöka praxis från RI och hur rekvisiten tolkas torde aktieföretag vara lämpligast. Jag avgränsar uppsatsen till att tolka propositionen, revisorernas uttalanden, RI:s bedömningar och till slut juridisk doktrin.

## 1.4 Metod och material

För att besvara uppsatsens syfte och frågeställning har jag valt rättsanalytisk metod. Rättsanalytisk metod kan vidga uppsatsen och bidra med att ”analysera rätten” i stället för att enbart ”fastställa gällande rätt” enligt rättsdogmatisk metod.<sup>24</sup> Eftersom uppsatsen ska analysera rekvisit är vald metod lämplig. Den valda metoden är friare och alla former av material kan användas för analysen.

Rättsanalytisk syn argumenterar fritt och öppet samt saknar ”rätt svar” eller ”bäst svar” på rättsliga problem.<sup>25</sup> Uppsatsen inriktar sig på tolkningar från RI och från

---

<sup>22</sup> Larsson m.fl. *Revisorns skyldighet att anmäla vid misstanke om brott: Praxis finns – men fortfarande är många negativa till lagen*. Balans, nr 10, 2002.

<sup>23</sup> EBM:s rapport: *Ekobrottsmyndighetens lägesbild om ekonomisk brottslighet i Sverige, 2016*, s. 14.

<sup>24</sup> Sandgren. *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare: ämne, material, metod och argumentation*. s. 50.

<sup>25</sup> *Ibid.* s. 51.

revisorerna och har inga ”rätta svar”. Frågeställningen kan ha flera legitima alternativ att välja mellan i stället för dogmatiskt synsätt där det endast finns en lösning på varje juridiskt problem.<sup>26</sup> Då uppsatsen ska tolka olika praxis och källor så kommer svaren skilja sig åt beroende på fall till fall.

Rättsanalytiskt arbete fastställer gällande rätt men stannar inte bara där utan kan studeras tämligen fritt. Till exempel analysera varför lägre instanser avvek från prejudikat eller att rättsekonomisk analys ingår i domstolarnas bedömningar. Uppsatsen kommer analysera bedömningar från RI och revisorers respons från disciplinärenden ur ett friare synsätt.

Materialet kan vara allt från föreskrifter, underrättspraxis, myndighetspraxis, förundersökningar, tidskrifter, andra vetenskaper, statistik med mera. Metoden ger ett större underlag och mångfald till analysen men problem kan uppstå med urvalet som blir för stort och inte preciserat.<sup>27</sup> Det krävs särskilda överväganden med materialet för att slutsatsen inte ska bli negativt påverkad. Metoden gör att författaren kan vara kritisk till gällande rätt och analysera tillsynsärenden friare samt ur en annan synvinkel. Uppsatsen är inte bunden att endast analysera gällande rätt utan kan tolka och undersöka praxis från myndigheter friare. Uppsatsen vill undersöka hur rekvisiten används och tolkas i praktiken av myndigheter och revisorer. Material som används består huvudsakligen av förarbeten till ABL, doktrin och praxis från RI.

#### 1.4.1 Urval praxis

Det finns ungefär 1489 fall från RI:s tillsynsnämnd och praxisen ökar för varje år. Samtliga ärenden behandlar olika former av sanktioner och kan röra sig om att revisorn varit slarvig med revisionen och frångått god revisionsred eller varit jävig och inte följt analysmodellen. När det gäller ärenden med *misstanke om brott* behandlas endast ett fåtal ärenden i RI. Urvalet för sökning var nyckelord som *brottsmisstanke* (38 träffar) samt *misstanke och brott* (83 träffar) för att finna praxis där revisorn har misstänkt brott och där revisorn underlåtit att underrätta styrelse samt brustit i att anmäla till åklagaren enligt 9 kap. 42–44 §§ ABL. Urvalet utgick från relevans och inte efter specifika årtal eftersom rekvisitet *kan misstänkas* inte

---

<sup>26</sup> Sandgren. *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare: ämne, material, metod och argumentation*. s. 51.

<sup>27</sup> *Ibid.* s. 51.

användes i lika stor utsträckning när det söktes efter årtal. I urvalet ville uppsatsen undersöka hur RI bedömde och behandlade revisorns anmälningsplikt och förstå resonemangen för att kunna analysera rekvisiten närmare.

## **1.5 Disposition**

I kapitel två behandlas frågor om revision och revisor i aktiebolag i allmänhet. Därutöver behandlas begrepp som god- revisionsred och revisorsred, skeptisk ansats, oberoende, tystnadsplikt och upplysningsplikt. I kapitel tre behandlas revisorns skyldighet vid misstanke om brott. Därefter redogörs lagbestämmelserna enligt 9 kap. 42–44 och rekvisiten som ”kan misstänkas” behandlas. Till sist i kapitel tre genomgås praxis från RI. Uppsatsen avslutas med kapitel fyra där sammanfattning och avslutande kommentarer presenteras.

## 2 Några introducerade avsnitt

### 2.1 Allmänt om revision i aktiebolag

#### 2.1.1 Revisionens syfte

I aktiebolag där ägarna för företagen inte ansvarar för företagets verksamhet, är det extra betydelsefullt att företagets resultat och ekonomi redovisas på ett rättvist sätt.<sup>28</sup> Intressenter såsom kreditgivare och leverantörer behöver kunna lita på den ekonomiska informationen från företagen.<sup>29</sup> Detta är av stor betydelse för hela samhällets näringsliv då revision fyller en viktig funktion för att säkerhetsställa att rätt information lämnas och granskas. Syftet med revision är därmed att granska den ekonomiska informationen som förelagd lämna och säkerhetsställa att rättvis bild förmedlas till berörda intressenter.<sup>30</sup> Rättvis bild har införts i svensk lagstiftning i följd av EU-anpassning (4:e bolagsdirektiv) och kommer ursprungligen från brittiska begreppet *true and fair view*.<sup>31</sup> Begreppet är svårdefinierat och har varit en populär forskningsfråga, särskilt i Storbritannien.<sup>32</sup> Nobes & Parker frågade brittiska revisorer om det engelska begreppet ”rättvisande bild” som består av två delar.<sup>33</sup> Brittiska revisorerna ansåg att *True* innebar ”överrensstämmelse med fakta” medan *Fair* motsvarade ”inte vilseledande”. Den tyska översättningen av begreppet vilket EG:s bolagsdirektiv verka ha beaktat lyder ”en bild som uttrycker de faktiska förhållanden”.<sup>34</sup> Den svenska innebörden av begreppet tycks ligga mellan den tyska och engelska.<sup>35</sup> Till skillnad från begreppet ”god redovisningssed” återspeglar inte begreppet ”rättvis bild” rådande praxis och

---

<sup>28</sup> Moberg m.fl. *Bolagsrevisorn*. s. 29.

<sup>29</sup> *Ibid.* s. 29f.

<sup>30</sup> Begreppet rättvis bild återfinns i 2 kap. 3 § ÅRL.

<sup>31</sup> Fagher & Göransson. *Bokföringslagen och bokföringslagen*. s. 21.

<sup>32</sup> Nilsson. *Redovisningens normer och normbildare*. s. 49.

<sup>33</sup> *Ibid.* 49.

<sup>34</sup> *Ibid.* s. 49f.

<sup>35</sup> *Ibid.* s. 50.

rekommendationer.<sup>36</sup> Kravet på rättvis bild innebär att korrigera missvisande resultat, som uppkommer vid formell tillämpning av generella normer.<sup>37</sup> Det finns ingen rätt- eller skyldighet att hänvisa till ”rättvisande bild” som gör det möjligt att göra avsteg från föreskrifter i lagen, dock kan man avvika från god redovisningssed.<sup>38</sup> Det innebär att man frångår kapitalmarknaden och prioriterar korrekt informationsgivning jämfört med andra funktioner. Rättvis bild är en målsättning som uppnås med tillämpning av sunda redovisningsprinciper. Redovisningsskandalerna i USA ansågs från europeiskt perspektiv förklaras med bland annat avsaknaden av begreppen *True* och *Fair* i deras redovisningsnormer.<sup>39</sup>

Revision ska således skapa och ge trovärdighet och öka tillförlitligheten för den ekonomiska information som företaget lämnar.<sup>40</sup> För att kunna göra det gäller det att revisorer följer regelverken för revisionen.<sup>41</sup> I regeringens prop. 2000/01:146 framgår det att syftet för revisionen är att säkerställa riktigheten av och förtroendet för den reviderande ekonomiska informationen. För att revisorn ska kunna tillgodose detta syfte krävs kompetens och oberoende.<sup>42</sup>

Idag använder man sig av något som kallas för ”intressentmodellen” då man diskuterar revisionens syfte. De centrala intressenterna för revisionen är borgenärer, allmänna och presumtiva ägare och anställda.<sup>43</sup> Det kan bli ett bekymmer för revisorer att beakta allas intressen utan att det uppstår svårlösta intressekonflikter. Enligt Moberg med flera är det centrala inom revision att alltid utföra sina uppdrag självständigt och objektivt.<sup>44</sup>

---

<sup>36</sup> Fagher & Göransson. *Bokföringslagen och bokföringslagen*. s. 21.

<sup>37</sup> Fagher & Göransson. *Bokföringslagen och bokföringslagen*. s. 21 & prop. 1995/96:10 Del II s. 11.

<sup>38</sup> *Ibid.* s. 21 & s. 13f.

<sup>39</sup> Nilsson. *Redovisningens normer och normbildare*. s. 50.

<sup>40</sup> Moberg m.fl. *Bolagsrevisorn*. s. 29f.

<sup>41</sup> *Ibid.* s. 30.

<sup>42</sup> Prop. 2000/01:146 s. 40.

<sup>43</sup> Moberg m.fl. *Bolagsrevisorn*. s. 30.

<sup>44</sup> *Ibid.* s. 30.

### 2.1.2 Revisionspliktiga aktiebolag

Under lång tid har svenska aktiebolag omfattats av revisionsplikt enligt 9 kap ABL. Innan 1988 omfattades bara de allra största svenska aktiebolagen av revisionsplikten vilket omfattade endast fyra procent av aktiebolagen.<sup>45</sup> Men mellan 1988–2010 omfattade revisionsplikten samtliga aktiebolag oavsett storlek, omsättning och tillgångar.<sup>46</sup>

Revisionsplikten har sedan 1 november 2010 ändrats och privata aktiebolag har möjlighet att avstå från till att utse revisor. Revisionsplikten för aktiebolag ändrades vid 1980-talet från att samtliga aktiebolag var skyldiga att utse en eller flera kvalificerade revisorer. Regeringen motiverade lagändringen med att vilja minska de administrativa kostnaderna vilket medförde en begränsad revisionsplikt.<sup>47</sup> Vidare går det att utläsa i förarbetena att europarättsliga bolagsdirektiven ger rätt till att små och medelstora företag kan undantagas från revisionsplikten.<sup>48</sup> Enligt regeringens prop. 2009/10:204 saknas det uppgifter om företag med revisor har bättre räkenskapskvalité än företag utan revisor.<sup>49</sup> Skatteverket ansåg att inskränkning på revisionsplikten medförde ökning av medvetna och omedvetna fel i bolagens räkenskaper.<sup>50</sup> Risken för ekonomisk brottslighet ansågs inte öka mätbart med inskränkning på revisionsplikten.<sup>51</sup> Kostnaden för att ha kvar revisionsplikten ställt mot effekten revision har som brottsförebyggande åtgärd ansågs inte vara tillräckligt starka.<sup>52</sup>

I förarbetena framgick det bland annat att efter Danmark och Finland avskaffade revisionsplikten för små aktiebolag var Sverige det enda landet i EU att ha kvar revisionsplikt för små bolag. Det framgår i 9 kap. 1 § ABL att aktiebolag är skyldiga att ha minst en revisor och enligt 9 kap. 12 § ABL måste det vara en kvalificerad sådan.

---

<sup>45</sup> Olsson. *Revisorns roll*. s. 19 & se SOU 2008:32 s. 177ff.

<sup>46</sup> Ibid. s. 19.

<sup>47</sup> Prop. 2009:10:204 s. 56f.

<sup>48</sup> Ibid. s. 67.

<sup>49</sup> Ibid. s. 66.

<sup>50</sup> Ibid. s. 66.

<sup>51</sup> Ibid. s. 66.

<sup>52</sup> Prop. 2009/10:204. s. 66f.



När det gäller privata aktiebolag får det anges i bolagsordningen att de inte ska ha någon revisor. Men andra stycket gäller inte om mer än ett av följande villkor är uppfyllda enligt 9 kap. 1 § ABL, se figur 1:<sup>53</sup>

1. medeltalet anställda i bolaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 3,
2. bolagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 1,5 miljoner kronor,
3. bolagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 3 miljoner kronor.

Figur 1: Villkor för aktiebolag att ha revisor.

Det krävs två förutsättningar för att avstå revisor, dels att det står tydligt i bolagsordningen, dels att mer än ett av de tre nämnda villkoren inte är uppfyllda enligt 9 kap. 1 § ABL. Den nya lagstiftningen medförde att 72 procent av Sveriges aktiebolag inte längre behövde utse en revisor.<sup>54</sup> Gränsvärdet för aktiebolagen blev omdiskuterad ifall det skulle vara högre men konsekvenserna var för svåra att överblicka vid tillfället.<sup>55</sup>

### **2.1.3 Begreppen revision och revisionsverksamhet**

Det finns ett stort urval av definitioner på revision och för att nämna en så lyder FAR:s definition på följande sätt: ”Revision är att kritiskt granska, bedöma och uttala sig om redovisning och förvaltning.”<sup>56</sup> FAR:s definition tar upp de mest centrala grunderna för vad revision innebär. En viktig aspekt som inte nämns är att revisionen ska i alla ärenden utföras av en oberoende revisor.<sup>57</sup>

Revisionsverksamhet har stor betydelse för revisorn och revisionsföretagets verksamhet. Det var dock inte förrän 2001 års revisorslag som regeringen beslöt att begreppen lagstodgades och innebörden förklarades. Innan dess hade begreppet inte någon närmare definition. Begreppet bygger på revisorns traditionella

---

<sup>53</sup> Moberg m.fl. *Bolagsrevisorn*. s. 69 och prop. 2009/10:204 s. 68ff.

<sup>54</sup> Moberg m.fl. *Bolagsrevisorn*. s. 69.

<sup>55</sup> Ibid. s. 69.

<sup>56</sup> Ibid. s. 29.

<sup>57</sup> Ibid. s. 29.

kärnverksamhet med olika slags granskning och annan verksamhet med koppling till granskning. Definitionen styrs främst av revisorns granskningsuppgifter som har särskilt betydelse för samhället. Anledningen till begreppet har stor betydelse är för att revisionsverksamhet styr flera andra viktiga bestämmelser i revisorslagen. Bland annat 3 § 2 RL anger att de kvalificerade revisorerna och de registrerade revisionsbolagen som bedriver revisionsverksamhet omfattas av Revisorsinspektionens<sup>58</sup> så kallade tillsyn. Definitionen styr även bestämmelserna om revisorns opartiskhet och självständighet enligt 20 och 21 (analysmodellen) §§ RL samt bestämmelsen om förtroenderubbande sidoverksamhet 25 § RL.<sup>59</sup>

Revisionsverksamhet definieras i 2 § 8 RL och har följande betydelse, se figur 2:

- a) Verksamhet som består i sådan granskning av förvaltning eller ekonomisk information som utmynnar i en rapport eller någon annan handling som är avsedd att utgöra bedömningsunderlag även för någon annan än uppdragsgivaren, samt
- b) Rådgivning eller annat biträde som föranleds av iakttagelser vid granskning enligt a.
  - i) Innebörden av granskning och rapportering till uppdragsgivare och annan: för att granskning ska ingå i definitionen avser det granskning av förvaltning eller granskning av ekonomisk information. Enligt prop. 2000/01:146 krävs att granskningen föreskrivs i författning, bolagsordning, stadgar eller avtal som ska utmynna i en rapport, intyg eller någon annan handling. Men detta krav togs bort i prop. 2012/13:61 och fler granskningsuppdrag faller in i begreppet revisionsverksamhet. Handlingarna ska utgöra bedömningsunderlag till även annan än uppdragsgivaren. Interngranskning och liknande som sker på uppdrag av företagsledningen omfattas inte av revisionsverksamheten. Revisionsverksamhet är bland annat lagstadgad revision och lagstadgade tilläggsuppdrag enligt ABL, exempel utfärda intyg om apportegendomens värde i samband med en emission. Även granskningsuppdrag utanför lag ingår, exempel ett företag lämnat uppdrag att granska företaget för att tillhandahålla ett intyg om företaget avsett för en tredje man, till exempel en bank.

---

<sup>58</sup> Tidigare Revisionsnämnden, kommer härnäst förkortas till RI respektive RN.

<sup>59</sup> Moberg m.fl. *Bolagsrevisorn*. s. 43.

- ii) Revisionsrådgivning och fristående rådgivning: revisorn är skyldig att lämna råd och förslag till förbättringar avseende bolagets redovisning och förvaltning. Rådgivning i anslutning till granskningen anses ingå i revisionsverksamheten. Dock är fristående rådgivning och annat biträde utan nära samband med revisorns granskningsområde inte tillhörande revisionsverksamheten. Det kan handla om rådgivning i redovisning-, skatte- och organisationsfrågor som inte omfattas av begreppet revisionsverksamhet. Rådgivning som inte hänförs till revisionsrådgivning betraktas som fristående rådgivning. Gränsdragningen regleras inte i lagtext utan utvecklas av god revisors- och revisionssed.

Figur 2: Revisionsverksamhet.

#### 2.1.4 Granskningsområdena

Revisorns huvudsakliga kärnuppgifter är att granska årsredovisningen, bokföringen och styrelsens och verkställande direktörens förvaltning. Dessa granskningsområden härleds i 9 kap. 3 § ABL och revisorn kan också vara skyldig att granska efter föreskrifter från bolagsstämman enligt 9 kap. 4 § ABL. Ett ytterligare granskningsområde återfinns i 9 kap. 34 § ABL som är skatter och avgifter.

De fyra granskningsområdena kan koncist sammanfattas för följande, se figur 3:

- c) Granskning av styrelsens och VD:s förvaltning kallas även för när förvaltningsrevision. Revisorn ska särskilt anmärka på om han har funnit att bolaget inte fullgjort sina skyldigheter gällande skatter och avgifter i revisionsberättelsen enligt 9 kap. 34 § ABL. §
- årsredovisningslagen (ÅRL); 1. En balansräkning, 2. En resultaträkning, 3. Noter, och 4. En förvaltningsberättelse. Det ska även finnas en finansieringsanalys enligt samma lagrum. Dessutom ska vissa företag lämna en delårsrapport minst en gång per år enligt 9 kap. 1 § ÅRL.

Figur 3: Revisorns fyra granskningsområden.

Det är främst 9 kap. ABL som bestämmer revisorns uppgifter men det finns ytterligare lagrum, till exempel: bolagsbildning (2 kap. 19 § ABL), nyemission (13 kap. 8 § ABL) och aktieägarnas frågerätt (7 kap. 34–35 §§ ABL).

### **2.1.5 Granskning enligt god revisionssed och en skeptisk ansats**

Den externa granskningen inom revision bestäms till stor del av god revisionssed. Man har medvetet valt att i svensk lagstiftning inte ge detaljerade föreskrifter om granskningens omfattning och inriktning. Utan i stället har lagstiftarna bland annat låtit revisionsorganisationer ta fram och utveckla god revisionssed genom rekommendationer och uttalanden. God revisionssed finns indirekt med i bestämmelserna 9 kap. 28–37 §§ ABL om revisionsberättelsens innehåll.<sup>60</sup> Tillsynsorganet Revisorsinspektionen har enligt 3 § RL ett tolkningsföreträde vad god revisionssed innebär. RI har ett särskilt ansvar att utveckla god revisionssed genom bland annat rekommendationer.<sup>61</sup> Dock är det domstolarna som i sista hand avgör innehållet i god revisionssed. Det är två revisionsorganisationer som har i uppgift att utarbeta god revisionssed genom standarder, rekommendationer och uttalanden, utländska IFAC (International Federation of Accountants) och svenska FAR (Föreningen Auktoriserade Revisorer).<sup>62</sup> En anledning till att god revisionssed inte är knuten till ett specifikt lagrum är företagets skiftande förhållande och utvecklingen av god revisionssed genom teori och praxis ändrar innebörd och omfattning.<sup>63</sup> Det var medvetet att låta revisionsorganisationerna formulera rekommendationer och uttalanden om den goda seden.<sup>64</sup> Lagfästa regler kan begränsa normer som god revisionssed och motarbeta revisorns granskning. Det ska betonas att den slutliga tolkningen inte har lämnats till revisionsorganisationerna utan ytterst är det domstolarna som avgör.<sup>65</sup>

Enligt 9 kap. 3 § ABL ska granskningen utföras med professionell skepticism och vara en del av god revisionssed. Begreppet skepticism har lagförts men det framgår även av revisionsstandarden ISA 200 att revisorn förväntas ha en ifrågasättande inställning under granskningen av företagets verksamheter enligt ISA 200 p.15 och

---

<sup>60</sup> Adestam m.fl. Aktiebolagslag (2005:551) 9 kap. 3 §.

<sup>61</sup> Prop. 2000/01:146. s. 87f.

<sup>62</sup> Moberg m.fl. *Bolagsrevisorn*. s. 31.

<sup>63</sup> Ibid. s. 114 & se SOU 1971:15 s. 266.

<sup>64</sup> Ibid. s. 114.

<sup>65</sup> Prop. 1997:98:99 s. 148.

p. A 18-A 22. Ansvar för kravet på professionell skepticism vilar på Revisorsinspektionen och att det utvecklas ändamålsenligt enligt 3 § RL (2001:883).<sup>66</sup> Kravet kommer indirekt från revisorsdirektivet (2006/43/EG) och innebörden nämns att revisorn ska vara medveten om förekomst av väsentliga felaktigheter på fakta eller beteenden såsom bedrägeri eller fel.<sup>67</sup>

## **2.2 Allmänt om revisor i aktiebolag**

### **2.2.1 Vem kan vara revisor?**

Det har i tidigare avsnitt konstaterat när det föreligger revisionsplikt, när en juridisk person eller enskild näringsidkare ska ha en eller flera valda revisorer. Nästa fråga att behandla blir vilka kvalifikationskrav lagstiftningen ställer på revisorerna. Det skiljs grovt mellan lekmannarevisorer (juridiska personer) och professionella revisorer. Lekmannarevisorer kräver inte utbildning för sina förtroendeuppdrag medan professionella revisorer ska uppfylla utbildningsplan enligt lagstiftningen, de benämns även kvalificerade revisorer.<sup>68</sup>

Det framgår av 18 § RL att auktorisation och godkännande av revisor och revisionsbolag varar i fem år och ansvaret vilar på Revisionsinspektionen sedan 2001 års revisorslag. Idag finns det enbart auktorisation av revisor och inte godkännande sedan det ändrandets den 1 juni 2013.

---

<sup>66</sup> Prop. 2015/16:162 s. 260.

<sup>67</sup> Adestam m.fl. Aktiebolagslag (2005:551) 9 kap. 3 §.

<sup>68</sup> Olsson. *Revisorns roll*. s. 37.

Vad som krävs för att bli auktoriserad revisor bestäms enligt 4 § första stycket 1–6 i revisorslagen, se figur 4:<sup>69</sup>

1. Yrkesmässigt utöva revisionsverksamhet.
2. Vara bosatt i Sverige, i annan stat inom EES eller i Schweiz.
3. Varken vara i konkurs eller ha näringsförbud...
4. Ha den utbildning och erfarenhet som behövs för revisionsverksamheten.
5. Hos Revisionsinspektionen ha avlagt revisorsexamen.
6. Vara redbar och i övrigt lämplig att utöva revisionsverksamhet.

Figur 4: Krav för att bli auktoriserad revisor.

### **2.2.2 Begreppet god revisorssed**

Uppdrag ska utföras med god revisorssed av godkända och auktoriserade revisorer enligt 19 § revisorslagen. Skillnaden mellan god revisorssed och god revisionsmed är att förstnämnda innehåller normer för revisorernas yrkesmässiga uppträdande medan sistnämnda innebär normer hur ett revisionsuppdrag ska utföras. Det brukar påtalas att god revisorssed även omfattar god revisionsmed. God revisorssed utvecklas på liknande grunder som god revisionsmed. Branschorganisationen FAR tar fram bland annat yrkesetiska regler och kompletteras med Revisorsinspektionens praxis.<sup>70</sup>

---

<sup>69</sup> Moberg m.fl. *Bolagsrevisorn*. s. 55f.

<sup>70</sup> *Ibid.* s. 34.

### 2.2.3 Revisors oberoende

Rollen som revisor har varit omdiskuterad länge sedan yrket växte fram som en revisorsprofession.<sup>71</sup> Det har förekommit ett antal skandaler som först betecknades redovisningsskandaler men som sedan även blivit revisionskandaler. I dessa fall har rollen diskuterats och förändrats med tiden. Den främsta kritiken om revision har varit att revisorn har tillhandahållit tjänster som har berört oegentligheter gällande bokföring och redovisning. Detta är ett känsligt område för revisorer då det kan bli tal om jävsituationer och/eller att oberoendet ifrågasätts. Kreugerkraschen, Worldcom och Encron är kända typfall där revisorn har utfört oegentligheter.

Förarbetena till 2001 års revisorslag diskuterats ifall revisorer ska få utföra andra tjänster än revision, till exempel rådgivning för revisorer skulle eventuellt förbjudas.<sup>72</sup> I förarbetena för 2001 års revisorslag framkom det önskemål om förbud om övriga tjänster än revision. EU-reformen omfattar förbud för vissa tjänster till vissa revisionsklienter i företag av allmänt intresse. Revisorns roll innefattar främst revision och rådgivning av olika slag och är ibland ett dilemma för revisorer.<sup>73</sup>

Revisors oberoende är en klassisk revisorsfråga och har diskuterats vid åtskilliga tillfällen.<sup>74</sup> I jävsreglerna 9 kap. 17 § ABL återfinns ett antal situationer som ger upphov till revisorsjäv och då kan denna person ej vara revisor i ett aktiebolag.

---

<sup>71</sup> Moberg m.fl. *Bolagsrevisorn*. s. 33.

<sup>72</sup> Prop. 2001/01:146 s. 51f.

<sup>73</sup> Moberg m.fl. *Bolagsrevisorn*. s. 33.

<sup>74</sup> *Ibid.* s. 90.

Jävsreglerna omfattar följande situationer enligt 9 kap 17 § ABL, se figur 5:<sup>75</sup>

- *Den som äger aktie i bolaget eller annat bolag i samma koncern.* Revisorn sågs ursprungligen som en syssloman för aktieägare och kan inte vara oberoende ifall personen äger aktier i samma bolag.
- *Är ledamot av styrelsen eller verkställande direktör i bolaget eller dess dotterföretag eller biträder vid bolagets bokföring eller medelsförvaltning eller bolagets kontroll däröver.* Revisorn kan inte tillhöra ledningen, förvaltningsrevision, inte delta i löpande bokföring, årsbokslut, årsredovisning, räkenskapsrevision. Revisorn får dock ge generell rådgivning gällande regelverk och god redovisningssed.
- *Är anställd hos eller på annat sätt har en underordnad eller beroende ställning till bolaget eller någon som avses i föregående mening.* Revisorn får inte vara anställd hos företaget, underordnad eller beroendeställning till bolaget eller styrelse.
- *Är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid grundbokföringen eller medelsförvaltning eller bolagets kontroll däröver.* Denna regel behandlar byråjävy och förhindrar att någon annan på samma byrå som bolagets revisor tillhör upprättar grundbokföringen.
- *Är gift eller sambo med eller är syskon eller släkting i rätt upp- eller nedstigande led till en person som avses i andra meningen,*
- *Är begåvad med en person som avses i andra meningen i rätt upp- eller nedstigande led eller så den ene är gift med den andres syskon.* Revisorn får inte väljas till ett bolag som är gift, sambo eller nära släkt med bolagets styrelse.
- *Står i låneskuld till bolaget eller ett annat bolag i samma koncern eller har en förpliktelse som ett sådant bolag har ställt säkerhet för.* Revisorn får inte ha skulder till bolaget, men finns inget uttryckligt förbud att ha skulder till styrelseledamot eller VD. Revisorn kan dock hävdas stå i beroendeställning till respektive.

Figur 5: Revisorns jävsregler.

---

<sup>75</sup> Olsson. *Revisorns roll*. s. 59f.



Revisorsskandaler har under senare decennier lett till en omfattande diskussion ifall det går att förena revisionsuppdrag och rådgivning till samma klient. Denna frågeställning spelade en central roll i lagstiftningsarbetet i Sverige med 2001 års revisorslag.<sup>76</sup>

I förarbetena till 2001 års revisorslag diskuterades huruvida revisors oberoende kan påverkas av den fristående rådgivningen till revisionsklienten.<sup>77</sup> Tilliten till revision anses kunna minskas hos andra intressenter vid fristående rådgivning. Det är främst två orsaker som lyfts fram: 1. Revisorn riskerar att bli ekonomiskt beroende av den fristående rådgivningen vilket minskar tillförlitligheten (egenintresse), och 2. Revisorn riskerar att granska sin rådgivning mot revisorsklienten (självgranskning). Sveriges Advokatsamfund ansåg att revisorer skulle förbjudas att biträda revisorsklienter med fristående rådgivning.<sup>78</sup>

Men regeringen ansåg att fristående rådgivning skulle tillåtas under vissa förutsättningar då det förbättrar kännedomen om företaget och intressenter önskar kompetent rådgivning. Lagstiftaren ansåg att det är lämpligare att revisorn värnar sitt oberoende genom att tillämpa 25 § RL (sidoverksamhet som kan rubba förtroendet) och/eller avböja eller avsäga uppdrag som kan ifrågasätta revisorns oberoende enligt 20–23 §§ RL. I 20 § RL konstateras att revisionsverksamheten ska utföras med opartiskhet och självständighet, samt vara objektiv i sina ställningstagande.

Ifall revisorns oberoende inte kan säkerhetsställas förlorar revisorn en viktig funktion i sin roll som granskare i samhället.<sup>79</sup> Revisorn ska självständigt utöva sina uppdrag utan att bli påverkad och beroende från utomstående. Företag av allmänt intresse såsom större bolag (börsnoterade) anser EU och Finansinspektionen ska ha högre krav mot rådgivningstjänster. Revisorns oberoende diskuteras i termer som

---

<sup>76</sup> Moberg m.fl. *Bolagsrevisor*. s. 90.

<sup>77</sup> Prop. 2000/01:146 s. 51 ff.

<sup>78</sup> Ibid. s. 51 ff.

<sup>79</sup> Diamant. *Revisorns oberoende*. s. 162.

faktiskt oberoende (fakta) och synbart oberoende (upplevas) där båda kriterat ska uppfyllas för att revisorns oberoende ska säkerhetsställas.<sup>80</sup>

#### **2.2.4 Revisors rätt till information**

För att revisorn ska följa sitt uppdrag enligt 9 kap. 3 § ABL krävs att revisorn får tillgång till rätt information om bolagen. Denna rätt till information har lagstiftarna stadgat enligt 9 kap. 7 § ABL. Det är styrelsen och verkställande direktören som ska lämna upplysningar som revisorn begär. Det är revisorn som avgör vilken information hen behöver för att utföra sin granskning.<sup>81</sup>

#### **2.2.5 Revisors tystnadsplikt**

Tystnadsplikten för revisorer regleras i 9 kap. 41 § ABL vilket stadgar att revisorn inte får lämna upplysningar till enskilda aktieägare och/eller obehöriga i sitt granskningsuppdrag ifall det kan komma att skada företaget. Det är av största vikt att företagsledningen kan lita på revisorn och ha förtroende för personens granskningsuppdrag. Därför finns det lagbestämmelser om revisorns tystnadsplikt som ska följas. Dock ska det påpekas att ifall revisorn upptäcker oegentligheter ska revisorn påpeka detta och anmäla vidare (anmälningsplikt). Det bör nämnas att tidigare lagstiftning inte möjliggjorde att revisorn kunde anmäla till polis eller åklagare på grund av tystnadsplikten. Det diskuterades i SOU 1995:44 att ekonomisk brottslighet behöver krafttag och effektiviseras. Till exempel undersöktes frågan om hur omfattande revisorns tystnadsplikt ska vara. Kommittén föreslog då att ifall revisorn fann anmärkningar mot revisionsberättelsen och dessutom att det utgjorde ett brott samt innebar väsentlig skada för bolaget, ska revisorn underrätta åklagaren om det.<sup>82</sup> Regeringen föreslog därför 1998 att revisorn skulle bli skyldig att anmäla ifall misstanke om brott förelåg.<sup>83</sup>

Begreppet ”utomstående” kan vara svårtolkad men kan förenklat anses innebära alla individer förutom styrelsen och verkställande direktören. Begreppet ”fullgörande av sitt uppdrag” torde tolkas vara tystnadsplikt mot all information

---

<sup>80</sup> Diamant. *Revisorns oberoende*. s. 164.

<sup>81</sup> Moberg m.fl. *Bolagsrevisorn*. s. 133.

<sup>82</sup> SOU 1995:44 s. 16.

<sup>83</sup> Prop. 1997/98:99 s. 151ff.

revisorn får tillgång till gentemot bolaget. Revisorn får lämna uppgifter som inte skadar bolaget utan att bryta tystnadsplikten i bestämmelsen 9 kap. 41 §.<sup>84</sup>

Dock ska revisorn även beakta reglerna om tystnadsplikt enligt 26 § RL. Den regeln är mer detaljerad och innehåller även förbud för revisorn att berika sig själv, eller skada, eller nytta, använda uppgifter som hen erhållit i sin yrkesverksamhet. Revisorn behöver alltså ta hänsyn till både ABL:s och RL:s bestämmelse om tystnadsplikt. Regeringen ansåg att bestämmelserna var av olika slag och hade olika syften därför finns båda kvar.<sup>85</sup>

### **2.2.6 Revisors upplysningsplikt**

Tystnadsplikten är inte alltid gällande utan i vissa förhållanden kan upplysningsplikten gå före tystnadsplikten. Förenklat kan man utgå ifrån att när upplysningsplikten inte gäller är tystnadsplikten gällande. Bestämmelsen för upplysningsplikt mot utomstående finns i 9 kap. 46 § ABL och reglerar revisorns skyldigheter. Revisorn är inte skyldig att utreda eller göra omfattande åtgärder utan ska lämna faktiska upplysningar om företaget. Revisorn ska lämna upplysningar om ”bolagets angelägenheter” vilket innebär att lämna saklig information gällande revisionsuppdraget.<sup>86</sup> I 9 kap. 46 § andra stycket ABL ska revisorn lämna upplysningar om bolaget till undersökningsledare i brottmål på begäran. Syftet är att underlätta förundersökning i brottmål. Revisorn har ingående information om bolagets ekonomiska verksamheter och är av starkt intresse för brottsutredare myndigheter.<sup>87</sup> Tystnadsplikten ansågs inte vara ett godtagbart hinder mot brott och upplysningsplikten är därmed överordnad tystnadsplikten för att skydda samhället.<sup>88</sup> Revisorn ska lämna bolags interna och externa uppgifter skyndsamt/tidigt vid förundersökningen och upplysningsplikten inträder när förundersökningen väl inletts.<sup>89</sup>

---

<sup>84</sup> Moberg m.fl. *Bolagsrevisorn*. s. 199f.

<sup>85</sup> Prop. 2004/05:85. s. 325.

<sup>86</sup> Moberg m.fl. *Bolagsrevisorn*. s. 204f.

<sup>87</sup> SOU 1983:36. s. 68.

<sup>88</sup> Ibid. s. 68f.

<sup>89</sup> SOU 1983:36 s. 69 & prop. 1984/85:30 s. 23.

### 2.2.7 Revisorns brottsmisstanke enligt ABL

Om brott misstänks av revisorn är personen skyldig att vidta åtgärder enligt 9 kap. 42 § ABL, se figur 6 nedan:<sup>90</sup>

- i. Att det kan misstänkas
- ii. Att en styrelseledamot eller den verkställande direktören
- iii. Inom ramen för bolagets verksamhet
- iv. Har gjort sig skyldig till
  - a. Bedrägeri, grovt bedrägeri, svindleri,
  - b. Förskingring, olovlig förfogande, trolöshet mot huvudman,
  - c. Oredlighet mot borgenärer eller vissa andra brott mot 11 kap BrB,
  - d. Skattebrott eller vissa andra brott enligt skattebrottslagen eller
  - e. Penningtvättbrott och vissa andra brott enligt lagen (2014:307) om straff för penningtvättbrott.

Figur 6: Revisorns skyldighet att vidta åtgärder.

Med uttrycket ”det kan misstänkas” är beviskrav för revisorn lågt satt för att vidta åtgärder. Revisorn är även skyldig att vidta åtgärder ifall någon inom bolagets verksamhet blivit skyldig till tagande eller givande av muta enligt 10 kap 5a-5e §§ BrB. Huvudregeln i 9 kap. 43 § ABL ska revisorn underrätta styrelsen om sådana brottsmisstankar misstänks och inom fyra veckor lämna in handling till åklagare samt revisorn pröva om det finns skäl att avgå. Alternativt ska styrelsen inte underrättas ifall det antas att styrelsen inte kommer vidta några skadeförebyggande åtgärder och revisorn pröva om det finns skäl att avgå.<sup>91</sup>

### 2.3 Revisorinspektionens verksamhet

Revisorsinspektionen (RI) har viktiga uppgifter för de kvalificerade revisorerna. I 3 § RL beskrivs myndighetens uppgifter där RI ska pröva och godkänna revisors auktorisation. De ska utöva tillsyn över revisionsverksamheten samt över revisorer och pröva frågor om disciplinär karaktär. Som tidigare nämns ska RI ansvara för att god revisionssed och god revisorssed utvecklas på ett ändamålsenligt sätt. RI:s tillsynsansvar gäller granskning av revisionsverksamhet och att yrkesetiska normer

---

<sup>90</sup> Asp & Ulväng. *Straffrätt för ekonomer*. s. 40.

<sup>91</sup> *Ibid.* s. 41f.

efterföljs. I bestämmelsen ”ansvara för att god revisorssed och god revisions sed utvecklas på ett ändamålsenligt sätt” sker genom rekommendationer från revisorsorganisationer men att RI genom föreskrifter, uttalanden och beslut i enskilda ärenden ska ansvara för att normerna utvecklas på ett lämpligt sätt. RI har tolkningsföreträdare gällande innehållet av normerna men ytterst bestäms god revisorssed och revisions sed av domstol.<sup>92</sup> Vad revisorn gör utanför revisionsverksamheten faller delvis under inspektionens tillsyn och i 3 § 2p RL granskas enbart god revisorssed.<sup>93</sup> RI har till syfte att upprätthålla förtroendet för revisors verksamhet och för auktorisationssystemet så att olika intressenter har tillgång till trovärdig information om företaget verksamhet.<sup>94</sup>

RI har en viktig funktion för samhället då de säkerhetsställer att revisorerna utför sitt arbete av bästa kvalitet. RI har fyra verksamhetsgrenar:

- i. Examinationsverksamhet
- ii. Godkännande/auktorisering/registrering
- iii. Tillsyn
- iv. Internationellt arbete

Närmare i Revisorsnämndens instruktion 3–6 §§ framgår det att RI har ett särskilt beslutsorgan vid namn Tillsynsnämnden med en ordförande och åtta andra ledamöter samt suppleanter.<sup>95</sup> RI:s tillsynsverksamhet utgår främst från 2 § 8 RL där verksamheten vilar på revisorernas obligatoriska granskningsarbete och rådgivning. RI prövar revisorernas efterlevnad av god revisions sed och tillsynen begränsas till revisorernas verksamhetsområde. Även de yrkesetiska normerna (god revisorssed) ska granskas och efterföljas.<sup>96</sup>

RI kan öppna disciplinärenden när någon anmäler en revisor där även anonyma anmälningar tillåts. Formellt sätt öppnar RI samtliga disciplinärenden ex officio, på

---

<sup>92</sup> Kommentar från Andersson. Revisorslag (2001:883) 3 § & prop. 2000/01:146 s. 87.

<sup>93</sup> Kommentar från Andersson. Revisorslag (2001:883). 3 § & prop. 2000/01:146 s. 43ff.

<sup>94</sup> Se förordning (2007:1077) med instruktion för Revisorsinspektionen 1 §.

<sup>95</sup> Moberg m.fl. *Bolagsrevisorn*. s. 193.

<sup>96</sup> *Ibid.* s. 194.

eget initiativ.<sup>97</sup> Anmälning inkommer och RI uppmärksammas fallet samt startar processen på eget initiativ.<sup>98</sup>

RI:s disciplinära åtgärder beskrivs i bestämmelserna 32–36 §§ RL. Närmare i 32 § RL kan RI meddela att auktorisationen upphävs om revisorn gör orätt, ifall revisorn åsidosätter sina skyldigheter får RI meddela varning eller en erinran men inte ifall det inträffat för mer än fem år innan revisorn fick underrättelse i ärendet.<sup>99</sup>

## 2.4 Ekonomisk brottslighet i aktiebolag

Ekonomisk brottslighet, som också kallas ekobrott, är enligt EMB ett stort samhällsproblem som årligen kostar stora summor pengar för staten. Finns ingen specifik siffra men statistiken visar att det handlar om över 100 miljarder kronor. Det rör sig om att staten årligen går miste om skatter och avgifter där välfärdssystemet missbrukas av kriminella, vilket bidrar till negativ konkurrens i samhället. Bidragspengar betalas till felaktiga företag där pengarna hade behövts till välfärdssystemet De två vanligaste ekobrotten i samhället är skattebrott och bokföringsbrott. Drygt hälften av anmälningarna till EMB kretsar kring småföretagare som gör sig skyldiga till bokföringsbrott och skattebrott. Andra hälften består av företag som medvetet begår brott, där hela affärsidén bedrivs av brott.<sup>100</sup>

Redan i förarbeten och tidiga rapporter så har det beskrivits om allvarliga konsekvenser för samhället gällande ekonomisk brottslighet och att revisorn har en viktig påverkan att begränsa denna brottslighet.<sup>101</sup>

Innebörden av begreppet ekonomisk brottslighet är att det utförs med ekonomisk vinning och begås inom näringsverksamhet.<sup>102</sup> Ekobrottsmyndigheten utreder främst brott mot skattebrottslagen, aktiebolagslagen och EU:s finansiella intressen. Bedrägerier utreds även då inom näringsverksamhet. Ekonomisk brottslighet har varit ganska oförändrad i perioden 2016–2019 men med sannolikt mörkertal.<sup>103</sup> De

---

<sup>97</sup> Moberg m.fl. *Bolagsrevisorn*. s. 195.

<sup>98</sup> Ibid. s. 194f.

<sup>99</sup> Ibid. s. 196.

<sup>100</sup> EMB:s hemsida, *Om ekobrott*.

<sup>101</sup> SOU 1995:44. s. 232ff.

<sup>102</sup> EMB:s rapport: *Ekobrottsmyndighetens lägesbild om ekonomisk brottslighet i Sverige*, 2020. s. 11.

<sup>103</sup> Ibid. s. 11.

vanligaste ekobrotten är skattebrott och borgenärsbrott, där bokföringsbrott dominerar. Skattebrotten har minskat och hänvisas till dubbelbestraffningsförbudet, ändrad urvalshandling och förändringar i skattebrottslagen.<sup>104</sup> Dock har penningtvättbrotten ökat väsentligt med anledning till implementering av det fjärde penningtvättsdirektivet som ökat tillämpningen av lagen.<sup>105</sup>

När det gäller ekobrott anmäldes 2021 omkring 9 907 brott mot skattebrottslagen och 13 750 bokföringsbrott samt 1 039 försäkringsbrott. Jämför med 2020 har antalet anmälda skattebrott ökat med 2,2 procent och antalet anmälda bokföringsbrott minskat med hela 21,9 procent. I jämförelse med 2012 har anmälda skattebrott minskat med otroliga 42,3 procent och anmälda bokföringsbrott ökat med 14 procent. Det anmäldes 21 600 bidragsbrott vilket är en minskning med 20 procent jämfört med 2020. 68 procent av bidragsbrotten avser brott mot Försäkringskassan. Jämfört med 2012 har anmälda bidragsbrott ökat med 157 procent.<sup>106</sup>

## **2.5 Anmälningsskyldighet i samband med misstanke om brott**

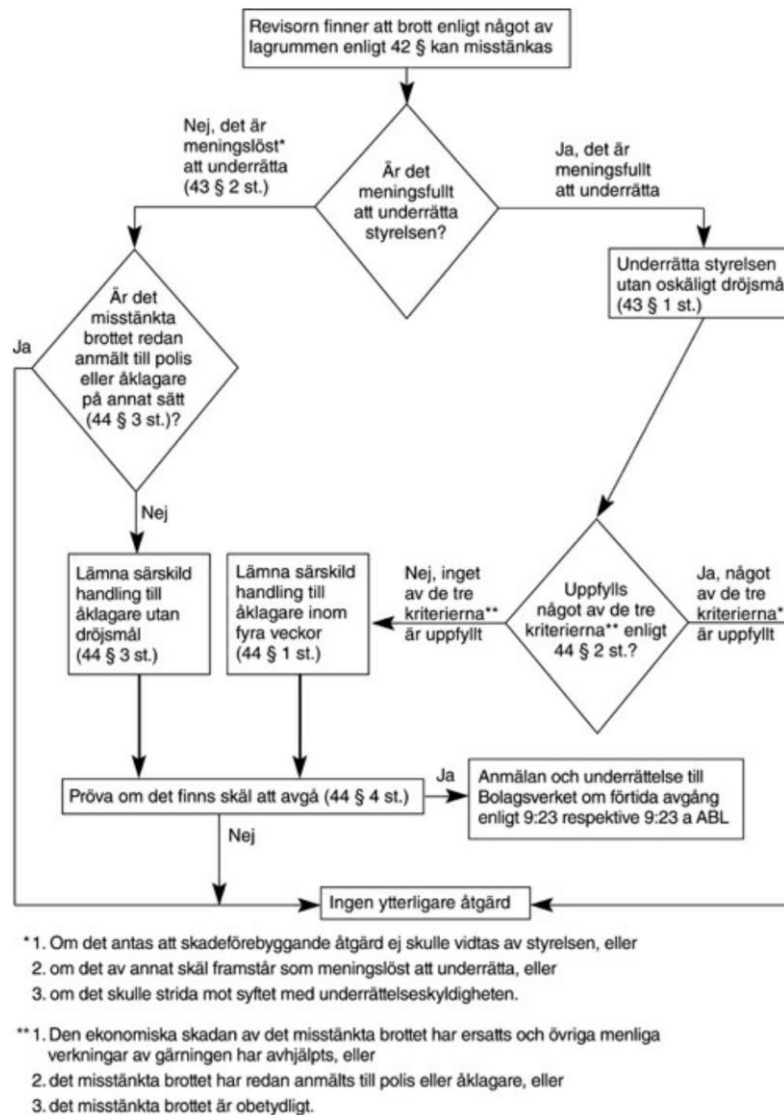
Revisor ska enligt 9 kap. 3 § ABL granska bolagets årsredovisning och bokföring liksom styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning. Revisorn kan upptäcka brott och oegentligheter vid sin granskning av aktiebolagen, se figur 7 för revisorns åtgärder:

---

<sup>104</sup> EBM:s rapport: *Ekobrottsmyndighetens lägesbild om ekonomisk brottslighet i Sverige*, 2020. s. 11.

<sup>105</sup> *Ibid.* s. 11.

<sup>106</sup> BRÅ:s hemsida: *Bedrägerier och ekobrott*.



Figur 7: från FAR RevR 14 Revisorns åtgärder vid misstanke om brott respektive penningtvätt.

Om brott misstänks av revisorn är personen skyldig att vidta åtgärder enligt 9 kap. 42–44 §§ ABL<sup>107</sup>:

Föreligger en anmälningsplikt enligt nämnda bestämmelse bryter denna skyldighet igenom tystnadsplikten. Det är denna anmälningsplikt som uppsatsen handlar om och uppsatsen kommer att återkomma till detta i avsnitt tre.

<sup>107</sup> Asp & Ulväng, *Straffrätt för ekonomer*. s. 40.



# 3 Revisorns skyldigheter vid misstanke om brott

## 3.1 Argument för och emot lagstiftningen

I prop. 1997/98:99 diskuterades revisorns skyldighet att agera vid misstanke om brott och ifall det bör införas en skyldighet att agera enligt ABL. Före 1999-års lagbestämmelse i ABL var revisorn inte skyldig att anmäla till polis eller åklagare, om revisorn misstänkte att brott begåtts inom ramen för bolagets verksamhet. Anmälningsskyldigheten begränsades i stället av tystnadsplikten som motverkade varandras syften. Tystnadsplikten innebar att revisorn inte får lämna uppgifter till polis och åklagare som medför skada för bolaget. Revisorn fick bara anmärka, påpeka och göra erinringar för att underrätta företagsledningen.<sup>108</sup> Detta ändrades och tystnadsplikten hade nyligen antagits när prop. 1997/98:99 diskuterades. Revisorerna hade ålagts en rapporteringsskyldighet gentemot Finansinspektionen gällande finansiella företag.

Trots en samsyn i att bekämpa ekonomisk brottslighet fanns där starka invändningar från enskilda ledamöter, experter i Aktiebolagskommittén och från olika remissinstanser, bland annat FAR i SOU 1995:44. I huvudsak var invändningarna att det saknades konsekvensanalyser och trots goda intentioner riskerades bli kontraproduktiv.<sup>109</sup>

Revisorn kunde bara reagera mot oegentligheter och var förhindrad av tystnadsplikten att föra saken vidare till polis eller åklagare. Påpekanden och erinringar är inte alltid verksamma medel för att skydda bolaget och dess intressenter. Anmärkningar i revisionsberättelsen är inte alltid verksamma, dels för den offentliggörs i efterhand, dels för att ingen samlad myndighetsgranskning förekommer i revisionsberättelsen. Mot denna bakgrund övervägdes regler som ger

---

<sup>108</sup> Prop. 1997/98:99 s. 151.

<sup>109</sup> Strömquist, *Revisorsrollen och anmälningsskyldigheten vid misstanke om brott – hur gick det?* s. 486.

revisorn rättigheter och skyldigheter att vid misstanke om brott i bolaget anmäla till åklagare eller polis.<sup>110</sup>

Ytterligare skäl att ge revisorn rätt och skyldighet att anmäla brottsmisstanke var för att effektivt kunna ingripa mot oegentligheter i bolaget samt att fungera som medel i kampen mot ekonomisk brottslighet.<sup>111</sup> I remissbehandlingen diskuterades att enbart ge revisorn rättighet att göra anmälan. Men det skulle innebära vanskliga övervägande för revisorn enligt regeringens mening. Revisorn hade då kunnat låta bli att anmäla brottsmisstanke och företagsledningen skulle kunna förhandla med revisorn.<sup>112</sup>

Uppgifterna som åläggs revisorn ska inte vara utanför kompetensområdet. Flera remissinstanser påpekade att revisorer normalt saknar straffrättslig kompetens för att bedöma om en anmälan till åklagare bör göras eller ej. Reglerna utformades att anmälningsskyldighet inträder endast vid misstanke om vissa särskilda brott i anknytning till det revisorn normalt granskar.<sup>113</sup>

Regeringen anser att anmälan bör ske så tidigt som möjligt efter brottsmisstanken uppkommit, detta för att minska skadan för bolaget och dess intressenter. Kommitténs förslag var att revisorn skulle anmärka i revisionsberättelsen eller i samband med revisorns avgång vilket hade medfört att anmälan hade dröjt. Anmälningsskyldigheten ska göras i nära anslutning då misstanken om brott upptäcks. Revisorn ska löpande underrätta företagsledningen om felaktigheter och oegentligheter, ifall relevanta åtgärder inte vidtas inom bolaget, även göra anmälan till åklagare.<sup>114</sup>

Det har föreslagits i promemorian att revisorns handlingsskyldighet även ska inträda vid vissa brott av lindrig natur. Regeringen och flera remissinstanser menade dock att handlingsskyldigheten bör endast inträda vid misstanke om brott som är av allvarligt slag eller av ”normalgraden”. Det är en svår gränsdragning och hjälps ofta med en schematisk beloppsgräns. Regeringen förordade att brottskatalogen endast ska ta med brott som kan leda till minst två års fängelse.

---

<sup>110</sup> Prop. 1997/98:99 s. 152.

<sup>111</sup> Ibid. s. 153.

<sup>112</sup> Ibid. s. 153.

<sup>113</sup> Ibid. s. 153f.

<sup>114</sup> Ibid. s. 154f.

Misstanke om bedrägligt beteende eller undandräkt omfattas därav inte av revisorns handlingsplikt.<sup>115</sup>

Regeringen övervägde likt några remissinstanser var inne på att utsträcka handlingsplikten till sådana fall då misstankar riktas mot annan bolagets ställföreträdare, till exempel en särskild firmatecknare, men regeringen hade inte tillräckligt med underlag för sådant förslag. Därmed omfattar revisorns handlingsplikt enbart brottsmisstankar avseende styrelseledamot eller den verkställande direktören inom bolaget. Det bör påpekas att revisorns handlingsplikt rör handlingar inom bolaget, till exempel vad styrelseledamot ägnar sig åt på sin fritid, är utanför revisorns handlingsskyldighet. Brottsmisstanken ska inträda vid iakttagelser gjorda vid revisionen. Det diskuterades ifall revisorn skulle vara skyldig att redogöra brottsmisstankar revisorn erhållit vid uppdrag utanför revisionen, men revisorn får vidare handlingsplikt än rådgivare i allmänhet och omöjligt att hålla sina två roller i bolaget isär.<sup>116</sup>

Graden av misstanke är central för att utreda när revisorn är tvungen att vidta åtgärder. Promemorians lösning var att revisorn ska agera när han ”får anledning att misstänka” fick kritik av remissbehandling som oklar. Regeringen ansåg att lagregleringen skulle anslutas till konkursförvaltarens anmälningsskyldighet enligt 7 kap. 15 § konkurslagen (1987:682)<sup>117</sup> vilket stadgar begreppet ”kan misstänkas”.<sup>118</sup>

Enligt regeringen bör revisorn vidta åtgärder innan tiden förflyter en längre tid från dess att upptäckten av misstanken om brottet. Dock ska revisorn ha bästa möjliga underlag innan anmälan för sin bedömning. Revisorn ska ha viss tid på sig att undersöka misstanken enligt regeringen vilket leder till att misstanken är obefogad eller förstärks. Men revisorn riskerar att skada bolaget och dess intressenter med varje fördröjning och ska därför alltid agera utan oskäligt dröjsmål.<sup>119</sup>

Kommittén föreslog att revision skulle lämna uppgifter direkt till åklagaren vid misstanke om brott avseende anmärkning i revisionsberättelsen. Promemorian föreslog liknande regeringen med undantaget att revisorn även skulle underrätta den

---

<sup>115</sup> Prop. 1997/98:99 s. 157.

<sup>116</sup> Ibid. s. 157f.

<sup>117</sup> Lagändring sedan prop. 1997:98:99 skrevs, gällande rätt är 7 kap. 16 § konkurslagen.

<sup>118</sup> Prop. 1997/98:99 s. 158.

<sup>119</sup> Ibid. s. 158f.

brottsmisstanken berör och uppmana att undanröja följderna av brottet. Remissinstanserna motsatte sig kommitténs förslag dels med hänvisning till att förslaget skulle minska öppenheten mellan revisorn och bolaget, dels att revisorn saknar tillräcklig straffrättslig kompetens. Riksåklagaren motsatte sig promemorians förslag om att anmälan skulle kunna underlåtas ifall rättelse vidtogs då det inte är möjligt ur ett straffrättsligt perspektiv. Dessutom ansågs det svårt att avgöra när rättelse vidtogs och att brottsmisstänkte kunde undanröja bevis för brottet. FAR ville betona vikten till uppriktig information för revisorer och att reglerna inte utformades i negativ riktning. Riksåklagaren ifrågasatte promemorian där revisorn i olika situationer skulle vara skyldig att avgå. Riksåklagaren med flera ansåg att anmälan bör gå direkt till åklagare och inte till Patent- och registreringsverket. Till sist ansåg några remissinstanser begreppet ”utan dröjsmål” och ”uppenbart meningslöst” allt för vaga.<sup>120</sup>

### 3.2 En översikt över bestämmelserna

Bestämmelserna i 9 kap. 42–44 §§ ABL uppfattas ofta som ett viktigt instrument i kampen mot ekonomisk brottslighet och ingår i hög grad med revisorns kontrollerande funktion inom bolagen.<sup>121</sup> Lagstiftarna har inte velat utforma bestämmelserna om revisorns åtgärder vid misstanke om brott så det blir en del av det straffrättsliga sanktionssystemet, eftersom det ligger utanför revisorns kompetensområde.<sup>122</sup> Istället har det utformas så det blir tillämpligt i revisorns arbete och kompetensområde för att effektivare motverka oegentligheter inom bolaget. Revisorns arbete är inriktat på bolagets räkenskaper och ekonomisk förvaltning och lämpligen bör brottskatalogen inriktas mot revisorns kompetensområde.<sup>123</sup> Se figur 2 för brott som ingår i revisorns anmälningsskyldighet.

Det ska noteras att brotten avser brottslighet av ekonomisk art och att försökt- och förberedelsebrott inte inkluderas i brottskatalogen.<sup>124</sup>

---

<sup>120</sup> Prop. 1997/98:99 s. 159f.

<sup>121</sup> Adestam m.fl. Aktiebolagslag (2005:551) 9 kap. 42 §.

<sup>122</sup> Prop. 1997/98:99 s. 154ff.

<sup>123</sup> Ibid. s. 155.

<sup>124</sup> Punkt 3.2 i RevR 14 *Revisorns åtgärder vid misstanke om brott respektive penningtvätt*.

Brottsbalken 10 kap. ändrades genom SFS 2012:301 och fem nya paragrafer (10 kap. 5a-5e §§ Brottsbalken) tillkom avseende korruptionshandlingar. Dessa nya lagrum omfattas även av revisorns åtgärdsplikt.<sup>125</sup>

Huvudregeln framgår i paragrafens första stycke i 9 kap. 42–44 ABL där revisorns åtgärdsskyldighet begränsas vid brottsmisstanke avseende styrelseledamot eller verkställande direktör (inkluderar styrelsesuppleant och vice verkställande direktör). Detta innebär att revisorns åtgärdsplikt normalt inte omfattar misstankar riktade mot andra bolagets ställföreträdare, till exempel, särskild firmatecknare, fullmäktige, mellanchefer etcetera.<sup>126</sup>

Det finns ett undantag från huvudregeln i andra stycket, där till exempel revisorns skyldighet att agera vid misstanke om tagande eller givande av muta är större, enligt 10 kap. 5a-5e §§ Brottsbalken. Här saknar det betydelse vem det är inom bolagets verksamhet som gjort sig skyldig till mutbrott. Det behöver inte ens vara någon som är anställd i bolaget, utan kan vara uppdragstagare eller ställföreträdare för dotterbolag. Dock ska man ha i åtanke att det krävs att brottet begåtts inom bolagets verksamhet annars ska regelverket tillämpas enligt första stycket.<sup>127</sup>

---

<sup>125</sup> Prop. 2011/12:79 s. 42ff.

<sup>126</sup> Adestam m.fl. Aktiebolagslag (2005:551) 9 kap. 42 §.

<sup>127</sup> Ibid.

Se figur 8, för brott som ingår i revisorns anmälningsskyldighet.

1. Bedrägeri enligt 9 kap. 1 § brottsbalken.
2. Grovt bedrägeri enligt 9 kap. 3 § brottsbalken.
3. Svindleri enligt 9 kap. 9 § brottsbalken.
4. Förskingring enligt 10 kap. 1 § brottsbalken.
5. Grov förskingring enligt 10 kap. 3 § brottsbalken.
6. Olovligt förfogande enligt 10 kap. 4 § brottsbalken.
7. Trolöshet mot huvudman enligt 10 kap. 5 § brottsbalken
8. Tagande av muta enligt 10 kap. 5 a § brottsbalken.
9. Givande av muta enligt 10 kap. 5 b § brottsbalken.
10. Grovt tagande eller givande av muta enligt 10 kap. 5 c § brottsbalken.
11. Handel med inflytande enligt 10 kap. 5 d § brottsbalken.
12. Vårdslös finansiering av mutbrott enligt 10 kap. 5 e § brottsbalken.
13. Oredlighet mot borgenär enligt 11 kap. 1 § brottsbalken.
14. Grov oredlighet mot borgenär enligt 11 kap. 2 § brottsbalken.
15. Mannamån mot borgenär enligt 11 kap. 4 § brottsbalken.
16. Bokföringsbrott enligt 11 kap. 5 § brottsbalken.
17. Skattebrott enligt 2 § skattebrottslagen (1971:69).
18. Grovt skattebrott enligt 4 § skattebrottslagen (1971:69).
19. Vårdslös skatteuppgift enligt 5 § skattebrottslagen (1971:69).
20. Försvårande av skattekontroll enligt 10 § skattebrottslagen (1971:69).
21. Penningtvättsbrott enligt 3–4 §§ lagen (2014:307) om straff för penningtvättsbrott.
22. Grovt penningtvättsbrott enligt 5 § lagen (2014:307) om straff för penningtvättsbrott.
23. Näringspenningtvätt enligt 7 § lagen (2014:307) om straff för penningtvättsbrott, om brottet inte är ringa

Figur 8: Revisorns brottskatalog hämtad från Adestam med flera Aktiebolagslag (2005:551) 9 kap. 42 §.

## 3.3 När föreligger en skyldighet för revisorn att agera

### 3.3.1 När föreligger rekvisitet kan misstänkas?

#### 3.3.1.1 Enligt förarbeten och doktrin

Det finns inte mycket vägledning om revisorns åtgärder vid misstanke om brott i förarbetena och hur reglerna ska tillämpas i praktiken. Därmed behövs det ytterligare behov att kartläggning för att besvara frågan. Det är enligt EBM och FAR en svår bedömning för revisorer vid misstanke om brott att avgöra ifall brottet ska anses obetydligt och skadan ersatts eller bristen har avhjälppts. Till exempel har felet kanske bara avhjälppts till en viss del eller har felet rättats senare än vad lagen kräver.<sup>128</sup>

Revisorn är skyldig att vidta åtgärder mot brott som han eller hon finner ”kan misstänkas” och som ingår i brottskatalogen. Begreppet ”kan misstänkas” definieras inte i ABL eller i prop. 1997/98:99 och rättspraxis existerar inte avseende innebörden enligt FAR. Förarbetena till ABL hänvisar bara till konkursförvaltarens anmälningsplikt enligt 7 kap. 16 § konkurslagen.<sup>129</sup>

Graden av misstanke är svårt att bedöma för revisorer vid fullgörande av sin åtgärdsskyldighet. Detta eftersom revisorer normalt saknar den straffrättsliga kompetensen för att bedöma om en anmälan till åklagare bör göras, enligt förevarande bestämmelse. Revisorn ska inte göra ogrundade misstankar om anmälan då detta kan leda till skada för bolaget. Revisorns åtgärdsskyldighet utlöses när revisorn finner att det ”kan misstänkas” och brottet har begåtts inom bolagets verksamhet. Begreppet ”kan misstänkas” härstammar från den anmälningsplikt en konkursförvaltare har enligt 7 kap. 16 § konkurslagen (1987:672).<sup>130</sup> Lagbestämmelsen uttrycker att en konkursförvaltare skall, om han finner att gäldenären ”kan misstänkas” för något brott som avses i 11 kap. brottsbalken, omedelbart underrätta allmän åklagare om det. Konkursförvaltare har utnyttjat revisorer i större utsträckning vid granskning av konkursgäldenärens bokföring

---

<sup>128</sup> EBM:s rapport: *Revisors åtgärder vid misstanke om brott – vissa praktiska tillämpningsfrågor* s. 7.

<sup>129</sup> Punkt 5.1 i RevR 14 *Revisors åtgärder vid misstanke om brott respektive penningvävt*.

<sup>130</sup> Adestam m.fl. *Aktiebolagslag* (2005:551) 9 kap. 42 §.

vilket enligt regeringen har utvecklat viss praxis gällande innebörden av begreppet ”kan misstänkas”.<sup>131</sup>

Brottsmisstanken behöver vara välgrundad och motiverad då skaderiskerna ökar vid obefogade anmälningar och ogrundade misstankar.<sup>132</sup> Tillkommer även hög osäkerhet för revisorer om tillämpningen av straffstadgandena och rekvisiten ”kan misstänkas”. Vid tvivel bör inte åtgärdsskyldighet inträda för revisorer. Det ska inte vara enskilda revisorers subjektiva bedömning som avgör brottsmisstanken utan vara en objektiv bedömning.<sup>133</sup> Dessutom bör revisorn överväga att vända sig till en advokat eller annan juridisk expert vid åtgärdsskyldighet.<sup>134</sup>

EBM har försökt att precisera begreppet och anser att uttrycket ”Kan misstänkas” innebär en ganska låg grad av misstanke och är svår att beskriva med ord vad som krävs för att uppnå det i enskilda fall. Misstankegraderna kan illustreras i figur 9 ”misstanketrappan” skapad av EBM. Förundersökning inleds vid anledning anta och när förundersökning kommit till skäligen kan misstänkas enligt EBM ska personen underrättas om brottsmisstanken vid förhör. I nästa steg i trappan sannolika skäl får personen anhållas och häktas. Revisorers anmälningsskyldighet inträder vid *skälig misstanke* vilket är ett mycket tidigt stadium och därmed behöver revisorn inte oroa sig för att brotten ska leda till fällande dom.<sup>135</sup>

---

<sup>131</sup> Prop. 1997/98:99 s. 158.

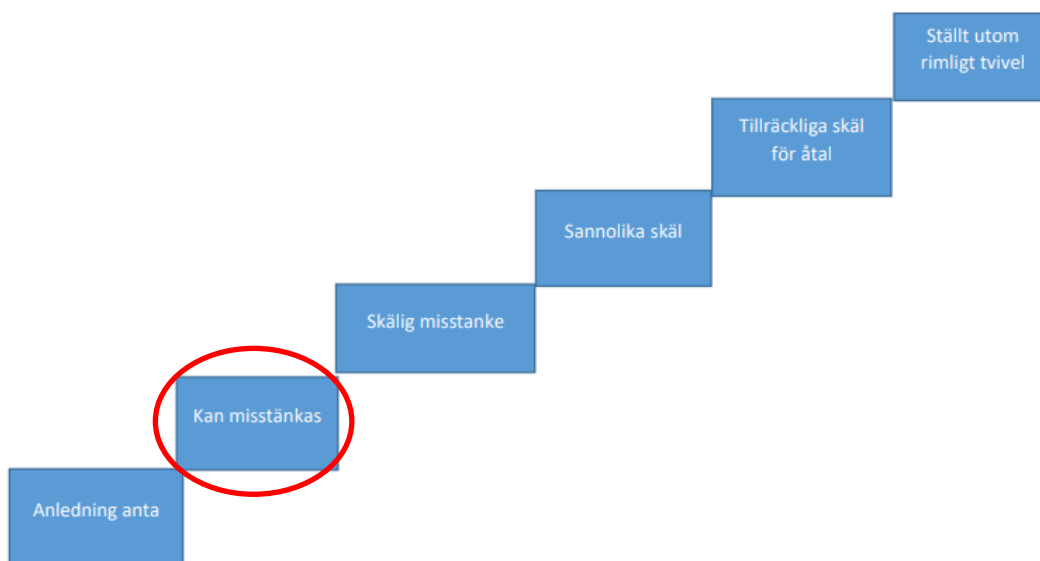
<sup>132</sup> Adestam m.fl. Aktiebolagslag (2005:551) 9 kap. 42 §.

<sup>133</sup> Ibid.

<sup>134</sup> Ibid.

<sup>135</sup> EBM:s rapport: *Revisorers åtgärder vid misstanke om brott – vissa praktiska tillämpningsfrågor* s. 8f.





Figur 9: Ekobrottsmyndighetens ”misstanketrappan” med rekvisitet ”kan misstänkas”

Enligt figur 9 från EBM innebär ”kan misstänkas” en betydligt högre grad av misstanken än ”anledning anta” som är den lägsta grad av misstanken i brottsutredningar men är trots det i ett väldigt tidigt stadium och svår att bedöma för revisorer.

### 3.3.2 Vilka inom bolaget skall misstanken avse

Revisorns åtgärdsplikt gällande misstanke om brott avser angivna brott i avsnitt 3.2 och att brotten ska begås inom ramen för bolagets verksamhet. Från regeringens sida ville de att handlingsplikten för revisorer vid misstanke om brott enbart skulle inbegripa styrelseledamöter och verkställande direktören, då för att upprätthålla revisorns syfte och omfattning vid tidpunkten.<sup>136</sup> Därmed är det en naturlig lösning att revisorns handlingsplikt gäller styrelseledamöter och den verkställande direktören då revisorn redan granskar nämnda parter. Regeringen anser sig inte kunna utsträcka handlingsplikten enligt remissinstansen, som till exempel föreslog misstanke mot annan bolagets ställföreträdare, med hänvisning att underlag för sådant förslag var begränsat. Men för mutbrott nämnda i avsnitt 3.2 (10 kap. 5 a-5e

<sup>136</sup> Prop. 1997/98:99 s. 157.

§§ brottsbalken) gäller en utvidgad personkrets. Tidigare personkrets gav gränsdragningsproblematik och behövdes utvidgas. Den dåvarande ordningen innebar bland annat att en egenföretagare med självständigt uppdrag inte inkluderades i brottskatalogen. Detta innebar till exempel att frilansande journalist fick ta emot pengar från näringslivet straffritt.<sup>137</sup> Revisorns skyldighet inträder redan vid misstanke om brott när *Någon* inom bolagets verksamhet gjort sig skyldig till dessa brott.<sup>138</sup> Det kan således handla om någon utanför bolaget såsom uppdragstagare, anställd eller ställföreträdare för ett dotterbolag.<sup>139</sup>

### 3.3.3 Misstanke ska avse förhållanden inom bolagets verksamhet

Åtgärdsskyldighet aktualiserad vid misstanke om brott begångna inom bolagets verksamhet. Detta innebär att en revisor inte är skyldig att vidta åtgärder mot styrelseledamot eller verkställande direktören i annat uppdrag eller anställning, eller på fritiden som misstänks vara av brottslig karaktär. Alltså bör revisorn inte vidta åtgärder mot en styrelseledamot vid misstanke som förekommit utanför bolaget, till exempel en annan syssla eller fritidssyssla.<sup>140</sup> Gränsdragningen kan vara svårbedömd för revisorer men revisorn är helt förvisad för brott som är utom ramen för bolagets verksamhet och kan underlåtas åtgärder.<sup>141</sup> Enligt propositionen till aktiebolagslagen skulle en mera långtgående skyldighet att anmäla brott inom bolaget inte vara förenlig med revisorns roll, då revisorns förtroende för bolaget påverkas och samarbetet skadas vilket minskar informationsutbytet och försämrar revisorns revision.<sup>142</sup> Lagföring av brott ligger vid sidan av revisorns naturliga verksamhetsområde enligt regeringen, därmed ska lagen vara utformad samt användas i samband med revisorns nuvarande roll.<sup>143</sup>

### 3.3.4 Misstanke i samband med revision

Åtgärdsplikten för revisorer inträffar vid misstanke om brott under iakttagelser vid revisionsuppdraget och/eller vid konsultuppdrag i samband med revisionsuppdraget där han eller hon är bolagsrevisor.<sup>144</sup> Misstanken om brott

---

<sup>137</sup> Prop. 2011/12:79 s. 55.

<sup>138</sup> Moberg m.fl. *Bolagsrevisor* s. 212.

<sup>139</sup> Adestam m.fl. Aktiebolagslag (2005:551) 9 kap. 42 § & prop. 2011/12:79 s. 42ff.

<sup>140</sup> Moberg m.fl. *Bolagsrevisor* s. 213.

<sup>141</sup> Adestam m.fl. Aktiebolagslag (2005:551) 9 kap. 42 §.

<sup>142</sup> Prop. 1997/98:99 s. 153.

<sup>143</sup> *Ibid.* s. 153.

<sup>144</sup> Moberg m.fl. *Bolagsrevisor* s. 213.

grundas på revisorns eller revisionsmedarbetare iakttagelser gjorda vid granskning av revisionskunder och även konsultuppdrag åt kunden. Revisorn har inte åtgärdsplikt vid misstanke om brott som uppkommer vid granskning hos en annan av revisorns kunder, tystnadsplikten hindrar att informationen används vid revisionen.<sup>145</sup>

En revisor som får kännedom om brottslig karaktär vid konsultuppdrag kan inte helt bortse ifrån detta vid anmärkning på revisionsberättelsen. Misstanke om brott utlöses därmed på grund av information som revisorn fått under revisions- eller konsultuppdrag i samband med revisionen.<sup>146</sup> Men information revisorn erhållit vid utförande av uppdrag åt annan än bolaget, framkallar inte åtgärdsplikten på grund av revisorns tystnadsplikt som följs av revisorns andra uppdrag.<sup>147</sup>

Regeringen återkopplar igen till begreppet ”naturligt” att revisorns handlingsplikt mot brottsmisstanke ska inträda vid iakttagelser inom revisionsuppdraget och revisor knappast kan hålla sina två roller isär. Regeringen menar att upplysningar revisorn får inom sina konsultuppdrag, rimligen inte kan bortses från dessa vid sitt fullgörande som revisor. Revisor kan inte upprätthålla sina skyldigheter och god revisor- samt revisionsmedvetenhet ifall man bortser från oegentligheter gjorda inom bolaget vid revisions- eller konsultuppdrag. Dock förhindrar tystnadsplikten revisorns handlingsplikt vid upplysningar gjorda åt någon annan (se prop. 1995/96:173 s. 111).<sup>148</sup> Det ska påtalas att revisorns handlingsplikt enligt 9 kap. 42–44 §§ ABL inte ska medföra fördjupade granskningsinsatser. Propositionen till aktiebolagslagen påtalar att revisorns handlingsplikt inte ska utvidgas annat än vad som följs av god revisionsmedvetenhet, och endast ska vid brottsmisstanke vidta åtgärder enligt aktuella lagrum. Detta innebär att revisorn inte är skyldig att efterforska brott.<sup>149</sup> Det ska noteras att det är enligt ISA 240 företagsledningen som ansvarar för att förhindra och upptäcka oegentligheter och fel genom att lägga upp system för redovisning och intern kontroll för att minska riskerna.<sup>150</sup> Revisor ansvarar för att bedöma risken för oegentligheter och fel som kan leda till väsentliga felaktiga

---

<sup>145</sup> Punkt 5.2 i RevR 14 *Revisorns åtgärder vid misstanke om brott respektive penningtvätt*.

<sup>146</sup> Adestam m.fl. Aktiebolagslag (2005:551) 9 kap. 42 §.

<sup>147</sup> Prop. 1997/98:99 s. 160.

<sup>148</sup> Ibid. s. 158.

<sup>149</sup> Moberg m.fl. s. 213.

<sup>150</sup> *Med oegentligheter i bakhuvudet*. Balans nr 12, 2004.

uppgifter i årsredovisningen (*misstatement*). Om uppgiften grundas i oegentligheter är risken betydligt större att revisorn inte upptäcker felet.<sup>151</sup> Revisorn ska även skaffa *representation letter* från ledningen, där revisorn visar vidtagna åtgärder som den ansvarar för. Revisorn ska också ta reda på företagets åtgärder för att förhindra bedrägerier och bolagets rutiner för att hantera bedrägerier. Om revisorn inte fullgör sitt arbete, kan ansvaret falla på denne även om bolaget sköt sig eller ej.<sup>152</sup>

### **3.4 Skyldighet att underrätta styrelsen och anmäla till åklagare**

#### **3.4.1 Enligt förarbeten och doktrin**

Propositionen till aktiebolagslagen betonar att revisionen ska vara effektiv och att förtroendet mellan revisorn och företagsledningen förblir gott, annars riskeras att information uteblir till revisorn.<sup>153</sup> Det diskuterades i förarbetet till rådande bestämmelse att revisorn var skyldig att göra anmälan till myndighet trots att företagsledningen vidtog åtgärder. Därför ville regeringen begränsa anmälningsskyldigheten och ge företagsledningen en möjlighet att avhjälpa skadorna av brottet.<sup>154</sup> Dessutom ger detta styrelsen även möjlighet att själva ta ställning till att göra en anmälan till polis eller åklagare.

Regeringen ville utformade lagen så att revisorn först tar kontakt med styrelsen. Syftet var att få företagsledningens uppmärksamhet på omständigheterna, att undanröja oklarheter och initiera ett avhjälpande mot brottsmisstanken. Om skadorna avhjälpas bör revisorn inte vara skyldig att anmäla till åklagare.<sup>155</sup> Detta ansågs vara ett naturligt arbetssätt för revisorn och skapar ett förtroendefullt samarbete mellan företagsledningen och revisorn. Därmed har revisorns anmälningsskyldighet begränsats till att först vidta andra åtgärder för att avhjälpa skadorna och i sista hand anmäla till åklagare.<sup>156</sup> Dock riskerades att gärningsmannen kunde undanröja bevisningen av brottet. Regeringen föreslog att revisorn enbart underrättade styrelsen, som sedan avgör att omedelbart anmäla eller

---

<sup>151</sup> *Med oegentligheter i bakhuvudet*. Balans nr 12, 2004.

<sup>152</sup> *Ibid.*

<sup>153</sup> Prop. 1997/98:99 s. 160.

<sup>154</sup> *Ibid.* s. 160.

<sup>155</sup> *Ibid.* s. 160f.

<sup>156</sup> *Ibid.* s. 161.

kontakta den brottsmisstänkte. Revisorn ska även ge en tidsfrist för styrelsens åtgärder, och sätta tiden ”förhållandevis snävt”.

I propositionen 1997/98:99 ansågs det meningslöst att underrätta företagsledningen om de inte lyssnade på revisorn och dröjde med polisanmälan, vilket i sådana fall kunde medföra skada för bolaget och dess intressenter. I dessa undantagsfall ska revisorn kunna avträda sitt uppdrag och göra anmälan direkt till åklagare utan att ha underrättat företagsledningen om brottsmisstanken. Reglerna utformades så att underrättelse inte behövdes lämnas ifall revisorn bedömde att styrelsen inte vidtog åtgärder eller i annat skäl ansågs meningslöst att underrätta styrelse eller underrättelse skulle stå i strid med syftet med revisionen.<sup>157</sup>

Ifall företagsledningen underlåter att vidta åtgärder trots revisorns påpekanden och revisorn därmed blir skyldig att anmäla till åklagaren, kan samarbetet mellan revisorn och företagsledningen försämrats. Mot denna bakgrund bör revisorn överväga att avgå vid anmälan till åklagaren. I förarbetet diskuterades att god revisorssed inte medgav revisorns avgång i förtid om inte starka skäl fanns vilket försämrat förtroende inte ansågs vara tillräckligt starkt skäl.<sup>158</sup>

Regeringen förordande därmed att revisorn ska vara skyldig att avgå ifall företagsledningen inte vidtar adekvata åtgärder vid misstanke om brott från revisorn.<sup>159</sup> Dock ska revisorn inte behöva anmäla och avgå ifall brottet anses vara mindre allvarligt. En polisanmälan kan få större skadeverkningar än själva brottet och anses inte proportionerligt med nyttan. Därmed fanns där behov av en undantagsregel i sådana situationer, som förklaras mer i nästa delavsnitt.<sup>160</sup>

Styrelsen ska agera utifrån promemorians begrepp ”utan dröjsmål” och avhjälpas snarast. I förarbetet förordade åklagare och regeringen att i lag ange längsta tidsfrist för avhjälpande eller polisanmälan genom styrelsens försorg inom två veckor.<sup>161</sup> Revisorn ska agera så snabbt som möjligt men först ha anskaffat bästa möjligt

---

<sup>157</sup> Prop. 1997/98:99 s. 161f.

<sup>158</sup> Ibid. s. 163f.

<sup>159</sup> Ibid. s. 164.

<sup>160</sup> Ibid. s. 164.

<sup>161</sup> Ibid s. 162. Ändrats till fyra veckor i prop. 2004/05:85 s. 326.

underlag för bedömning innan han agerar.<sup>162</sup> Det finns inget krav på underrättelsens form men bör vara skriftlig.<sup>163</sup>

#### 3.4.1.1 Underrätta styrelsen enligt 9 kap 43 § ABL

En revisor ska enligt 9 kap. 43 § ABL utan oskäligt dröjsmål underrätta styrelsen om sina iakttagelser. Tidsfristen ”utan oskäligt dröjsmål” innebär inom en kort tidsperiod, med andra ord får revisorn en viss möjlighet att kort utreda omständigheterna.<sup>164</sup> Innan revisorn vidtar åtgärder måste det införskaffas tillräckligt med underlag för bedömning. Revisorn behöver agera skyndsamt för att inte riskera att skada bolaget eller dess intressenter. Ifall styrelsen består av flera ledamöter räcker det att en av dessa underrättas.<sup>165</sup> Revisorn behöver först bedöma ifall graden av misstanke är tillräcklig och om det är inom brottslig verksamhet enligt 9 kap 42 § ABL. Revisorn är inte skyldig att underrätta styrelsen förrän han haft möjlighet att undersöka misstanken.<sup>166</sup> Ifall revisorn dröjer med underrättelse riskerar bolaget och dess intressenter att skadas därmed bör revisorn agera utan dröjsmål. Vad som anses utgöra *utan dröjsmål* ska bedömas i vart enskilda fall med hänsyn till graden av misstanke, brottsverksamhetens natur och komplikationsgrad.<sup>167</sup>

Paragrafen är inte tänkt att uttömmande reglera i vilka fall revisorn bör underrätta företagsledningen om misstänkta oegentligheter under revisionen.<sup>168</sup> God revisionssed preciseras inte i lagen eftersom granskningen växlar i omfattning och innebörden förändras samt utvecklas fortlöpande med praxisen.<sup>169</sup> Implementeringen av god revisionssed innebar att revisorn behövde vidta verksammare åtgärder vid brottsmisstanke än tidigare.<sup>170</sup> Ifall det finns flera

---

<sup>162</sup> Moberg m.fl. *Bolagsrevisorn* s. 214.

<sup>163</sup> *Ibid.* s. 214.

<sup>164</sup> Prop. 1997/98:99 s. 268 & Adestam m.fl. Aktiebolagslag (2005:551) 9 kap. 43 §.

<sup>165</sup> Samuelsson kommentar Aktiebolagslag (2005:551) 9 kap. 43 §.

<sup>166</sup> Adestam m.fl. Aktiebolagslag (2005:551) 9 kap. 43 § och se prop. 1997/98:99 s. 161 & 271.

<sup>167</sup> Adestam m.fl. Aktiebolagslag (2005:551) 9 kap. 43 §.

<sup>168</sup> Prop. 1997/98:99 s. 268.

<sup>169</sup> Adestam m.fl. Aktiebolagslag (2005:551) 9 kap. 43 § och se prop. 1997/98:99 s. 145, 273 & 278.

<sup>170</sup> Prop. 1997/98:99 s. 155.

revisorer i bolaget ska var och en bedöma enligt förevarande bestämmelse och underrätta styrelsen ifall brott misstänks.<sup>171</sup>

Det finns undantag i 9 kap. 43 § ABL där revisorn inte behöver ta kontakt med företagsledningen ifall revisorn bedömer att företagsledningen skulle negligera hans påpekanden och inte vidtar några skadeförebyggande åtgärder.<sup>172</sup> En annan anledning är ifall revisorn bedömer att styrelsen är svårkontaktad och att det tar lång tid innan styrelsen kan vidta några åtgärder. Underrättelse behöver inte heller ske till styrelsen ifall det strider mot revisionens syfte och kan skada bolaget eller dess intressenter, till exempel risk för undanröjande av bevisning eller undanskaffande av egendom.<sup>173</sup>

Förpliktelsen att underrätta styrelsen behöver inte ske i någon bestämd form, men sker lämpligen skriftligen samt det är tillräckligt att underrätta en ledamot i styrelsen, främst styrelsens ordförande enligt 13 och 27–30 §§ delgivningslagen (2010:1932).<sup>174</sup> Dock ska underrättelsen inte lämnas till den misstänkte ledamoten eller den verkställande direktören utan den ska lämnas till styrelsen. På så sätt kan både revisorn och styrelsen vidta åtgärder och avhjälpa skadan mot det misstänkta brottet, samt styrelsen kan ta ställning till att själva anmäla till polis eller åklagare. Styrelsen får även tillfälle att reda ut eventuella oklarheter som revisorn har uppmärksammat.<sup>175</sup>

Paragrafen är inte tänkt att uttömmande reglera i vilka fall revisorn bör underrätta företagsledningen om misstänkta oegentligheter under revisionen.<sup>176</sup> God revisionssed preciseras inte i lagen eftersom granskningen växlar i omfattning och innebörden förändras samt utvecklas fortlöpande med praxisen.<sup>177</sup> Implementeringen av god revisionssed innebar att revisorn behövde vidta verksammare åtgärder vid brottsmisstanke än tidigare.<sup>178</sup> Ifall det finns flera

---

<sup>171</sup> Adestam m.fl. Aktiebolagslag (2005:551) 9 kap. 43 §.

<sup>172</sup> Ibid.

<sup>173</sup> Samuelsson kommentar Aktiebolagslag (2005:551) 9 kap. 43 § & prop. 1997/98:99 s. 271f.

<sup>174</sup> Adestam m.fl. Aktiebolagslag (2005:551) 9 kap. 43 §.

<sup>175</sup> Ibid.

<sup>176</sup> Prop. 1997/98:99 s. 268.

<sup>177</sup> Adestam m.fl. Aktiebolagslag (2005:551) 9 kap. 43 § och se prop. 1997/98:99 s. 145, 273 & 278.

<sup>178</sup> Prop. 1997/98:99 s. 155.

revisorer i bolaget ska var och en bedöma enligt förevarande bestämmelse och underrätta styrelsen ifall brott misstänks.<sup>179</sup>

#### 3.4.1.2 Anmälan till åklagare enligt 9 kap 44 § ABL

Denna paragraf anger revisorns skyldighet att lämna anmälan om brottsmisstanke enligt 9 kap. 42 § ABL till åklagaren. En revisor har enligt första, andra och tredje stycke förpliktelse att meddela åklagare om misstanke om brott och enligt Adestam med flera ska anmälan ske i särskild, skriftlig handling.<sup>180</sup> Den skriftliga handlingen ska redogöra brottsmisstanken och vad omständigheterna grundar sig på. Revisorn ska inte dra slutsatser om brott eller utreda utan ska bara uppge misstanke om brott eller brott sannolikt begåtts.<sup>181</sup>

Det finns två olika förutsättningar där revisorn är förpliktad att lämna underrättelse, antingen om styrelsen underrättas enligt 9 kap 43 § 1 st. ABL eller underrättelse tillämpas enligt 9 kap. 43 § 2 st. ABL inte erfordras. Om styrelsen underrättas enligt 1 st. är revisor skyldig att anmäla brottsmisstanke inom fyra veckor. I förevarande paragrafs 2 st. finns undantag till avgångs- och anmälningsskyldighet. Revisorn blir inte skyldig att underrätta ifall den ekonomiska skadan och övriga menliga effekter avhjälpes eller anmälan sker genom företaget själva. Dessutom om brottet är obetydligt så gäller inte anmälningsskyldighet för revisorn.<sup>182</sup> Detta följs av 2 st. 3p där till exempel bokföringsbrott som ligger nära gränsen för straffbarhet eller bedrägeribrott nära gränsen för bedrägligt beteende. Brottsens omfattning underlåter inte anmälan men vid bedömning ska skadan vägas mot misstanken gentemot aktieägare och borgenärer.<sup>183</sup> Ifall underrättelse anses meningslös eller strider mot syftet med underrättelseskyldigheten enligt 9 kap. 43 § 2 st. ABL ska revisorn utan oskäligt dröjsmål göra en anmälan om brottsmisstanke till åklagaren.<sup>184</sup>

Enligt undantaget från 9 kap. 44 § ABL är revisorn inte skyldig att underrätta polis eller åklagare ifall de skadliga effekterna av brottet avhjälpes enligt 9 kap. 44 § 2st ABL. Detta ökar förutsättningen för ett förtroendefullt samarbete mellan

---

<sup>179</sup> Adestam m.fl. Aktiebolagslag (2005:551) 9 kap. 43 §.

<sup>180</sup> Adestam m.fl. Aktiebolagslag (2005:551) 9 kap. 44 §.

<sup>181</sup> Ibid.

<sup>182</sup> Ibid.

<sup>183</sup> Ibid.

<sup>184</sup> Ibid.



företagsledningen och styrelsen, i stället för att utan dröjsmål underrätta polis eller åklagare.<sup>185</sup> Styrelsens tidsfrist för att vidta åtgärder förlängdes till fyra veckor då den ansågs för kort<sup>186</sup> och anges i förevarande bestämmelse 9 kap 44 § 1:a stycket ABL. Ifall styrelsen avhjälpes de skadliga effekterna av brottet behöver revisorn inte göra någon anmälan till åklagaren. Om den ekonomiska skadan ersätts bortfaller revisorns agerandeplikt, även om brottet har begåtts.

Revisorn ska verka för att brott som anges enligt 9 kap. 42 § ABL återställs som det var innan brottet hade begåtts.<sup>187</sup> Dock ska revisorn avgöra anmälningsskyldighet med ledning av 10 kap. 37 § om tystnadsplikt. Gärningsmannen kan fortfarande åtalats trots skadan har ”avhjälpes” som avser ifall ekonomiska skadan har ersatts eller övriga menliga verkningar har avhjälpes.<sup>188</sup> Exempelvis ska bokföringsbrott korrigeras så att förhållandena återställs och effekterna av verksamheten neutraliseras.<sup>189</sup> Ifall adekvat avhjälpande inte sker inom fyra veckor, är revisorn skyldig att göra anmälan till åklagaren. Revisorn behöver inte göra anmälan ifall någon annan redan har anmält det misstänka brottet till Polismyndigheten eller åklagare inom fyra veckor. Om företagsledningen själva väljer att göra anmälan till Polismyndigheten eller åklagare, undanröjs revisorns skyldighet att avgå och göra anmälan.<sup>190</sup>

Misstänkta brott som är obetydliga i förhållande till bolagets storlek är inte ett tillräckligt skäl till att revisorn underlåter att anmäla. Dock ska revisorn bedöma storlekens skada från den brottsmisstänkte i förhållande till aktieägarna och borgenärerna.<sup>191</sup>

Revisorn ska enligt första och tredje stycket i 9 kap 44 § ABL senast vid en viss tidpunkt avgå från sitt uppdrag, samt anmäla misstanken och ange grunden för denna till åklagaren. I detta stycke, i stället för att ovillkorligen avgå enligt tidigare bestämmelse från 1 november 2010<sup>192</sup>, ska revisorn genast pröva om han ska avgå

---

<sup>185</sup> Adestam m.fl. Aktiebolagslag (2005:551) 9 kap. 43 §.

<sup>186</sup> Prop. 2004/05:85 s. 326.

<sup>187</sup> Moberg m.fl. *Bolagsrevisorn* s. 215.

<sup>188</sup> Samuelsson kommentar Aktiebolagslag (2005:551) 9 kap. 44 §.

<sup>189</sup> Adestam m.fl. Aktiebolagslag (2005:551) 9 kap. 44 §.

<sup>190</sup> Ibid.

<sup>191</sup> Samuelsson kommentar Aktiebolagslag (2005:551) 9 kap. 43 §.

<sup>192</sup> Moberg m.fl. *Bolagsrevisorn* s. 216.

från sitt uppdrag. Bestämmelsen har modifierats i fjärde stycket, som stadgar att revisorn omedelbart ska pröva om han ska avgå från sitt uppdrag. Avgångsprövningen knyts samman med brottsanmälan till åklagaren i 1 st. och överensstämmer härmed.<sup>193</sup> Revisorn behöver härmed inte alltid avgå som bolagets revisor. Likt förarbetet påtalande ovan behöver revisorn grunda sin prövning genom att ha ett gott samarbete mellan företagsledningen och revisorn för att skapa en effektiv revision.<sup>194</sup> Därmed behöver revisorn inte tvångsavgå ifall samarbetet inte skadas. Till exempel på aktuell situation är ifall verkställande direktör brottsmisstänks utan styrelsens vetskap.<sup>195</sup> Men om fallet gäller ett enmansbolag (äger samtliga aktier i bolaget), dvs. en styrelseledamot, är revisorns utrymme att kvarstå begränsat. Ifall det gäller bolagsföreträdare som brottsmisstanken avser utan styrelsens vetskap, kan revisorn pröva sin opartiskhet och självständighet genom analysmodellen enligt 21 § RL. Om revisorn avgår ska det genast anmälas till Bolagsverket enligt 23 och 23 a § § ABL.<sup>196</sup>

---

<sup>193</sup> Adestam m.fl. Aktiebolagslag (2005:551) 9 kap. 44 §.

<sup>194</sup> Samuelsson kommentar Aktiebolagslag (2005:551) 9 kap. 43 §.

<sup>195</sup> Adestam m.fl. Aktiebolagslag (2005:551) 9 kap. 44 §.

<sup>196</sup> Samuelsson kommentar Aktiebolagslag (2005:551) 9 kap. 43 §.

### 3.5 Enligt revisorsinspektionens praxis

#### **Dnr 2017–776: Moderbolaget hade svårt att bokföra i dotterföretaget i Norge.**

Bakgrunden till detta tillsynsärende var en koncern bestående av ett moderbolag med tre dotterföretag. Den valde revisorn 2007, avgick vid årsstämman juni 2016 och ny revisor valdes. Det är första gången bolaget skulle upprätta en koncernredovisning och ledningen hade stora svårigheter att få fram korrekta siffror från dotterbolaget i Norge. Bolaget bedömde att problemet enbart var administrativt och kunde lösas inom kort. Bolaget visste om problemet och revisionsteamet bedömde att bolaget gjorde sitt bästa för att få fram rapporterna samt revisor fann inga bokslutsproblem och hade inga misstankar om att förseningarna var uppsåtliga. Revisorn skickade ett formellt brev till styrelsen och påtalade reglerna kring bokföringsbrott vid sen årsredovisning samt att brottsanmälan kunde bli aktuell. Revisorn påtalade aktiv om misstanke om brott på grund av sen årsredovisning. Revisorn bedömde att det inte behövdes då företagsledningen löpande vidtog ett antal åtgärder för att slutföra bokslutet. Företagsledningen kunde inte råda över förseningen i Norge. Revisorn riktade kritik mot styrelsen för den inte hade organiserat en väl fungerande redovisning i det norska dotterföretaget. Han bedömde att det inte förelåg skäl att anmäla misstanke om bokföringsbrott trots tidsramen 30 november 2016 hade passerats. Revisorn ansåg att det misstänkta bokföringsbrottet var obetydligt och omständigheterna var försvarliga.

RI bedömde att mer än fem månaders försenad årsredovisning i ett aktiebolag, dvs. om den inte upprättats inom elva månader från räkenskapsårets utgång – bedöms brottet av normalgraden. Under fem månader kan brottet bedömas som ringa. Slarv eller missförstånd anses dock som ringa även om det är sex eller sju månader försenad årsredovisning enligt Högsta domstolens avgörande den 28 februari 2018 i mål B 1384–17. Men ifall revisorn hade underrättat styrelsen om brottsmisstanke gäller inte denna förutsättning. Revisorn har sällan skäl att dröja med sin anmälan till åklagaren till senare än elva månader från räkenskapsårets utgång.

FAR:s uttalande i EtikU 10 Revisorns åtgärder vid sen årsredovisning i aktiebolag, skriver bland annat att under inga omständigheter kan revisorn underlåta att lämna

redogörelse om misstanke om bokföringsbrott ifall årsredovisningen inte kan läggas fram inom elva månader efter räkenskapsårets utgång.

Det kan finnas situationer där revisorn anser att dröjsmålet inte utgör ett bokföringsbrott, till exempel dröjsmålet inte tillskriv uppsåt eller oaktsamhet. Dock så inträder agerandeplikt redan vid ”kan misstänkas” enligt 9 kap. 42–44 §§ ABL. Ifall en årsredovisning är fyra eller fem månader försenad finns det anledning att misstänka bokföringsbrott och att revisorn har underlåtit att agera enligt paragraferna anses vara mycket begränsad. A-son fullgjorde delvis sin skyldighet genom att underrätta styrelsen om ansvaret för bokföringsbrott. Men efter fem månader skulle A-son ha underrättat åklagaren om brottsmisstanken enligt 9 kap. 44 § ABL. A-son har därmed åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Därmed får A-son sanktionen erinran för underlåtelse att anmäla misstanke om bokföringsbrott då koncernens årsredovisning var fem månaders försenad pga. sena underlag från ett mindre dotterbolag.

**Kommentar:** trots att revisorn hade underrättat styrelsen om rättelse och om brottsanmälan till åklagare hade revisorn inte uppfyllt sina skyldigheter som revisor. Anledningen till det var för att det hade dröjt med rättelsen och utebliven anmälan. Revisorn ska anmäla misstanke om brott mellan fyra och fem månaders försenad årsredovisning. Även ringa bokföringsbrott omfattas av revisorns anmälningsplikt. Trots att RI hänvisar till HD:s rättspraxis om ringa bokföringsbrott gäller revisorns agerandeplikt. Detta beror på då A-son har underrättat styrelsen om brottsmisstanke kan förseningen inte längre bero på slarv eller missförstånd. Det finns väldigt begränsat utrymme för revisorn att inte underrätta bolagets styrelse eller anmäla åklagare om misstänkt bokföringsbrott. Detta betyder att revisorn inte kan underlåta att anmäla misstanke om bokföringsbrott vid försenad årsredovisning mer än fem månader, trots praxis från HD.

#### **Dnr 2010–334: Likvidator, ny revisor och försenad årsredovisning.**

I detta tillsynsärende, upphörde den valde revisorn i aktiebolag med sin verksamhet år 2002. Aktiebolaget gick i likvidation 3 oktober 2006 på grund av underlåtenhet att inge årsredovisning till Bolagsverket. Därefter avgick aktiebolagets föregående revisor i juli 2008, varefter A-son valdes till revisor i november 2008. De fyra föregående revisionsberättelserna hade revisorn avgått i förtid och inte utfört någon

granskning. A-son uppgav att han inte kunde uttala om årsredovisningen hade upprättats i enlighet med årsredovisningslagen (1995:1554) och ifall detta gav en rättvisande bild av aktiebolagets resultat och ställning. De fyra första årsredovisningarna anmärkte A-son var försenade.

2004/05 och 2005/06 avstyrkte A-son ansvarsfrihet för styrelseledamoten med anledning att Bolagsverket givit förseningsavgifter eftersom årsredovisningar inte var i tid. Den föregående revisorn hade påpekat felaktigheter och begärt rättelser av aktiebolaget men hon fick inga rättade årsredovisningar av aktiebolaget. Likvidatorn lämnade uppgifter när A-son tillträdde revisionsuppdraget och A-son kontaktade föregående revisor för att få bakgrund till hennes avgång.

Revisorn är skyldig att vidta åtgärder enligt 9 kap. 42–44 §§ ABL (2005:551) ifall han/hon *kan misstänka* att brott har begåtts. ”Kan misstänkas” har varit svårtolkat och A-son har inte funnit ledning i lagen eller i dess förarbeten. Anledningen till att A-son inte gjorde anmälan grundades på hans tidigare erfarenheter när årsredovisningar var försenade och att Ekobrottsmyndigheten hade lagt ned ärendena.

RN:s<sup>197</sup> bedömning: Högsta domstolen har i tidigare fall NJA 2004 s.618 prövat frågan om ansvar för bokföringsbrott när ett aktiebolag hade avgett årsredovisningar knappt tre månader för sent och fyra månader för sent. I fallet dömdes styrelseledamoten i aktiebolaget till ansvar för bokföringsbrott och brotten bedömdes inte vara ringa.

Enligt 9 kap. 43 och 44 §§ ABL ska styrelsen underrättas och senast fyra veckor i särskilt handling redogöra misstanken till åklagaren. När A-son registrerades som revisor i maj 2009 fanns det inga årsredovisningar för 2006/07 och 2007/08 efter mer än 22 samt 10 månader försenade årsredovisningar. RN bedömde att A-son borde ha misstänkt att likvidatorn gjort sig skyldig till bokföringsbrott som inte var ringa. A-son skulle ha vidtagit åtgärder enligt 9 kap. 43 och 44 §§ ABL. Första åtgärd A-son skulle gjort var att underrätta styrelsen om brottsmisstankarna mot likvidatorn och sedan inom fyra veckor särskild handling till åklagaren.

---

<sup>197</sup> Den 1 april 2017 bytte Revisorsnämnden namn till Revisorsinspektionen.

**Kommentar:** se nedan kommentar vid dnr 2020–10.

**Dnr 2020–10: Ny revisor vid försenad årsredovisning.**

Handlade om ny revisor där årsredovisningen blivit försenad. I detta fall var byggbolagets årsredovisningar under 16/17 och 17/18 cirka 12 respektive 15 månader försenade. Revisorn hade påpekat att årsredovisningen var försenad i revisionsberättelsen enligt ÅRL (årsredovisningslag). Revisorn hade anmält till åklagaren för året 17/18 enligt 9 kap. 44 § ABL. Året 16/17 ansåg revisorn att varning till bolagsmannen skulle räcka och upplyste bolagsmannen om hennes anmälningsskyldighet men upprättade ingen anmälan det räkenskapsåret. Revisorn skickade flera påminnelser om att få in årsredovisningen men utan resultat. Slutligen meddelade revisorn om att avsäga sitt revisionsuppdrag om inte årsredovisningen skickades in i tid och bolaget kan påföras förseningsavgifter samt att hon kanske var skyldig att anmäla till EBM för misstänkt bokföringsbrott. Företagsledning och redovisningsbyrå svarade i telefonkonversation att ”bokslutet snart skulle vara färdigt”. Revisorn fick dock besked om att nya redovisningskonsulten hade avsagt sig uppdraget. Revisorn meddelar återigen företagsledningen om att hon avsåg att avgå som revisor om inte bokslutet skickas. Ledningen svarar att bokslutet var färdigt och endast återstod att upprätta årsredovisningen. Efter revisorns semester hade bolaget ett föreläggande om tvångslikvidation från Bolagsverket. Revisorn bedömde att bolaget skulle hamna i revisorsnöd vid hennes avgång och hon valde därmed att slutföra sitt revisionsuppdrag i bolaget. Därefter anmälde revisorn styrelseledamoten till EBM för misstänkt bokföringsbrott, men EBM inledde inte någon förundersökning.

RI bedömde att revisorn skulle misstänkt bokföringsbrott när bolaget varit mer än sex månader försenad med årsredovisningen vid räkenskapsåret 16/17. Dock finns det ”varken i lag, förarbeten eller rättspraxis något besked om i vilket skede som straffansvar inträder”, alltså hur lång förseningen ska vara innan bokföringsbrott blir aktuellt. NJA 2018 s. 77 I-III har utvecklat gränsdragning mellan bokföringsbrott av normalgrad och ringa bokföringsbrott. Är aktiebolaget mer än fem månader försenad med årsredovisningen ska bokföringsbrottet anses vara av normalgrad. Att revisorn åtog sig revisionsuppdraget vid en tvist med förra revisorn förmildrar inte omständigheterna. Hon skulle ha underrättat styrelsen direkt om

deras skyldigheter gällande årsredovisningen. Revisorn hade också dröjt med att påminna företagsledningen om att skicka in årsredovisningen och dröjt med att upprätta anmälan till Åklagarmyndigheten. A-som hade underlåtit att fullgöra sina skyldigheter att agera vid misstanke om bokföringsbrott vid försenad årsredovisning samt underlåtit att skicka kopia av revisionsberättelsen till Skatteverket. Sammantaget ansåg RI hennes last som allvarliga och gav A-son en varning som sanktion enligt 32 § RL.

**Kommentar:** revisorn i dnr 2010–334 hade svårt att definiera och avgöra uttrycket ”kan misstänkas” vilket är ett lågt beviskrav. Kan misstänkas gör att revisorer ganska enkelt hamnar i 9 kap. 42 § ABL och är skyldig att vidta åtgärder för att undvika disciplinär åtgärd. Att hänvisa till att EBM lägger ned ärenden är inte tillräckligt för att inte vidta åtgärder för revisorn. Revisorn ska snarast, *utan dröjsmål*, underrätta styrelsen för att påbörja anmälan. Enligt RN skulle revisorn ha anmält likvidatorn och underrättat styrelsen samt anmält till åklagaren. Revisorn har inte förstått rekvisitet ”kan misstänkas” och likt dnr 2017–776 har denna revisor dröjt med underrättelse och anmälan till åklagare. Revisorn ska inte anmäla innan likvidatorn fått tid till rättelse och revisorn ska ha underbyggd fakta om brottsmisstanke så inte bolaget lider skada.

I dnr 2020–10 hade revisorn åtagit sig revisionsuppdraget när bokföringsbrott redan kunde ha misstänkts. Detta förmildrar dock inte omständigheterna utan tvärtom gör revisorn ännu mera anmälningsskyldig vid nästa år då hon redan visste om tvisten året innan och bör misstänkt bokföringsbrott. Revisorn borde redan året 16/17 ha upprättat en anmälan till åklagaren, och inte dröjt 17/18 med anmälan trots alla påminnelser. Revisorn måste alltså vid ett nytt uppdrag där årsredovisningen är försenad omgående överväga misstanke om bokföringsbrott på grund av förseningen. Att EBM inte valde att gå vidare med förundersökning för bokföringsbrott är oklart i fallet. I detta fall är inte rekvisitet ”kan misstänkas” osäkert utan hur långtgående anmälningsplikten ska vara samt vilken tid anmälningen ska ske. Trots alla påminnelser och underrättelser ska revisorn gå vidare med anmälan till åklagare och det ska ske inom fem månaders försening av årsredovisningen. I fallet står det att tidpunkten är något oklar och beror på fall till fall men bör fastställas tydligare i lagtext i mitt tycke för att revisorn inte ska bli osäker. Det ska noteras att revisorn alltid bör dokumentera och spara kopia av e-

post eller missivbrev, när brev skickas till Skatteverket för att sedan visa att så faktiskt har skett.

**Dnr 2011–1544: Muntlig kontakt inte tillräckligt vid försenad årsredovisning.**

Bakgrunden till det ärende var att revisorn A-son inte fick del av årsredovisningarna året 09/10 för bolagen i rätt tid. A-son underrättade 2011 styrelseledamoten JW om brottsmisstanke och anmälde till åklagaren samma år i samband med sin avgång som revisor. Det framgår dock inte ur revisorns revisionsdokumentation vilka åtgärder han vidtog för att erhålla årsredovisningarna. Revisorn hade vid ett flertal tillfällen haft kontakt med JW via telefon sedan 2010 men inte fått någon årsredovisning att granska ända till maj 2011. Därefter skickade revisorn en skriftlig underrättelse om misstanke om bokföringsbrott till JW. Revisorns muntliga kontakt var inte tillräcklig för att uppfylla agerandeplikt och A-son har åsidosatt sin goda revisionsred. Revisorn A-son fick ingen undertecknad årsredovisning av ledningen och årsredovisningen färdigställdes 12 månader efter räkenskapens utgång.

RN:s bedömning var att revisorn var skyldig att agera och vidta åtgärder enligt 9:43-44 §§ ABL. Revisorn A-son skulle utan dröjsmål ha underrättat bolagets styrelseledamot JW om misstanke om brott och om årsredovisning inte underrättas därom skulle A-son anmält till åklagaren. Att revisorn inte agerade innebar att A-son hade åsidosatt god revisionsred. Vid räkenskapsår 2008 blev årsredovisningen nästan 12 månader försenad i N-bolaget och C-bolaget och på grund av aktivitetsplikten borde A-son övervägt att avgå som revisor. A-son skulle även ha underrättat JW om misstanke om brott i respektive bolag samt om årsredovisningar inte upprättas anmäla inom fyra veckor till åklagare. Sammantaget har A-son inte vidtagit tillräckliga åtgärder för att erhålla årsredovisningarna. Han har inte heller anmält brottsmisstanke till åklagare och när A-son väl anmälde hade det dröjt mer än fyra veckor. Sammantaget ansåg RN A-sons last som allvarliga, särskilt att han tillstyrkt bolagets resultat- och balansräkning utan att ha grund för det. RN meddelas därför varning emligt 32 § RL.

**Kommenterar:** revisorn A-son hade inte dokumenterat sina åtgärder tillräckligt och hade åsidosatt god revisionsred då revisorns agerandeplikt dröjt avsevärt. Revisorn skulle ha agerat utan dröjsmål och underrättat JW och om ledamoten inte vidtar rättelse ska revisorn inom fyra veckor anmäla till åklagaren i samtliga bolag



och räkenskaper. Att ha muntliga kontakter är inte tillräckligt för att uppfylla agerandeplikten. Detta påvisar att revisorn bör ha skriftlig kontakt och dokumentera alla vidtagna åtgärder för att ha god grund att stå på. Att A-son hade utkast till årsredovisningen ändrar inte bedömningen då den inte var underskriven och revisorn är skyldig att anmäla brottsmisstanke vid försenad årsredovisning. Det ska noteras att A-son får kritik för att inte ha fullföljt sin underrättelse till styrelsen trots att han har brottsanmält till åklagaren då ingen årsredovisning hade upprättats inom fyra veckor. Det är alltså viktigt att revisorn först underrättar styrelsen utan oskäligt dröjsmål enligt 9 kap. 43 § ABL innan brottsanmälan sker till åklagaren för att inte åsidosätta god revisionssed.

### **Dnr 2014–1368: Tidigare dömd revisor och försenad årsredovisning i egna bolag.**

Vid 2014 hade revisorn A-son ansökt om att fortsätta vara auktoriserad revisor. RN valde att ta ut revisorns belastningsregister. I registret framgick det att revisorns hade dömts för bokföringsbrottåret 2012. Brottet var att revisorn inte hade lämnat in årsredovisningen i tid men eftersom revisorn mått dåligt, haft Skatteverket som borgenär och bedrivit sin rörelse stabilt i flera år, fann tingsrätten bokföringsbrottet som ringa.

A-son hade under 2009 och 2010 varit deltidssjukskriven periodvis och mådde allmänt dåligt vilket gjorde att han prioriterade kunder och sina barn i första hand. Administrationen av sina egna bolag släpande och årsredovisningarna lämnades in för sent åren 08/09. A-son byterevisionsbyrå vilket medförde ökad arbetsbelastningen så även gjorde att årsredovisningarna 09/10 också blev försenade. De försenade årsredovisningarna var A-sons egna privata bolag med blygsam omsättning och hade ingen fakturering mot externa kunder. Bolagen hade inga externa skulder. De senaste fyra årens årsredovisningar har upprättats i god tid. Återhämtad sig från sjukdom och hans privata problem lösta. Revisorn åberopade *ne bis in idem*, att en person inte ska bestraffas två gånger för samma sak. A-son ansåg att både han och bolagen redan hade bestraffats för de försenade årsredovisningarna.

RN bedömde att även om A-sons aktiebolag var verksamma i begränsad omfattning ska hans arbetssätt vara organiserat och revisionsverksamheten vara av god

revisorssed. Det ska vara extra hårda krav på revisorns egna bolag att de efterlever rådande lagstiftning. A-son hade under två år i rad varit försenad med sina årsredovisningar och hade därmed åsidosatt god revisorssed samt sina skyldigheter som revisor. Europakonventionens princip, om dubbel bestraffning, hindrade inte RN att utöva sin tillsyn över revisorsprofessionen och att revisorn hade avvikit från god revisions sed och god revisorssed. RN förhindras inte att tilldela sanktioner även om revisorn blivit dömd tidigare. A-son hade underlåtit att agera enligt 9 kap. 42–44 §§ ABL och anses väldigt allvarligt. RN beslutade att tilldela A-son en varning.

**Kommentar:** även om omfattningen var låg i A-son egna bolag så ställer RN större krav på att revisorn följer god revisorssed. Tingsrätten förmildrade sin dom på grund av privata omständigheter men RN tog inte med det i sin bedömning. Förmildrande omständigheter ändrar alltså inte RN:s bedömning. Att A-son var tidigare dömd hade inte heller någon betydelse. *Ne bis in idem* är inget hinder för varning till revisor som dömts för ringa bokföringsbrott på grund av försenad årsredovisning. Det enda som har betydelse för RN är att revisorn följer god-revisorssed och revisions sed samt följer gällande regler inom revisionsverksamheten. Det innebär alltså att enstaka förseningar av detta slag kan varning anses bli en normalpåföljd.

#### **Dnr 2012–1527: Muntlig kommunikation är inte tillräckligt för revisorns aktivitetsplikt.**

Revisorn A-son hade inte kunnat svara på frågor om revisionen och svarade enbart på arvodesfrågor. A-son och bokföringsbyrån hade haft svårt att få tag på styrelseledamoten MT. Oktober 2012 hade A-son inte fått svar på sina skriftliga frågor från MT så hon kunde inte slutföra sin revision för året 2011. Det framgick dock inte av breven vilka revisionsfrågor A-son ville ha svar på. Revisorn A-son meddelade MT om anmälan om brottsmisstanke ifall MT inte vidtog åtgärder för att upprätta årsredovisningen. Men MT skrev e-post till A-son där det framgick att han inte visste vilka uppgifter hon saknade för att slutföra ”årsbokslutet 2011”.

RN bedömde att A-son skulle ha planerat sitt arbete så revisionen kunde utföras inom föreskriven tid. Om muntliga och skriftliga uppmaningar inte hörsammas från styrelsen, MT, bör revisorn avgå från sitt revisionsuppdrag. A-son hade försökt att få kontakt med MT via telefon utan framgång och valde att i stället kommunicera

med bolagets externa redovisningskonsult. Revisorn ska underrätta styrelsen så att ledamoten kan vidta lämpliga åtgärder för att revisorn ska uppfylla sin aktivitetsplikt. A-son skulle ha kontaktat MT skriftligen och framfört sina frågor via brev, och om det inte ger resultat ska A-son överväga att avgå i förtid. A-son har underlåtit att kontakta styrelsen och har åsidosatt god revisionssed samt sina skyldigheter som revisor. A-son fick tidigare varning på grund av bristfällig granskning i ett revisionsuppdrag (dnr 2011–1395) men kritiken avser andra brister än tidigare fall. Därmed ansåg erinran som tillräcklig åtgärd för A-son enligt 32 § RL.

**Kommentar:** i detta ärende skulle revisorn skriftligen underrättat styrelsen och om hon inte fick svar på sina frågor, övervägt att avgå från sitt uppdrag. Att ha muntlig kontakt verkar inte vara tillräckligt enligt RN för att uppnå sin aktivitetsplikt. Att föra skriftlig kontakt och dokumentera noggrant är väsentligt för revisorn för att upprätthålla god- revisionssed och revisorssed samt följa sina skyldigheter som revisor. Att kommunikationen ska vara skriftlig bör framgå tydligare i gällande lag. I praxis framgår det tydligt att muntlig kommunikation bör undvikas när det gäller misstanke om brott, specifikt bokföringsbrott.

**Dnr: 2012–1425: Brister i bokföringen och försenad årsredovisning.**

Bakgrunden i detta tillsynsärende var att aktiebolaget, entreprenadbolag, hade eftersläpande faktureringar mellan 2007–2009. A-son hade inte anmärkt på eftersläpningar i bokföringen i revisionsberättelserna för gällande åren. Aktiebolaget hade brister i sin bokföring och Skatteverket anmärkte på eftersläpande fakturering och eftersläpande redovisning av löner vilket även A-son gjorde. A-son hade påpekat detta till företagsledningen. Han anmärkte på för sent redovisade skatter och avgifter i sin revisionsberättelse. Bristerna var att intjänade intäkter inte fakturerades inom rimlig tid och redovisning av mervärdesskatten blev försenad. Även lönerna bokfördes fel som löneförskott i balansräkningen trots de redan var intjänade, därmed blev både källskatt och arbetsgivaravgifter försenade.

A-son ansåg inte att det förelåg något bokföringsbrott och behövde därmed inte vidta åtgärder om brottsmisstanke. Han påtalade bristerna i bokföringen muntligen vid varje bokslutsgenomgång, utan någon förbättring, vilket bidrog till att A-son slutligen avsåg sig revisionsuppdraget.

RN:s bedömning var att entreprenadbolaget under åren 2007–2009 inte hade upprättat sin bokföring enligt bokföringslagen, vilket var allvarligt. A-son skulle ha anmärkt på eftersläpningarna i sina revisionsberättelser, och eftersom det underlåtit har han åsidosatt god revisionssed. Entreprenadsbolaget underlåtenhet att bokföra affärshändelserna uppgående till väsentliga belopp under tre räkenskapsår medförde att boksluten inte kunde kontrolleras fullständigt. A-son borde ha misstänkt att någon person i bolagets ledning hade gjort sig skyldig till bokföringsbrott, därmed har A-son underlåtit att vidta de åtgärderna vid bokföringsbrott och har åsidosatt god revisionssed.

Entreprenadbolagets årsredovisningarna var försenade och A-son hade anmärkt för båda åren att årsredovisningarna inte upprättats inom föreskriven tid. A-son hade inte noterat om sin kontakt med styrelsen eller hur han hade agerat för att ta del av årsredovisningen i tid. Inte heller någon dokumentation om orsakerna till förseningen fanns.

A-son uppgav att han efterlyste material muntligen där företagsledningen hänvisade att redovisningskonsulten inte var klar med bokslutet. Då kontaktade A-son redovisningskonsulten som i sin tur meddelade att han väntade på viktig information från företagsledningen. A-son fick reda på att redovisningskonsulten hastigt hade bytts ut då tidigare plötslig avlidit. A-son anmärkte i revisionsberättelsen för 2008 och 2009.

RN bedömer att enligt god revisionssed ska revisor planera sitt arbete så revisionen kan utföras inom föreskriven tid. Revisorn ska vara aktiv och följa upp bolagets styrelse. Revisorn ska underrätta styrelsen om sina skyldigheter att i god tid före årsstämma upprätta årsredovisningen. Om muntlig kontakt inte hjälper bör revisorn skriftligen underrätta styrelsen och påminna om dennes skyldigheter. Om inte det ger resultat bör revisorn enligt RN:s praxis överväga att avgå från sitt uppdrag.<sup>198</sup> Att redovisningskonsulten varit sjuk och gått bort befriar inte A-son från sin aktivitetsplikt att påtala om styrelsens skyldighet att upprätta en årsredovisning. Eftersom årsredovisningarna var drygt 12 respektive 10 månader försenade efter

---

<sup>198</sup> Se RN:s tidigare beslut i dnr 1998–531, 2010–697 och 2010–1517.

räkenskapsårets utgång hade A-son varken uppfyllt sin aktivitetsplikt eller vidtagit åtgärder vid brottsmisstanke.

Därmed har A-son i stort antal fall åsidosatt god revisionsred, särskilt allvarligt var att han tillstyrkt RR och BR utan saklig grund. RN resonerade att upphäva godkännande men stannade vid varning enligt 32 § RL.

**Kommentar:** det kan konstateras att förmildrande omständigheter inte hindrar revisorn att agera och uppfylla sin aktivitetsplikt enligt RN. Revisorn bör alltid agera och underrätta styrelsen, särskilt dokumentera skriftligen då muntlig kontakt inte räcker enligt god revisionsred. Trots allvarliga och flera brister ansåg RN inte att godkännande skulle upphävas då omständigheterna inte ansågs tillräckligt försvårande. RN ansåg även att revisorn skulle prövat sin avgång, dock kan man ifrågasätta hur det skulle hjälpa bolaget att färdigställa årsredovisningen? RN hade kunnat resonera ytterligare om sin bedömning i ärendet för att utveckla god yrkesred.

#### **Dnr 2019–312: Tidigare varnad revisor brister i sin aktivitetsplikt.**

Revisorn A-son har brutit i sin aktivitetsplikt vid sen årsredovisning och underlåtit att vidta åtgärder med anledning av misstänkta bokföringsbrott. Det misstänkta bokföringsbrottet bedömdes utgöra saknade underlag för en väsentlig bokföringspost. A-son valde inte heller att avstyrka balans- och resultaträkningen utan godtog styrelsens information om posterna trots ej underlag kunde styrkas. A-son godtog styrelsens bristande förklaring och kvarstod som revisor trots risken att sanktioneras. A-son försvarade sitt agerande genom att hänvisa till tidsbrist då Bolagsverket hotade med tvångslikvidation på grund av utebliven årsredovisning. A-son hade kännedom om felaktig förvaltningsberättelse men ansåg det oväsentlig i det stora hela. A-son hade fått varning tidigare och RI valde därmed att upphäva revisorns auktorisation omedelbar.

**Kommentar:** försenade årsredovisningar är vanligt förekommande bokföringsbrott, och bedöms vara allvarligt. Revisorn verkade anse förseningar som obetydlig och hade muntliga uppgifter som underlag vilket inte är tillräckligt dokumenterat. Försenade årsredovisningar ska anmälas enligt 9 kap. 42–44 §§ ABL. Revisorn har brutit i sin aktivitetsplikt, underlåtit att vidta åtgärder av

misstänkta bokföringsbrottet, dels för sen årsredovisning, dels för avsaknad underlag och revisorn har även avstått avstyrka BR och RR trots saknade underlag samt för revisorn accepterat företagsledningens muntliga uttalande trots avsaknad underlag vilket revisorn fått varning för tidigare. RI utvecklade sin bedömning gällande tidpunkt revisorn är skyldig att rapportera misstanke om bokföringsbrott vid försenad årsredovisning. Skyldigheten inträder vid ett ganska tidigt stadium, senast ca fyra månader försenad årsredovisning. Dock finns det undantag från att underlåta att rapportera misstanke om bokföringsbrott enligt RI, om förseningen till exempel beror på okunskap. Men blir inte aktuell för revisorn då god revisorsred kräver kontakt med styrelsen i god tid vid risk om försenad årsredovisning.

### **Dnr 2016–568: Försenad årsredovisning – revisorn avgång kan skada bolaget.**

A-son har anmärkt i revisionsberättelsen att årsredovisningen inte upprättats i tid för att hålla årsstämma inom sex månader från räkenskapens utgång. A-son meddelade skriftligen till bolagets styrelse den 13 juli 2015 att enligt ABL ska styrelsen senast i mitten av maj ha upprättat årsredovisning inför revisionen. A-son skrev ett brev 9 oktober 2015 att balansdagen passerat med drygt nio månader och underlag till bokslut och årsredovisning snarast behöver överlämnas till bolagets redovisningskonsult för att undvika eventuellt bokföringsbrott.

A-son uppgav att styrelseledamoten var svår att nå och få kontakt under april-juni 2015. A-son kom överens om hur insamling av underlaget skulle gå till men styrelseledamoten negligerade A-son och gick inte att få kontakt med. A-son fick kontakt på telefon och meddelande misstanke om bokföringsbrott. De bokade möte för att lösa alla frågetecken med styrelseledamoten kom aldrig. A-son hade bra kontakt med redovisningskonsulten och bedömde att bolaget skulle lida skada om han anmälde bolagets styrelseledamot för bokföringsbrott, då A-son blir skyldig att avgå och ny revisor behöver sättas in på kort varsel för att göra revisionen innan bolaget riskerar tvångslikvidation. A-son resonerade att tvångslikvidation skulle skada styrelseledamoten, som var bosatt utomlands vilket försvårar rättsväsendet att lagföra misstänkta brottet, samt A-son var osäker om brott förelåg då endast uppgifter saknades för att slutföra räkenskaperna. A-son valde att ”fira i stället för att fälla”. A-son medgav att han borde ha anmält misstanke om bokföringsbrott i efterhand och prövat att avgå sitt uppdrag som revisor.

RN bedömde att A-son skulle ha verkat för att årsredovisningen och revisionsberättelsen var klar senast den 31 juli 2015. RN godtog A-sons uppgifter om försök till kontakt med styrelseledamoten men att telefonsamtalet inte ledde till att något underlag skickades i tid. RN har i flera uttalandet då hänvisat till att enligt god revisionsred ska revisorn skriftligen skriva till bolagets styrelse och påtala dess skyldigheter.<sup>199</sup> Enligt RN väntade A-son för länge (13 juli 2015) med att skriftligen meddela bolagets styrelse och A-son var inte tillräckligt aktiv. A-son har brutit i sin agerandeplikt och åsidosatt god revisionsred. Nio månader försenad årsredovisning bör A-son misstänkt bokföringsbrott och vidta åtgärder enligt 9 kap. 43–44 §§ ABL.<sup>200</sup>

A-son ska som första åtgärd underrätta styrelsen om brottsmisstankarna enligt nämnda lagrummet. A-son har informerat styrelsen om att upprätta årsredovisningen i tid samt i telefonsamtal underrättat om brottsmisstankarna. Dock har inte någon årsredovisning upprättats inom fyra veckor efter att A-son underrättat styrelsen – skulle A-son efter fyra veckorsfristen gått till ända – anmält sina misstankar till åklagarna och prövat sin avgång från revisionsuppdraget. A-son har åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

A-sons orsaker till att underlåta att anmäla sina misstankar påverkar inte bedömningen då de inte ryms inom de undantagsfall som anges i 9 kap. 44 § ABL. A-son meddelas en disciplinär åtgärd enligt 32 § RL. RN bedömer att A-son vidtagit vissa men inte tillräckliga åtgärder och finner att en erinran utgör en tillräcklig åtgärd.

**Kommentar:** det går att konstatera att RN tar hänsyn till att A-son har vidtagit några åtgärder som god revisorsred rekommenderar vid sen årsredovisning och bara påföljder en erinran. Återigen är muntlig kontakt inte att rekommendera och bör alltid ske skriftligen för att revisorn ska undvika sanktioner. Att A-son skulle avgå och kanske medföra skada för bolaget är något FAR ofta framför i sin medlemsrådgivning i liknande situationer.<sup>201</sup> De ifrågasätter ifall samhällsnyttan verkligen blir större ifall revisorn avgår och lämnar sitt uppdrag i stället för att

---

<sup>199</sup> Se bland annat RN:s beslut i ärenden dnr 2014–1409, 2015–340, 2014–753 och 2012–1425 om skriftlig kontakt.

<sup>200</sup> Se ovan rättsfall för liknande åtgärder.

<sup>201</sup> Se FAR:s kommentar på dnr 2016–568.

medverka att årsredovisningen blir färdigt, dock försenad. Men RN bedömde att A-sons orsaker inte var tillräckliga för att underlåta brottsanmälan.

### **Dnr 2019–91: Revisor underlåtit att agera vid misstanke om bokföringsbrott.**

Bolagets årsredovisning undertecknades 16 månader efter balansdagen. Revisionsberättelsen anmärktes det om försenad årsredovisning och årsstämma inte kunde hållas inom sex månader efter räkenskapens utgång. Ur A-sons dokumentation gick det inte att utröna orsaken till förseningen, eller hur styrelsen underrättats av revisorn på dess skyldigheter samt att underlåtenhet att upprätta årsredovisning i tid utgör bokföringsbrott.

A-son uppgav att han och redovisningskonsulten efterfrågade mer information om kundfordringar där ägaren skulle återkomma med svar och underlag. Trots påtryckningar av A-son drogs tiden ut, och ägaren blev långvarigt sjuk. Där fanns ingen någon ytterligare styrelseledamot eller någon VD i bolaget och A-son bedömde att någon annan kommunikation med bolagsorganet inte var nödvändig. A-son gjorde ingen brottsanmälan angående bokföringsbrott, då han hade tillgång till ett utkast av årsredovisningen den 24 juni 2015 dock utan underskrift. A-son hänvisade till EBM:s rapport<sup>202</sup> avseende ej underskriven årsredovisning.

RI konstaterar att bokföringsbrott är ett brott enligt 9 kap. 42 § ABL och av rättspraxis<sup>203</sup> kan bokföringsbrott bli aktuell vid försenad årsredovisning. Om förseningen uppgår till ca fem månader kan bokföringsbrott som inte är obetydligt föreligga och revisorn är skyldig att anmäla. Revisorn har sällan skäl att dröja med anmälan till åklagaren till senare än 11 månader från räkenskapsårets utgång. Revisorn kan bedöma att dröjsmålet beror på oaktsamhet och inget uppsåt och inte utgör bokföringsbrott. RI konstaterar dock att revisorns agerandeplikt redan inträder när brott ”kan misstänkas”. Revisorn utrymme att inte agera är väldigt begränsat när årsredovisningen är fyra-fem månader försenad.

---

<sup>202</sup> Rapport 2007:1 Revisorernas åtgärder vid misstanke om brott, vissa praktiska tillämpningsfrågor, reviderad i maj 2020, s. 17, frågeställning 4.

<sup>203</sup> Se rättsfall NJA 2004 s. 618.



RI bedömer att en icke underskriven årsredovisning av samtliga styrelseledamöter inte är korrekt upprättad enligt ABL och A-son inte hade tillgång till en årsredovisning förrän våren 2016. RI ifrågasätter inte A-sons kontakter med styrelsen men skulle lämnat redogörelse om brottsmisstanke till åklagaren. A-son har inte iakttagit sin agerandeplikt och har därmed åsidosatt god revisorssed. A-son har åsidosatt sin skyldighet som revisor och meddelas disciplinär åtgärd. RI bedömde A-sons last som allvarlig och han gavs en varning enligt 32 § RL.

**Kommentar:** det är intressant att A-son hänvisar till EBM:s rapport 2007:1. Där framgår det att en årsredovisning som är sex månader försenad från balansdagen ska bedömas vara ett bokföringsbrott.<sup>204</sup> Årsredovisningen är färdig men inte påskriven. Enligt 2 kap 7 § årsredovisningslagen ska aktiebolagets årsredovisning skrivas under av samtliga styrelseledamöter. I detta fall fanns där bara en styrelseledamot och årsredovisningen är klar när den är underskriven. Om årsredovisningen inte skrivs under förrän 11 månader efter balansdagen kan revisorn misstänka bokföringsbrott. Revisorn har inte utrymme att undvika lämna in anmälan till åklagare men kan ha skäl att vara kvar som revisor i bolaget.<sup>205</sup> RI bemötte inte A-son hänvisning till EBM:s rapport och FAR ansåg att RI med fördel till utvecklingen av god yrkessed skulle yttrat sig hur ärendet skilde sig gentemot EBM:s exempel.<sup>206</sup>

---

<sup>204</sup> Se rättsfall från Högsta domstolen 2004-10-29, NJA 2005 s. 618.

<sup>205</sup> Rapport 2007:1 Revisorernas åtgärder vid misstanke om brott, vissa praktiska tillämpningsfrågor, reviderad i maj 2020, s. 17, frågeställning 4.

<sup>206</sup> Se FAR:s kommentar dnr 2019-91.

## 4 Avslutande kommentarer

I propositionen 1997/98:99 diskuterades graden av misstanke. Regeringen föreslog att 9 kap. 42–44 §§ ABL skulle ansluta lagen till konkursförvaltarens anmälningsskyldighet enligt 7 kap 16 § konkurslagen (1987:672), vilket angav att revisorn skulle agera vid den låga misstankegraden ”kan misstänkas”. Förklaringen till regerings förslag var att det *tordes* utvecklats en viss praxis gällande innebörden av uttrycket ”kan misstänkas” i konkurslagen. Regeringen antog att eftersom konkurslagen var äldre fanns där praxis som hade förklarat innebörden av rekvisitet. Dock stämde inte detta, och begränsat material som förklarade begreppet ”kan misstänkas” samt rättsfall från konkurslagen existerade inte. Innebörden av rekvisitet ”kan misstänkas” har inte utvecklats i praxis, vilket försvårar avsevärt för revisorer att förstå begreppet och veta när agerandeplikten föreligger vid brottsmisstanke. Tanken var och är att praxisen ska utveckla revisorns yrkessed och hjälpa revisorer att hantera svåra problem.

När propositionen till aktiebolagslagen diskuterades, ansågs begreppet ”kan misstänkas” diffust och svårbegripligt där bland annat FAR var kritiska till misstankegraden. För 22 år sedan när forskning om anmälningsskyldigheten gjordes, ansåg revisorer att misstankegraden var för lågt ställd och ville ha större underlag innan anmälan skulle ske. Detta kan synas i undersökta praxis då samtliga revisorer väntar för länge med att underrätta skriftligen till företagsledningen och med att anmäla brottsmisstanken till åklagaren. I ett av praxisen förstod revisorn inte innebörden av misstankegraden, och hänvisade till att det saknades praxis gällande innebörden. Här kunde lämpligen RI ha förklarat begreppet utförligt, diskuterat eller hänvisat till källa angående rekvisitet ”kan misstänkas”.

Revisorer väntar förmodligen också med att anmäla företagsledningen med hänvisning till ”angivarrollen”. I många praxis vill revisorer muntligen underrätta företagsledningen och ge dem möjlighet till rättelse. Att skriftligen underrätta eller anmäla skulle kunna skada klienten där både förtroende och samarbetet negativt påverkas. Revisorn ska främst verka som granskare och rådgivare, och

”angivarrollen” kan bli problematisk där revisionen försämras. Att ha dubbla roller kan bli svårt i det praktiska arbetet. Revisorer vill främst hjälpa klienter med det ekonomiska arbetet och hitta fel som kan rättas till. Målet är inte att hitta oegentligheter för att på så sett anmäla företagsledningen. Dock blir revisorn praktiskt tvungen att anmäla för att hålla sin rygg fri.

Begreppet ”kan misstänkas” finns i princip inte preciserat närmare i litteraturen. Det beror på att omständigheterna varierar från fall till fall och en situation är inte lik den andre.<sup>207</sup> Därför anses det nästan omöjligt att ge svar på frågan i en handledning, ifall ”kan misstänkas” har uppnåtts i det enskilda fallet. De tillsynsärenden uppsatsen har undersökt har inte funnit någon diskussion om rekvisitet ”kan misstänkas” vilket överensstämmer med doktrinen.

Myndigheterna FAR och EBM bekräftar att i det i princip inte finns praxis eller juridiska handböcker som förklarar innebörden av ”kan misstänkas”. Detta konstaterades även av tidigare studier gjorda för drygt 22 år sedan där revisorer har funnit begreppet svårbegripligt och inte förklarat innebörden. Författaren till uppsatsen finner det anmärkningsvärt att lagstiftarna ”torde” det fanns praxis i konkurslagen utan att undersöka om så var fallet. Dessutom har det gått över 22 år och ännu har det svårbegripliga rekvisitet ”kan misstänkas” inte utvecklats i praxis och revisorer har det än idag svårt att tolka och tillämpa begreppet i praktiken.

Per Samuelsson skriver att det är lämpligt att lämna underrättelsen skriftligen, och detta överensstämmer med analyserad praxis. RI har i flera tillsynsärenden bedömt att muntlig underrättelse inte varit tillräcklig och ansett att revisorn inte fullgjort sin agerandeplikt och åsidosatt god revisionssed när de haft muntlig kontakt. Här kan redogjorda bestämmelse bli tydligare och ange att skriftlig kontakt ska föreligga. Rapporten misstänker, likt tidigare forskning, att anledningen till revisorer vill ha muntlig kontakt är för att inte skada bolaget med ”angiverirollen”. Om revisorn skriftligen underrättar kan samarbetet skadas och förtroendet rubbas med företagsledningen

---

<sup>207</sup> EBM:s rapport: *Revisorerers åtgärder vid misstanke om brott – vissa praktiska tillämpningsfrågor* s. 8.

# Käll- och litteraturförteckning

## Offentligt tryck

### *Statens offentliga utredningar*

SOU 1971:15 om förslag till aktiebolagslag med mera

SOU 1983:36 effektivare företagsrevision

SOU 1995:44 om en ny aktiebolagslag

SOU 2008:79 om revisorns skadeståndsansvar

### *Propositioner*

Prop. 1984/85:30. Om effektivare företagsrevision

Prop. 1995/96:10. Års- och koncernredovisning

Prop. 1995/96:173. Förstärkt tillsyn över finansiella företag

Prop. 1997/98:99. Aktiebolagets organisation

Prop. 1998/99:130. Ny bokföringslag m.m.

Prop. 2000/01:146. Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet

Prop. 2004/05:85. Ny aktiebolagslag

Prop. 2009/10:204. En frivillig revision

Prop. 2011/12:79. En reformerad mutbrottslagstiftning

Prop. 2012/13:61. Försenad årsredovisning och bokföringsbrott samt några revisorsfrågor

Prop. 2015/16:162. Revisorer och revision

### *Förordningar*

2007:1077 med instruktion för Revisorsinspektionen

## Litteratur

Andersson, Hans, Johansson, Kjell (2000). *En (o)möjlig revisorsroll?* Balans nr 1, s. 17–23.

Asp, Petter & Ulväng, Magnus (2015). *Straffrätt för ekonomer*. Iustus, Uppsala

Diamant, Adam (2004). *Revisors oberoende: om den svenska oberoenderegleringens utveckling, dess funktion och konstruktion*. Iustus, Uppsala.

Fagher, Henric & Göransson, Anna (2021). *Bokföringsbrott och Bokföringslagen*, 5 uppl. Norstedts Juridik, Stockholm.

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

Larsson, Kristina, Ljunggren, Eva, Peterson, Josefin (2002). *Revisors skyldighet att anmäla vid misstanke om brott: Praxis finns – men fortfarande är många negativa till lagen*. Balans nr 10, s. 29–31.

Ljung, Cecilia, Stetler, Carl Johan, (2000). *Så tycker revisorerna om den lagstadgade anmälningsplikten*. Balans nr 8–9, s. 20–23.

*Med oegentligheter i bakhuvudet*. Balans nr 12 2004.

Moberg, Krister, Valentin, Niklas & Åkersten, Peter (2014). *Bolagsrevisorn: oberoende, ansvar, tystnadsplikt*, 4 uppl. Norstedts Juridik, Stockholm.

Nilsson, S. (2010). *Redovisningens normer och normbildare*. Studentlitteratur, Lund.

Olsson, Stefan. (2017). *Revisorns roll. En revisors- och revisionsrättslig introduktion*. Gleerups, Malmö

Sandgren, Claes (2018). *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare: ämne, material, metod och argumentation*, 4 uppl. Norstedts Juridik, Stockholm.

Strömquist, Anders (2001–2002). *Revisorsrollen och anmälningskyldigheten vid misstanke om brott – hur gick det?* Juridisk Tidskrift, s. 486–491.

## Övriga källor

Andersson, Sten, Revisorslag (2001:883), kommentar till 2 § RL, Karnov 2022-11-04.

Andersson, Sten, Revisorslag (2001:883), kommentar till 3 § RL, Karnov 2022-11-06.

Ekobrottsmyndigheten. *Revisorns åtgärder vid misstanke om brott – vissa praktiska tillämpningsfrågor*. Rapport 2007:1. Reviderad jan 2020.

Ekobrottsmyndigheten. (2016). *Ekobrottsmyndighetens lägesbild om ekonomisk brottslighet i Sverige 2016*. Ekobrottsmyndigheten, Stockholm.

Ekobrottsmyndigheten. (2020). *Ekobrottsmyndighetens lägesbild om ekonomisk brottslighet i Sverige 2020*. Ekobrottsmyndigheten, Stockholm.

FAR - RevR 14 - *Revisorns åtgärder vid misstanke om brott respektive penningtvätt*. Senast justerad 2022:19. Punkt 3.2.

FAR - RevR 14 - *Revisorns åtgärder vid misstanke om brott respektive penningtvätt*. Senast justerad 2022:19. Punkt 5.1.

FAR - RevR 14 - *Revisorns åtgärder vid misstanke om brott respektive penningtvätt*. Senast justerad 2022:19. Punkt 5.2.

Nerep, Erik, Adestam, Johan & Samuelsson, Per, Aktiebolagslag (2005:551), kommentar till 9 kap. 3 § ABL, Lexino 2022-11-08.

Nerep, Erik, Adestam, Johan & Samuelsson, Per, Aktiebolagslag (2005:551), kommentar till 9 kap. 42 § ABL, Lexino 2022-11-18.

Nerep, Erik, Adestam, Johan & Samuelsson, Per, Aktiebolagslag (2005:551), kommentar till 9 kap. 43 § ABL, Lexino 2022-11-24.

Nerep, Erik, Adestam, Johan & Samuelsson, Per, Aktiebolagslag (2005:551), kommentar till 9 kap. 44 § ABL, Lexino 2022-11-29.

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

Samuelsson, Per, Aktiebolagslag (2005:551), kommentar till 9 kap. 43 § ABL,  
Karnov 2022-12-05

Samuelsson, Per, Aktiebolagslag (2005:551), kommentar till 9 kap. 44 § ABL,  
Karnov 2022-12-08

## **Internetkällor**

Brottsförebyggande rådet. (2022). *Bedrägerier och ekobrott*. Hämtad 2022-12-06.  
Tillgänglig: <https://bra.se/statistik/statistik-utifran-brottstyper/bedragerier-och-ekobrott.html#Anmaldaekobrott>

Ekobrottsmyndigheten. *Om ekobrott*. Hämtad 2022-12-03. Tillgänglig:  
(<https://www.ekobrottsmyndigheten.se/om-ekobrott/>).

FAR Online. Kommentar till dnr 2016–568. Hämtad 2022-12-15. Tillgänglig:  
[https://www.faronline-se.ludwig.lub.lu.se/dokument/revisorsinspektionen/avgoranden-och-forhandsbesked/2016-2017/rn\\_20160568/?q=dnr%20misstanke%20om%20brott](https://www.faronline-se.ludwig.lub.lu.se/dokument/revisorsinspektionen/avgoranden-och-forhandsbesked/2016-2017/rn_20160568/?q=dnr%20misstanke%20om%20brott)

FAR Online. Kommentar till dnr 2016–568. Hämtad 2022-12-17. Tillgänglig:  
<https://www.faronline-se.ludwig.lub.lu.se/dokument/revisorsinspektionens-avgoranden/2019/ri20190091/?q=dnr%20misstanke%20om%20brott>

Revisorsinspektionen. Praxissök. Hämtad: 2022-12-10. Tillgänglig:  
<https://www.revisorsinspektionen.se/praxissok/>

# Rättsfallsförteckning

## **Tillsynsärenden från Revisorsinspektionen**

Dnr 2020–10,

Dnr 2019–312,

Dnr 2019–91,

Dnr 2017–776,

Dnr 2016–568,

Dnr 2014–1368,

Dnr 2012–1527,

Dnr 2012–1425,

Dnr 2011–1544,

Dnr 2010–334.